Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA

SENTENCIA Nº 38/2017

EXPEDIENTE	: 351/2015 y 365/2015
DEMANDANTE	: Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del SIN; y, María Inés Quispe de Salinas.
DEMANDADO(A)	: Autoridad General de Impugnación Tributaria.
TIPO DE PROCESO	: Contencioso Administrativo
RESOLUCIÓN IMPUGNADA	: R.J. AGIT-RJ 1486/2015 de fecha 17/08/2015
MAGISTRADO RELATOR	: Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas
LUGAR Y FECHA	: Sucre, 20 de marzo de 2017

VISTOS EN SALA: Las demandas contencioso-administrativas de fs. 41 a 47 vta. del Exp. 351/2015 y de fs. 39 a 72 vta., del Exp. 365/2015, acumulados por Auto Supremo de 18 de enero de 2017, de fs. 307 a 308 del exp. 365/2015, debido a que en ambos casos se impugna la misma Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1486/2015, de 17 de agosto, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); las contestaciones de fs. 86 a 90 vta., exp. 351/2016 y 88 a 109, exp. 365/2016; memoriales de réplica de fs. 93 a 94 exp. 351/2015, y 269 a 283 vta., exp. 365/2015; y dúplica de fs. 101 a 102 vta., exp. 351/2015 y 288 a 291, exp. 365/2015; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA DE LA GERENCIA GRACO LA PAZ DEL SIN (Exp. 351/2015).

I.1 Antecedentes de Hecho de la Demanda.

Que, la Administración Tributaria, mediante Orden de Fiscalización Externa modalidad parcial Nº 0012OFE00396, notificada el 3 de octubre de 2013, a María Inés Quispe de Salinas con NIT 2079665016, dió inicio a la Fiscalización al Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a la Transacción (IT), Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) correspondientes a los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009, notificación en la que se hizo conocer a la

contribuyente que será sujeto de un Proceso de Determinación, de acuerdo a lo establecido por los arts. 66, 100, 101 y 104 de la Ley Nº 2492 y los arts. 29 y 31 del Decreto Supremo (DS) Nº 27310, de 9 de enero de 2004.

Afirma que dicha determinación fue tomada sobre base cierta, respaldada por la documentación presentada por la propia contribuyente, información de terceros y de la base de datos del Sistema Integrado de Recaudo de la Administración Tributaria (SIRAT), por lo que, de acuerdo al Informe Final CITE: SIN/GGLPZ/DF/FE/INF/06/2014, de 21 de mayo de 2014, se estableció que la contribuyente no cumplió con sus obligaciones tributarias, emitiéndose la Vista de Cargo Nº 32-0029-2014 (CITE: SIN/GGLPZ/DF/VC/39/2014) de 21 de mayo de 2014, notificada el 22 del mismo mes y año, estableciendo una deuda tributaria de UFV 41.073.223.- equivalentes a Bs. 79.906.722.- por concepto del IVA, IT de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009, y sobre el IUE por la gestión fiscal que cierra en diciembre de 2009; importe que comprende el Tributo Omitido, Intereses, Sanción Preliminar del 100% por la conducta tributaria y Multa por Incumplimiento a Deberes Formales.

Posteriormente, el 25 de junio de 2014, la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa Nº 24-0640-2014 en la que se conminó a la contribuyente María Inés Quispe de Salinas, para que en los términos establecidos por Ley, deposite la suma de UFV 41.455.459.- equivalentes a Bs. 81.131.241.-, por los conceptos señalados en la vista de cargo citada *ut supra.*

Por lo que el 21 de julio de 2014, la contribuyente interpuso recurso de alzada contra la Resolución Determinativa Nº 24-0640-2014, que fue resuelto por Resolución de Recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0731/2014, de 13 de octubre, que ANULÓ obrados hasta la Vista de Cargo Nº 32-0029-2014; con el objeto de que la Administración Tributaria establezca la base imponible real respecto a las obligaciones tributarias de la contribuyente; contra dicho fallo la Administración Tributaria el 4 de noviembre de 2014, interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto por Resolución AGIT-RJ 1731/2014, de 29 de diciembre, que dispuso la anulación de la resolución recurrida, disponiendo que la ARIT emita una nueva resolución pronunciándose sobre todos los aspectos recurridos por el sujeto pasivo en su recurso de alzada.

En cumplimiento a la Resolución AGIT-RJ 1731/2014, la ARIT el 16 de marzo de 2015, la ARIT emitió la Resolución ARIT-LPZ/RA 0236/2015, disponiendo REVOCAR parcialmente la Resolución Determinativa Nº 24-0640-

2014, consecuentemente, dejó sin efecto el importe de Bs. 13.615.448, más la actualización, intereses y sanción por omisión de pago por concepto del IUE omitido de la gestión fiscal 2009, así como la multa de UFV 500.- por incumplimiento del deber formal de registro en el Libro de Ventas IVA del periodo fiscal de noviembre de 2009; manteniendo firme y subsistente Bs. 9.073.270 por el IVA y Bs. 2.093.832 por el IT, ambos impuestos por los periodos fiscales de enero a noviembre de 2009; y Bs. 2.040.758, por el IUE de la gestión 2009, los citados impuestos más actualización, intereses y sanción por omisión de pago, así como la multa de UFV 1.500.- por incumplimiento del deber formal de presentación de toda la documentación requerida durante la ejecución del procedimiento de fiscalización, conforme el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nº 80265, de 12 de mayo de 2014.

Contra la Resolución ARIT-LPZ/RA 0236/2015, ambas partes plantearon recurso jerárquico, que fue resuelto por **Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1486/2015 de 17 de agosto (fallo ahora impugnado)**, que dispuso confirmar la resolución recurrida.

Finalmente a solicitud de la contribuyente la AGIT emitió el Auto Motivado AGIT-RJ 0098/2015, de 7 de septiembre, en el que dispuso NO HA LUGAR a la complementación de la Resolución AGIT-RJ 1486/2015.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Administración Tributaria, acusa que la AGIT formuló la resolución impugnada en base a los siguientes puntos:

I.2.1.- La entidad demandante realizando un copiado textual en parte de la resolución impugnada referente a la determinación del IUE, que consideró ingresos no declarados emergentes de depósitos bancarios, al referir al respecto que la Resolución jerárquica confirmó lo establecido en alzada, sin resolver todos los argumentos expuestos en el recurso jerárquico interpuesto por la Administración Tributaria, reiterando que para la determinación del costo de ventas la entidad demandante solo se limitó a considerar comprobantes de traspaso mensuales aportados por el sujeto pasivo, sin considerar otra documentación, vulnerando en consecuencia el derecho al debido proceso.

I.2.2.- Por otra parte continuó copiando la resolución impugnada, referente al IUE considerando los EE.FF. costos de venta, para luego referir que hay que poner énfasis en el hecho de que la contribuyente no presentó mayor

documentación contable para sustentar su manejo contable, pues como se afirmó en la resolución jerárquica los requerimientos de información Nº 97523, 97561 y 97563, no fueron atendidos por la Contribuyente. En consecuencia la AGIT pretende que se considere documentación para el costo de ventas que no fue proporcionada por la contribuyente, aspecto que denota la ausencia de motivación y fundamentación y de consideración de todos los argumentos expuestos por la Administración Tributaria, siendo obligatoria constitucionalmente que la AGIT responda a todos y cada uno de los puntos impugnados por las partes.

Seguidamente la entidad demandante cita la SC 2016-2010-R, de 9 de noviembre, que en síntesis establece sobre el derecho al debido proceso, consecutivamente cita la SC 0758/2010-R, de 2 de agosto, que refiere sobre la motivación como elemento del debido proceso, deduciendo que de lo citado en dichas sentencias, se evidencia que la autoridad demandada vulneró estos derechos.

Posteriormente desarrolló lo establecido en los arts. 36, 40, 46 y 47 de la Ley Nº 843, para luego referir que también es pertinente citar el art. 8 del DS Nº 24051, puesto que de las normas citadas se infiere que solo se considera como gastos y costos deducibles en el IUE, los que se encuentren dentro del curso normal de las operaciones de una empresa, además que deben cumplir la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad gravada, que estén declarados dentro de la gestión fiscal objeto de fiscalización y que estén respaldados con documentación original. Recalcando que en el presente caso la determinación de los ingresos no declarados fue en base a depósitos bancarios, cuya información fue proporcionada por el Banco de Crédito de Bolivia S.A., no siendo válido el argumento de la resolución jerárquica que consideró como costos y gastos Bs. 52.675.575.- los que no cuentan con ninguna documentación de respaldo declarada por la contribuyente y que fue obtenida por la deducción resultante por la diferencia entre los ingresos no declarados por depósitos bancarios de Bs. 60.721.124.- determinados por la fiscalización actuante y el monto de Bs. 8.045.549.- que según el criterio de la contribuyente debe ser la nueva base imponible para la determinación del tributo omitido en el IUE, base obtenida aplicando de manera directa el margen de utilidad presunta del 13,25% determinado por la fiscalización actuante en base al inc. b) del art. 8 de la RND Nº 10-0017-13, porcentaje que es aplicado sobre el total de los ingresos no

declarados por este concepto, aspecto que no cuenta con la suficiente motivación y fundamentación, toda vez que la cita de la RND solo prevé el cálculo para la determinación del margen de utilidad presunta y no así el cálculo para la determinación de costos y gastos presuntos, no pudiendo validarse los mismos puesto que no se encuentran debidamente respaldados con documentación original.

Por otro lado refirió lo dispuesto en el art. 12 de la Ley Nº 843, sobre el incumplimiento de la obligación de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente. Deduciendo que en consecuencia dichos costos y gastos no pueden ser tomados en cuenta en la determinación de la utilidad neta imponible, toda vez que la contribuyente no declaró sus ingresos en la gestión fiscal que correspondía y no sustentó los costos y gastos necesarios para su obtención con documentación original.

Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda, en consecuencia se resuelva revocar parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1486/2015, de 17 de agosto, en consecuencia mantener firme y subsistente la Resolución Determinativa Nº 24-0640-2014, de 25 de junio.

I.3. Contestación a la demanda, de la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del SIN (Exp. 351/2015).

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 14 de marzo de 2016, que cursa de fs. 86 a 90 vta., y argumento lo siguiente:

Que, sobre la argumentación de que, la contribuyente no habría presentado mayor documentación contable para sustentar su manejo contable, refiere que por imperio de la Ley, el mismo ente recaudador tiene la obligación de respaldar de manera indubitable los cargos establecidos al sujeto pasivo en función a las facultades establecidas, aspecto que no cumplió la Administración Tributaria.

Afirma que la Administración Tributaria se limitó a considerar los comprobantes de traspasos mensuales aportados por el Sujeto Pasivo, sin advertir que para la determinación de costo de ventas, se deben considerar otros aspectos como el inventario inicial, las compras realizadas y el inventario final, careciendo de respaldo legal y técnico la determinación efectuada.

Por otra parte refirió que, la Administración Tributaria en ninguna parte de su recurso jerárquico solicitó que la AGIT se pronuncie sobre el método que la entidad citada debería aplicar para la determinación de costos de venta, por lo que el ahora demandante no puede pretender subsanar errores o negligencias y confundir a los Magistrados con la presente demanda, siendo que los arts. 139 b) y 144 de la Ley Nº 2492 y el art. 198 e) y 211.1 de la Ley Nº 3092, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la Resolución de Alzada, deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide, para que la AGIT al conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos planteados en el recurso jerárquico, sea en estricta observancia del principio de congruencia, convalidación, preclusión e igual de las partes.

Sobre el argumento de la entidad demandante, que la determinación de los ingresos no declarados fue en base a depósitos bancarios cuya información fue proporcionada por el Banco de Crédito de Bolivia S.A., refirió que conforme los antecedentes del proceso la AGIT verificó que la Administración Tributaria, inició un proceso de determinación contra María Inés Quispe de Salinas, mediante Orden de Fiscalización Nº 0012OFE00396, con alcance en el IVA, IT e IUE de la gestión 2009, como resultado de la información proporcionada por la contribuyente y de terceros (Banco de Crédito de Bolivia y Aduana Nacional) determinó la obligación del Sujeto Pasivo, utilizando como base las Ventas no declaradas según la Administración Tributaria de Bs. 69.794.395.-; que asimismo de la compulsa al papel de trabajo denominado "DETERMINACIÓN DE VENTAS NO DECLARADAS POR LA COMPRA DE MATERIALES DE CONSTRUCIÓN PROVEEDOR CORPORACIÓN ACEROS AREQUIPA S.A.", se advierte que la Administración Tributaria, estableció Ventas no Declaradas considerando los depósitos y transferencias bancarias efectuadas por la Contribuyente en cuestión, al Consorcio Aceros Arequipa S.A. dichas operaciones bancarias fueron convertidas a Bolivianos de acuerdo al tipo de Cambio del Dólar Americano de acuerdo a la cotización del BCB, restándose las Compras Mensuales realizadas a Aceros Arequipa según depósitos bancarios e importaciones realizadas por la contribuyente, sumando el 13.25% como margen de utilidad presunto, llegando al total de ventas no declaradas, el mismo que fue sustento para la determinación sobre base presunta del IVA, IT e IUE; resalta sobre este punto que la entidad recaudadora estableció reparos por el IUE de la gestión 2009, incorporando

ajustes por ingresos no declarados en base a depósitos bancarios efectuados por María Inés Quispe de Salinas en la cuenta de la Corporación Aceros Arequipa S.A., basando en un margen de utilidad del 28,16%, consiguientemente resulta evidente que la Administración Tributaria en la determinación del costo de ventas, se limitó a considerar los comprobantes de traspaso mensual aportados por la contribuyente, solo por el hecho que el importe no guarda relación con las ventas del periodo, sin advertir que para la determinación del costo de ventas, se deben considerar otros aspectos como el inventario inicial, las compras realizadas y el inventario final; careciendo de respaldo legal y técnico la determinación efectuada.

Que, por otra parte refiere que con relación a la determinación al costo de ventas de Bs. 52.675.575.- correspondiente a las ventas no declaradas emergentes de depósitos bancarios observada por la Administración Tributaria alegando que la RND Nº 10-0017-13, solo prevé el cálculo para la determinación del margen de utilidad presunta y no así para la determinación de costos y gastos presuntos, señaló que conforme los arts. 36, 40 y 47 de la Ley Nº 843, la determinación del IUE, resulta de deducir de la utilidad (ingresos menos gastos de venta) gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente; sin embargo, la entidad demandante no consideró ningún costo o gasto necesario para su obtención, resultando valida la determinación tomada por la ARIT La Paz.

Afirma que, no existe congruencia entre los fundamentos de hecho y de derecho que expone la demanda, y el petitorio, toda vez que como se puede verificar la presente demanda, busca la revocatoria parcial de la Resolución Jerárquica, solo sobre la supuesta falta de pronunciamiento del método de determinación de costos de venta, y la determinación de IUE sobre ingresos no declarados emergentes de depósitos bancarios; empero conforme los antecedentes el ahora demandante observa una parte nada más del argumento técnico jurídico de la resolución impugnada, no habiendo impugnado los acápites "IV.4.2 Sobre el pronunciamiento Ultra Petita de Alzada, y IV.4.6 Sobre la Sanción por Omisión de Pago y las Multas por Incumplimiento a Deberes Formales" que en una parte fueron contrarios a la Administración Tributaria. Siendo por lo expuesto contraria puesto que estaría aceptando tácitamente la otra parte de la resolución impugnada que fue en contra del ahora demandante.

Finalmente cita la Resolución Jerárquica Nº AGIT-RJ-1643/2013, señalándola como Doctrina y Jurisprudencia que aplicó la AGIT al momento de

resolver la resolución impugnada, que refiere en síntesis que al no haberse aportado elementos suficientes que permitan establecer que un deposito realizado en cuenta propia de una persona particular responde a un ingreso no declarado, corresponde a esta instancia confirmar lo inicialmente establecido por la instancia de Alzada; por otra parte señaló como Jurisprudencia la Sentencia Nº 510/2013, de 27 de noviembre y la Nº 238/2013 de 5 de julio, dictada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1486/2015, de 17 de agosto, impugnada en el proceso.

II. CONTENIDO DE LA DEMANDA DE MARÍA INÉS QUISPE DE SALINAS (Exp. 365/2015)

II.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

María Inés Quispe de Salinas a través de su representante legal, Fabiola Angélica Calle Cordero, señala que en mérito al art. 70 de la Ley 2341, de 23 de abril de 2002, arts. 775 al 781 del Código de Procedimiento Civil aplicables en materia tributaria por disposición de art. 74.2 de la Ley Nº 2492, art. 2 de la Ley Nº 3092, de 7 de julio de 2005, arts. 10 y 11 de la Ley Nº 620, de 29 de diciembre de 2014; apersonándose fundamento su demanda contencioso-administrativa, por la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1486/2015, de 17 de agosto, pronunciada por la AGIT, pidiendo que se revoque la resolución impugnada.

II.2. Fundamentos de la demanda.

La demandante haciendo una transcripción de los antecedentes señalados en el punto: "I.1 Antecedentes de Hecho de la Demanda" del presente fallo paso a fundamentar su demanda argumentando lo siguiente:

Que, la resolución jerárquica vulneró los principios de legalidad, reserva de ley, debido proceso, presunción de inocencia, igualdad, imparcialidad, congruencia, doble instancia, seguridad jurídica, retroactividad y el derecho a la defensa, normativa prevista en los arts. 115, 116, 117, 119, 232, 311 y 323 de la CPE y arts. 3, 6, 8 y 68 núm. 6, 7 y 10 del CTB.

Que el 17 de agosto de 2015, la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1486/2015, mediante la cual se confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0236/2015 de 16 de marzo, emitida de manera

contradictoria, ilegal e ilógica, por cuanto, dicha Resolución previamente a pronunciarse sobre el fondo refiere que analizará los vicios de forma denunciados, pero contrariamente determina que la AGIT, ya se pronunció en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, sobre los vicios de nulidad de la base presunta, así como señaló que si existía afectación por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, debiendo hacer valer sus derechos interponiendo el contencioso administrativo y al no haberlo hecho tácitamente se estaría de conformidad con lo decidido, lo cual igualmente resulta incongruente por cuanto la Resolución de Recurso Jerárquico en única instancia desestimó el vicio de anulabilidad identificado en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0731/2014 , que anuló obrados hasta la Vista de Cargo 32-0029- 2014, por lo cual no se presentó recurso jerárquico dado que estuvo de acuerdo con lo pronunciado; evidenciándose que no tuvo la oportunidad de asumir defensa sobre el referido vicio de anulabilidad desestimado por la AGIT en única instancia.

En el argumento que admitió el contenido de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, que se encuentra firme y ejecutoriado, es un fundamento totalmente arbitrario, toda vez que el 29 de diciembre de 2014, la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, que anuló obrados hasta la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0731/2014, a fin de que se emita una nueva resolución y se pronuncie sobre todos los argumentos planteados por la recurrente en su recurso de alzada; así la ARIT La Paz, emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0236/2015, que revocó parcialmente la Resolución Determinativa 24-0640-2014, así dicha Resolución fue pronunciada antes del cumplimiento de los veinte días para la presentación de la demanda contenciosa administrativa y antes de que venza los seis meses para la interposición de la acción de amparo constitucional.

Igualmente denunció como agravio que la Vista de Cargo incurrió en violación al principio de congruencia al establecer los reparos por compras en territorio del Perú y que harían presumir como venta en Bolivia, lo cual vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa, dado que la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa no cumplen con los arts. 96 y 99 del Código Tributario Boliviano (CTB), en cuanto a los fundamentos de hecho y de derecho, pretendiendo hacer ver la AGIT, que sí existió indefensión pero atribuible a su persona, lo cual no es cierto al haber facilitado a la Administración Tributaria toda

la documentación, basando la supuesta inexistencia de vicios de nulidad en la Vista de Cargo, con argumentos generales y escuetos y sin responder respecto al agravio de fondo que plantea la Vista de Cargo dado que no fundamentó ni motivó el hecho de perfeccionamiento del hecho generador que haga presumir ventas en Bolivia por compras realizadas en el Perú, más aún si los giros al exterior no constituyen en ingresos no declarados y no perfeccionan el hecho generador de la deuda tributaria; y al no haberse pronunciado hasta la fecha, ni la Administración Tributaria ni la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) con una posición legal, clara y solvente, no se le permitió asumir una defensa adecuada.

Que, tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa no cuentan con fundamentos de hecho y derecho que motiven la posición de la Administración Tributaria para establecer el perfeccionamiento del hecho generador de la obligación tributaria en base a giros del exterior, y por ende no lograron su finalidad de hacer conocer los motivos por los cuales se estaría determinando esa cuantiosa e imaginaria deuda tributaria, lo que le causó indefensión puesto que al desconocer los fundamentos del supuesto perfeccionamiento del hecho generador no pudo desvirtuar técnica ni legalmente los cargos de la Administración Tributaria, por otro lado, la AGIT nunca respondió a los agravios de fondo respecto a que la Vista de Cargo, no reflejó, ni fundamentó y menos motivó el hecho del perfeccionamiento del hecho generador que haga presumir ventas en Bolivia por compras realizadas en el Perú, más aún si toda la mercadería importada ingresó por zona franca desaguadero que no es propiamente territorio boliviano para fines impositivos, y que los giros al exterior no son ingresos no declarados y no perfeccionan el hecho generador de la deuda tributaria, restringiendo su derecho al debido proceso en su vertiente la fundamentación y motivación de las resoluciones.

Afirma que, la actuación de la Administración Tributaria incumplió los arts. 66, 95 y 100 del CTB, a fin de establecer la verdad material, de acuerdo al art. 4 inc. d) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), por cuanto esta no aportó elementos suficientes que permitan establecer que los depósitos realizados en la cuenta de la Corporación de Acero Arequipa S.A., respondería a compras efectuadas por la contribuyente y menos que las mismas hayan sido comercializadas para determinar la existencia de un ingreso no declarado, materializándose la violación del principio de verdad material en la determinación correcta del perfeccionamiento del hecho generador ocasionando que la AGIT, en

desconocimiento del debido proceso y la defensa, determine al igual que la Administración Tributaria, la existencia de Ventas no declaradas considerando los depósitos y transferencias bancarias efectuadas, pese a que nunca se pudo perfeccionar el hecho generador de la obligación tributaria por giros realizados a una empresa del exterior, por cuanto no se demostró la legal importación de la mercancía comprada en el exterior donde en todo caso es atribución de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB) presumir la importación, por lo que la AGIT al desestimar la documentación que presentó indicando que las facturas de ventas en zonas francas emitidas por José Aniceto Salinas Tarqui, Declaración Única de Importación (DUI) y contratos de asociación accidental demostrarían la relación contractual entre el usuario de zona franca y los clientes en la nacionalización de barras de construcción, no se relacionaría con su persona, por ello los giros al proveedor internacional ni tienen relación con la mercancía nacionalizada y comercializada en zona franca, ni establece implícitamente la comisión del ilícito de contrabando, toda vez que si no existe relación entre la mercadería comprada en el exterior y vendida y/o comercializada en territorio aduanero nacional, no se perfeccionaría el hecho generador por la venta de mercancía que no habría ingresado a Bolivia, además que conforme al Decreto Supremo (DS) 470 de 7 de abril de 2010, las mercancías vendidas en zona franca no se encuentran alcanzadas por el IVA, ni el IT.

Alega también que, conforme al art. 96.I del CTB, la Vista de Cargo debe cumplir con ciertos requisitos para su validez y la ausencia de cualquier de ellos la vicia de nulidad; asimismo, sobre los requisitos que debe contener la Resolución Determinativa, el art. 99.II del CTB, estableció que además de otros debe especificarse la deuda tributaria, así como deben fundamentar los hechos y los derechos y establecer la calificación de la conducta; de igual forma, el DS 21532 de 27 de febrero de 1987, determinó que el nacimiento del hecho imponible se perfecciona en caso de ventas de otros bienes, en el momento de la facturación o entrega del bien, lo que ocurra primero; por otro lado, se advierte que la AGIT, desconoció su derecho a la igualdad en la aplicación de la ley en su vertiente a la seguridad jurídica, por cuanto en un caso similar y relacionado con la misma empresa, se pronunció de forma diferente, dado que no es la primera oportunidad en la cual la Administración Tributaria les inició proceso de fiscalización por realizar depósitos de dinero en la cuenta del proveedor extranjero; igualmente se desconoció el principio de legalidad previsto en el art.

6.1 del CTB y 232 de la Constitución Política del Estado (CPE), puesto que el ordenamiento jurídico tributario no tiene una norma que prevea expresamente que su conducta dé origen al acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria, así como se apartó de los marcos de razonabilidad y equidad al no efectuar un análisis de la prueba, al no tomar en cuenta los depósitos bancarios realizados por ella como hecho generador de una obligación tributaria no configuran el hecho generador de la obligación, más aún si no se estableció plenamente su legal importación; por otro lado, valoró incorrectamente la composición de la asociación accidental y la prueba de descargo sobre la información del usurario operador logístico José Aniceto Salinas Tarqui a nombre de quien ingresó la mercadería a zona franca desaguadero y las facturas de zona franca entregadas por dicho usuario para realizar la extracción aduanera; y por último, en su caso se aplicó de manera retroactiva la Resolución Normativa de Directorio 10-0017-13 de 8 de mayo de 2013, para determinar la base presunta a hechos que sucedieron antes de su emisión.

Finalmente, cita la SCP 1657/2013 de 4 de octubre, que establece sobre la debida fundamentación y motivación que deben tener los fallos judiciales y administrativos; la SCP 0894/2012 de 22 de agosto, determina sobre el debido proceso, como principio, garantía jurisdiccional y derecho fundamental, de la misma manera que la SCP Nº 1021/2013, de 27 de junio, posteriormente cita las SSCC Nº 0043/2005-R, 1060/2006-R, 418/2000-R, de 2 de mayo, 2810/10-R, sentencias constitucionales que establecen en el mismo sentido que las dos primeras citadas supra.

Petitorio.

Solicita que se declare probada la demanda; en consecuencia se resuelva ANULAR obrados hasta el vicio más antiguo, o sea hasta la Vista de Cargo Nº 32-0029-2014, de 21 de mayo, a efecto de que la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio del SIN, establezcan la base imponible realmente existente y el hecho generador de la obligación tributaria de María Inés Quispe de Salinas, respecto al IVA y al IT, relativo de los periodos fiscales de enero a noviembre de 2009 y el IUE correspondiente al periodo que concluye a diciembre de 2009.

II.3. Contestación a la demanda, de María Inés Quispe de Salinas (Exp. 365/2015)

La AGIT, a través de su representante legal que se apersonó al proceso, respondió en forma negativa la demanda, por memorial de 27 de junio de 2016, que cursa de fs. 88 a 109 y señaló lo siguiente:

Que, la presente demanda carece de los requisitos indispensables establecidos en el art. 127 del Código de Procedimiento Civil y 110 del Código Procesal Civil, más aun cuando la demandante tiene la obligación de establecer la existencia de la violación expresa a la Ley; sin exponer el motivo técnico jurídico o la prueba que le llevó a interponer su demanda contra la AGIT, siendo por eso que la demanda es insuficiente, imprecisa y carente de relevancia jurídica que solo busca tergiversar la realidad de los hechos, por lo que corresponde citar la SC 1748/2011-R de 7 de noviembre, que refiere que el solo hecho de la discrepancia de la accionante respecto a lo decidido por las autoridades de jurisdicción ordinaria, no se traduce en vulneración a sus derechos invocados ni configura el fundamento suficiente.

Refiere que, en cuanto a la supuesta incongruencia, a partir de la conceptualización expresada por el Tribunal Constitucional en la SC 1434/2011, es el principio característico del debido proceso, entendido en el ámbito procesal como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto; que en ese sentido la AGIT ha cumplido con los requisitos intrínsecos de la congruencia, toda vez que la misma se ajusta al contenido de las Sentencias Constitucionales de carácter vinculante; haciendo notar en este punto que la presente demanda contenciosa administrativa deviene de la copia de una acción de amparo constitucional interpuesta por la contribuyente, con los mismos argumentos y fundamentos, hecho que demuestra la incongruencia de la demanda, toda vez que confunde la naturaleza jurídica de la acción de amparo constitucional y la demanda contenciosa administrativa. Citando al respecto lo establecido en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, de 29 de diciembre, (resolución en la que intervienen las mismas partes) haciendo un copiado textual de dicho fallo, deduciendo que conforme a dichos antecedentes, las partes fueron notificadas con el mismo y no mereció observación alguna por parte de la ahora demandante, pretendiendo que el Tribunal Supremo salve sus derechos que no fueron ejercidos sea por descuido o negligencia.

Por otra parte, en el punto IV.4.1, la AGIT aclaró que en la Resolución AGIT-RJ 1731/2014, se advirtió que la Administración Tributaria tanto en la Vista de Cargo como en la Resolución Determinativa precisó las circunstancias de la

aplicación de la Base Presunta en la determinación de la base imponible del IVA, IT e IUE, señalando que las mismas emergen de la información proporcionada por el Banco de Crédito de Bolivia S.A.; de la misma manera que en dicha instancia jerárquica se habría pronunciado sobre los presuntos vicios de nulidad, sobre la determinación de la base presunta; por lo que al haberse concluido la vía administrativa el sujeto pasivo debió haber interpuesto la demanda contencioso administrativo, que al no hacer uso de dicha acción, expresa su aceptación y conformidad tacita con lo dispuesto en la citada resolución jerárquica, por lo que no correspondió pronunciarse nuevamente sobre estos agravios.

Por otro lado refirió sobre el principio de convalidación, citando el libro de Nulidades procesales de Alfredo Antezana Palacios, así también nombra a Podetti, y Couture, para concluir que la convalidación será expresa cuando la parte agraviada ratifique el acto viciado anunciado y será tácita cuando el agraviado no formule reclamo en la primera oportunidad disponible para hacerlo.

Que, sobre la vulneración al debido proceso, tomó en cuenta lo establecido en el art. 115.II de la CPE, puesto que el contribuyente fue notificado con todas las actuaciones procesales, teniendo la potestad de interponer los recurso necesarios, por lo que en consecuencia de la revisión del proceso y los fallos emitidos se evidencia que no se vulneró el derecho al debido proceso, máxime cuando se respetó su derecho a ser oído antes y después del acto administrativo.

Manifiesta también que el fallar en contra de las pretensiones de la ahora demandante no puede ser tomado como una vulneración al derecho a la defensa que crea indefensión, en ese sentido refiere que según la SC 0287/2003-R, de 11 de marzo, establece que no se produce indefensión cuando una persona conoce del procedimiento que se sigue en su contra y actúa en el mismo en igualdad de condiciones

Por otro lado refiere que, de la revisión de los antecedentes administrativos se evidencia que, la Administración Tributaria inició un proceso de determinación contra María Inés Quispe de Salinas, mediante Orden de Fiscalización Nº 0012OFE00396, con alcance en el IVA, IT e IUE de la gestión 2009, solicitando mediante Requerimientos Nº 97523, 97561 y 97563 documentación para el efecto, la misma que fue presentada parcialmente, por lo que extraña que ahora la demandante quiera hacer figurar que adjuntó toda la documentación solicitada; igualmente de la Vista de Cargo se advierte que la misma contiene, el número, fecha, nombre del Sujeto Pasivo, NIT, los fundamentos de hecho y de derecho

que motivaron la determinación de la deuda tributaria consistente en ingresos no declarados por compras de material de construcción del proveedor "Corporación Aceros Arequipa S.A. del Perú", sustentado en información proporcionada por el Banco de Crédito de Bolivia S.A. respecto a depósitos en efectivo y demás datos cursante en la vista de cargo citada, por lo que en consecuencia la AGIT no advirtió la falta de fundamentación técnica-jurídica, ya que cumple con los requisitos establecidos en el art. 96.I de la Ley Nº 2492; de la misma manera la Resolución Determinativa cumple con los requisitos establecidos en el art. 99 de la Ley Nº 2492; en ese sentido se evidencia que la contribuyente conoció los reparos previamente establecidos y pudo activar todos los mecanismos de defensa, ofreciendo los descargos que considere pertinentes de conformidad el art. 77 del CTB, bajo esas circunstancias, no corresponde la observación realizada por la demandante, respecto a la transgresión al principio de congruencia.

Por otra parte refiere que, no es evidente que la AGIT nunca respondió el agravio de fondo referido a la vista de cargo, que no refleja, no motiva, no fundamenta el hecho del perfeccionamiento del hecho generador, cuando de manera fundamentada y motivada esta Instancia Jerárquica evidenció y señaló que la vista de Cargo y la Resolución Determinativa, cumplen con los requisitos establecidos en los arts. 96 y 99 de la Ley Nº 2492.

Asimismo enfatizó que, conforme el Formulario Nº 270116 (formulario de Información Confidencial sobre Operaciones Bancarias), es el propio sujeto pasivo quién declara que el origen y destino de los fondos corresponden a la Compra y Venta de Materiales de Construcción al Consorcio Aceros Arequipa S.A., actividad gravada por el IVA, IT e IUE conforme dispone la Ley Nº 843, por lo que se declaró que las transferencias bancarias a favor de un tercero, resultan ser en primer lugar compras realizadas y no declaradas y en segundo lugar que dichas compras se consideran como ventas no declaradas, lo que constituye una presunción perfectamente validada y regulada por la normativa tributaria, en virtud a los arts. 43.II y 45.I, 1, 2 y 3 de la Ley Nº 2492, **más aun cuando dicha presunción aplicada por la Administración Tributaria, se encuentra expresamente regulada bajo presunción *iuris tantum* en el inciso b), Articulo 7 de la RND Nº 10-0017-13.**

Que de igual manera transcribe el art. 5 de la RND Nº 10-0017-13, para concluir que en el marco normativo señalado la Administración tributaria estableció la base imponible, cuyo acto responde al principio de legalidad.

Sobre las pruebas de reciente obtención citadas por la demandante, las mismas no desvirtúan las pretensiones de la Administración Tributaria, puesto que estas solamente demuestran la relación contractual en el usuario y Zona Franca y los clientes en la nacionalización de barras de construcción, no pudiendo relacionarse estas operaciones con María Inés Quispe de Salinas, y mucho menos cuando las Facturas de Exportación van a nombre de José Aniceto Salinas Tarqui.

Posteriormente la AGIT, haciendo un copiado de partes de la demanda, pasa a ratificarse en cada uno de los fundamentos de la resolución impugnada, repitiendo lo mismo que se fue plasmando en su respuesta a la demanda, culminando citó el Sistema de Doctrina Tributaria y Jurisprudencia.

Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbada la demanda, y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

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.- El 3 de octubre de 2013, la Administración Tributaria notificó por cédula a María Inés Quispe de Salinas, con la Orden de Fiscalización Nº 0012OFE00396 de 28 de diciembre de 2012, con la modalidad de fiscalización parcial, con alcance a la verificación de los hechos y elementos correspondientes al IVA, IT e IUE de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009; asimismo notificó el Requerimiento Nº 97523, en el cual solicitó la presentación de: Libro de Compras y Ventas IVA, Notas Fiscales de respaldo al Débito y Crédito Fiscal, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingresos y Egresos, Estados Financieros, Dictamen de Auditoria, Libros de Contabilidad, Kardex, Inventarios y documentación adicional (fs. 3, 4, 9 y 10. C-1).

III.2.- El 25 de octubre de 2013, la Administración Tributaria, mediante Acta de Recepción de Documentación, detalló la documentación entregada por la contribuyente la fecha citada (fs. 22. C-1).

III.3.- El 29 de abril de 2014, la Administración Tributaria emitió las Actas de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nº 054064 y 080265, al haber evidenciado el Incumplimiento de Deberes Formales relacionados con el registro de Libro de Ventas IVA del periodo de noviembre de 2009, aplicando la sanción de UFV's 500 y 1.500 respectivamente (fs. 56 y 61. C-1).

III.4.- Posteriormente el 21 de mayo de 2014, la Administración Tributaria, emitió el informe CITE SIN/GGLPZ/DF/FE/INF/06/2014, en el que señala que como resultado del Proceso de Fiscalización parcial a María Inés Quispe de Salinas, se estableció adeudos tributarios a favor del Fisco, por los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009, por el monto de la deuda tributaria de UFV 41.073.223, equivalente a Bs.79.906.722.- monto integrado por Tributo omitido, Intereses, Multa por Incumplimiento de Deberes Formales y sanción preliminar de conducta (fs. 551 a 567. C-3).

III.5.- Seguidamente el 22 de mayo de 2014, la Administración tributaria notificó mediante cédula a María Inés Quispe de Salinas, con la Vista de Cargo Nº 32-0029-2014 de 21 de mayo, en la que estableció la liquidación previa de la deuda tributaria sobre Base Cierta y sobre Base Presunta, estableciendo adeudos tributarios correspondientes a los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009, por un monto de UFV 41.073.223, que comprende tributo omitido, intereses, multa por incumplimiento de deberes formales y sanción (fs. 571 a 590).

III.6.- El 23 de junio de 2014, María Inés Quispe de Salinas, presentó ante la Administración Tributaria, Nota con CITE: CT-SQ 0106/2014, adjuntando descargos a la Vista de Cargo Nº 32-0029-2014, manifestando la errónea determinación de reparos contra una tercera persona; puesto que la fiscalización se limitó a imponer reparos sobre extractos bancarios que por su naturaleza no genera obligación de pagar impuestos (fs. 596 a 616. C-3 y C-4).

III.7.- El 27 de junio de 2014, la Administración tributaria, notificó por cedula a María Inés Quispe de Salinas con la Resolución Determinativa Nº 24-0640-2014 de 25 de junio, con la cual se declaró la inexistencia de tributo omitido correspondiente a los periodos fiscales de mayo y diciembre de 2009, además de determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible las obligaciones impositivas, por el IVA, IT e IUE, por la gestión fiscal con cierre a diciembre de 2009, por tributo omitido de UFV 17.486.100, más intereses,

calificando la conducta de la contribuyente como omisión de pago por adecuar su conducta a lo establecido en el art. 165 de la Ley Nº 2492, sancionando con una multa del 100% del tributo omitido más las Multas por Incumplimiento de Deberes Formales, conforme Actas Nº 54064 y 80265; conforme establece el art. 47 de la Ley Nº 2492 (fs. 662 a 710. C-4).

III.8.- El 13 de octubre de 2014, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT LPZ/RA 0731/2014, resolviendo anular obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Vista de Cargo Nº 32-0029-2014 de 21 de mayo, inclusive; ordenando que la Administración Tributaria establezca la base imponible correspondiente a las obligaciones tributarias de la contribuyente respecto al IVA, IT e IUE de la gestión 2009 (fs. 178 a 196 vta. del expediente C-1); posteriormente, el 29 de diciembre de 2014, la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, anulando obrados con reposición de actuados hasta la resolución del recurso de alzada inclusive, a fin de que la ARIT La Paz, emita una nueva Resolución en la que se pronuncie sobre todos los argumentos planteados por la recurrente en su recurso de alzada (fs. 247 a 266 vta. del expediente C-1).

III.9.- La ARIT, el 16 de marzo de 2015, en cumplimiento de la resolución jerárquica citada precedentemente, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0236/2015, que revoca parcialmente la Resolución Determinativa Nº 24-0640-2014, dejando sin efecto el importe de Bs.13.615.448.- más sus accesorios por concepto de IUE omitido, así como la multa de UFV 500,- por incumplimiento del deber formal de registro de libro de compras IVA del periodo fiscal noviembre de 2009, de acuerdo a lo establecido en norma específica, según Acta Nº 54064; y, manteniendo firme y subsistente Bs.9.073.270.- por el IVA; Bs.2.093.834.- por el IT y Bs.2.040.758.- por el IUE de la gestión 2009, más la actualización, intereses, sanción por omisión de pago, así como la multa de UFV 1.500.- por el incumplimiento del Deber Formal de presentación de toda la documentación requerida durante la ejecución del procedimiento de fiscalización (fs. 323 a 352, del expediente C-2)

III.10.- Contra la Resolución ARIT-LPZ/RA 0236/2015, ambas partes plantearon recurso jerárquico, que fue resuelto por Resolución AGIT-RJ 1486/2015 de 17 de agosto (fallo ahora impugnado), que dispuso confirmar la resolución recurrida. Lo cual dio origen a las demandas contenciosas administrativas consignadas en los expedientes 351/2015 y 365/2015.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA EN LA DEMANDA

Que, así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la Administración Tributaria.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

IV.1.- Para la Gerencia GRACO La Paz del SIN (Exp. 351/2016).

1. Los puntos de controversia para GRACO La Paz, versan sobre el supuesto de que la AGIT se habría limitado a considerar comprobantes de traspasos mensuales, que fueron aportados por la contribuyente, sin considerar otra documentación, vulnerando así el derecho al debido proceso.

2. Que, la AGIT no consideró que, la contribuyente no habría cumplido con los requerimientos de información Nº 97523, 97561 y 97563, puesto que no presentó mayor documentación contable para sustentar su manejo contable; por lo que la resolución jerárquica impugnada no tendría la debida fundamentación como elemento del debido proceso; además que, la RND Nº 10-0017-13, solo prevé el cálculo para la determinación del margen de utilidad presunta y no así el cálculo para la determinación de costos y gastos presuntos, no pudiendo validarse los mismos puesto que no se encuentran debidamente respaldados con documentación original.

IV.2.- Para la demandante María Inés Quispe de Salinas (Exp. 365/2015)

La controversia radica en determinar: Si los Depósitos bancarios realizados por la contribuyente, a la cuenta de la "Corporación de Aceros Arequipa S.A." corresponde a compras y ventas de material de construcción, no declarados al Servicio de Impuestos Nacionales, son reparos determinados sobre base presunta.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

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

V. 1. DE LA DEMANDA DE LA GERENCIA GRACO LA PAZ DEL SIN.

Que, el art. 211.I de la Ley 2492, establece que las Resoluciones se dictaran en forma escrita y contendrán su fundamentación, la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas y que se sustentará en los hechos y antecedentes; en ese sentido sobre la prueba aportada por la contribuyente, se tiene que la Certificación emitida por "Aceros Arequipa S.A.", los contratos de Asociación Incidental y otras pruebas, fueron analizadas por la ARIT, llegando a la conclusión la entidad referida, que: "*de la revisión y valoración de dichos documentos estos en ningún caso desvirtúan en absoluto la posición asumida por la Administración Tributaria, además que estas no fueron ofrecidas ante el Ente Fiscal*" -textual-; de lo cual se colige que, la entidad demandante al hacer alusión de que: "*la AGIT se habría limitado a considerar comprobantes de traspasos mensuales, que fueron aportados por la contribuyente, sin considerar otra documentación, vulnerando así el derecho al debido proceso*", es totalmente incongruente, puesto que del contexto citado precedentemente por la ARIT, se demuestra lo contrario.

En ese contexto, se debe señalar que la congruencia es un principio procesal que hace a la garantía del debido proceso, que marcan al Juez un camino para poder llegar a la sentencia, y fijan un límite a su poder discrecional.

En ese sentido la doctrina refiere que, si el proceso judicial es un método racional de debate, un instrumento para la solución pacífica y racional de los conflictos intersubjetivos de intereses que se suscitan en la convivencia, resulta evidente, que para que tal finalidad, debe haber una exacta relación o correspondencia (concordancia) entre la pretensión del actor, la oposición del demandado (resistencia, en los términos de Alvarado Velloso), los elementos de prueba válidamente colectados e incorporados y la decisión del tribunal. Esta concordancia recibe el nombre de congruencia, a la que el autor Ayarragay, siguiendo a Aragonese Alonso, define como un principio normativo que limita facultades resolutorias del juez, por el cual debe existir identidad entre lo resuelto

y controvertido, oportunamente, por los litigantes, y en relación con los poderes atribuidos en cada caso al órgano jurisdiccional por el ordenamiento jurídico.

Bajo ese entendimiento se tiene que, la normativa tributaria referente a las formas de determinación coincide plenamente con la doctrina citada, siendo la norma siguiente: el art. 42 de la Ley Nº 2492, refiere que la base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar; a su vez el art. 43 de la citada norma jurídica, señala que la base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:

I. Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.

II. Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concurra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente.

III. Cuando la Ley encomiende la determinación al sujeto activo prescindiendo parcial o totalmente del sujeto pasivo, ésta deberá practicarse sobre base cierta y sólo podrá realizarse la determinación sobre base presunta de acuerdo a lo establecido en el artículo siguiente, según corresponda.

En todos estos casos la determinación podrá ser impugnada por el sujeto pasivo, aplicando los procedimientos previstos en el Título III del presente Código.

Al respecto tomando en cuenta el art. 44. (Circunstancias para la Determinación sobre Base Presunta), la AT podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, sólo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, en especial, cuando se verifique al menos alguna de las siguientes circunstancias relativas a éste último:

1. Que no se hayan inscrito en los registros tributarios correspondientes.

2. Que no presenten declaración o en ella se omitan datos básicos para la liquidación del tributo, conforme al procedimiento determinativo en casos especiales previsto por este Código.

3. Que se asuman conductas que en definitiva no permitan la iniciación o desarrollo de sus facultades de fiscalización.

4. Que no presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación respaldatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones normativas.

5. Que se den algunas de las siguientes circunstancias:

a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del precio y costo.

b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo.

d) No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos a que obligan las normas tributarias.

e) Alterar la información tributaria contenida en medios magnéticos, electrónicos, ópticos o informáticos que imposibiliten la determinación sobre base cierta.

f) Existencia de más de un juego de libros contables, sistemas de registros manuales o informáticos, registros de cualquier tipo o contabilidades, que contengan datos y/o información de interés fiscal no coincidentes para una misma actividad comercial.

g) Destrucción de la documentación contable antes de que se cumpla el término de la prescripción.

h) La sustracción a los controles tributarios, la no utilización o utilización indebida de etiquetas, sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la alteración de las características de mercancías, su ocultación, cambio de destino, falsa descripción o falsa indicación de procedencia.

6. Que se adviertan situaciones que imposibiliten el conocimiento cierto de sus operaciones, o en cualquier circunstancia que no permita efectuar la determinación sobre base cierta.

Por lo que, practicada por la Administración Tributaria la determinación sobre base presunta, subsiste la responsabilidad por las diferencias en más que pudieran corresponder derivadas de una posterior determinación sobre base cierta.

En la especie, de acuerdo a la Ley de Procedimiento Administrativo, Ley N° 2341, y conforme al principio de verdad material, la Administración Tributaria investigará la verdad material en oposición a la verdad formal, conforme

establece el art. 4.d) de la Ley Nº 2341, concordante con el art. 3 del DS Nº 26462 (Reglamento de la Ley del SIN), razón por la cual la Administración Tributaria puede aplicar el método de determinación que estime conveniente, siempre y cuando se encuentre debidamente justificado y fundamentado; empero, no puede señalar en sus actos administrativos que la determinación fue sobre base cierta cuando de los antecedentes y fundamentos de la fiscalización se evidencia que se hizo sobre base presunta. Consiguientemente, al no evidenciarse que el método de determinación sobre base cierta aplicada por la AT, se encuentre sustentada de acuerdo al análisis de los actos desarrollados en los procesos de fiscalización, se tiene que se ha incumplido con lo dispuesto en los arts. 42, 43 y 44 del Código Tributario Boliviano.

V. 2. DE LA DEMANDA DE MARÍA INÉS QUISPE DE SALINAS.

Que, de los fundamentos expuestos por María Inés Quispe de Salinas, se advierte que la demandante denuncia vicios de anulabilidad de la Vista de Cargo, la Resolución Determinativa y la Resolución Jerárquica que aplicaron retroactivamente las normas tributarias y no contienen fundamento legal para determinar el hecho generador de la deuda tributaria.

En ese sentido, se tiene que la Administración Tributaria en la Vista de Cargo y en la Resolución Determinativa basan su fundamento de hecho y derecho que motivan su decisión en base al análisis de las Cuentas Bancarias de María Inés Quispe de Salinas a favor de un tercero que es la "Corporación Aceros Arequipa SA." que se encuentra en el extranjero, que se constituyen en primer lugar en compras realizadas y no declaradas, y en segundo lugar, que las mismas compras se consideren ventas no declaradas, por lo que establecen una presunción perfectamente válida y regulada específicamente por la normativa tributaria, cuya información permitió deducir la existencia de los hechos imponibles en su real magnitud y cuantía de la obligación tributaria, en los términos que plantean los arts. 43.II y 45.I.1.2 y 3 de la Ley Nº 2492, presunción aplicada en terminos *iuris tantum*, prevista en el art. 7.b) de la RND N° 10-0017-13.

En ese contexto, se debe señalar que, para que sea viable la presunción de ventas no declaradas de mercancía comprada del exterior, ya sea sobre Base Cierta o Presunta, el elemento fundamental para sustentar dichas ventas en territorio aduanero nacional, debe demostrarse a través de la importación de la mercancía; es decir, el legal ingreso a territorio aduanero nacional de mercancía

comprada en el exterior, puesto que mientras no exista claramente un establecimiento concreto de la importación no puede acaecer el hecho generador de la obligación tributaria por ventas no declaradas, ya que se estaría presumiendo la comisión de un ilícito tributario aduanero como el contrabando, que mientras no sea declarada su comisión por autoridad competente restringe las facultades al SIN determinar la obligación tributaria del sujeto pasivo, es decir que no resulta viable partir de la presunción de la comisión de un ilícitos para poder determinar la existencia del hecho generador de la obligación tributaria; más aún cuando existe de por medio el Régimen Aduanero de Zona Franca que permite la comercialización de mercancías en Zona Franca a terceras personas quienes nacionalizaron las mismas a través de la Declaración Única de Importación, para su posterior ingreso y circulación en territorio boliviano cumpliendo con todas las formalidades de rigor; situación que en el presente caso la Administración Tributaria no fundamentó ni respaldó, ya que se evidencia que no existen suficientes elementos de convicción que permitan demostrar que María Inés Quispe de Salinas haya nacionalizado el total de la mercancía supuestamente vendida en territorio nacional que permita deducir el acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria, máxime cuando en el cuerpo de antecedentes se encuentran Reportes de la Aduana Nacional de importaciones realizadas, en las que no figuran las observaciones efectuadas por la Administración Tributaria.

De lo señalado precedentemente, se evidencia la ausencia de fundamentos de hecho y derecho para determinar el acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria ya que los giros realizados al exterior, a la cuenta de la "Corporación Aceros Arequipa SA.", por sí solos no demuestran el perfeccionamiento de la obligación tributaria por la venta de mercancía importada, ya que previamente a ello debe demostrarse que la contribuyente haya sometido toda la mercancía supuestamente comprada, al Régimen Aduanero de Importación para el consumo; situación que en el presente caso no ocurre, toda vez que la Administración Tributaria y la Autoridad de Impugnación Tributaria se encuentran realizando interpretaciones analógicas de las normas tributarias y aduaneras para determinar el perfeccionamiento del hecho generador de la obligación tributaria para el IVA, IT e IUE, aspecto que se encuentra restringido por el art. 8.II de la Ley Nº 2492.

Por otra parte, se advierte que la AGIT funda su análisis en el perfeccionamiento del hecho generador en base art. 7.b) de la RND N° 10-0017-13 de 8 de mayo, reglamentación de los medios para la determinación de la base imponible sobre base presunta, sin tomar en cuenta que en el presente caso los giros bancarios realizados a la "Corporación Aceros Arequipa S.A." datan de la gestión 2010, situación que viola los arts. 3, 150 de la Ley Nº 2492 y 123 de la Constitución Política del Estado (CPE), toda vez que las normas tributarias rigen desde su publicación y no se aplican con carácter retroactivo, siendo que la referida normativa entró en vigencia desde la gestión 2013 para adelante, aspecto que pasa por alto los principios al debido proceso, de igualdad de partes y el derecho a la defensa de la administrada, el hecho de que dicha normativa avale su utilización en los procesos de determinación preliminar como la Vista de Cargo, que no deja de lesionar al contribuyente, al utilizar dicha norma para imponer sanciones en periodos fiscales cuando no estaba vigente.

En ese sentido se evidencia que, la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa no reflejan los suficientes elementos de convicción para determinar el hecho generador ni base imponible, toda vez que no establecen ni identifican el acaecimiento del hecho generador del IVA, IT e IUE, ya que no explican cuáles fueron las ventas o servicios prestados que dieron lugar al nacimiento del supuesto tributo omitido; toda vez que en el presente caso las transferencias bancarias al exterior no generan por sí solas el perfeccionamiento del hecho generador de la obligación tributaria, respecto a ventas no declaradas realizadas en territorio aduanero nacional, situación que no se encuentra definida como un hecho generador en el ordenamiento jurídico tributario del Estado Plurinacional de Bolivia, por lo que la determinación realizada carece de fundamento y objeto conforme dispone el art. 28 de la Ley de Procedimiento Administrativo, aplicable supletoriamente en materia tributaria por mandato de los Arts. 74 y 201 de la Ley Nº 2492.

Además que, la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa en lugar de fundamentar los hechos que dieron lugar al nacimiento del hecho imponible, se refieren única y exclusivamente a extractos bancarios que no generan por sí mismos la obligación de pago de un impuesto, toda vez que para ello previamente se debe demostrar la existencia de la importación de las mercancías supuestamente vendidas en territorio nacional; es decir, que sin la existencia de un hecho generador, no puede haber una base imponible, por lo que no es

posible pretender cobrar el IVA, IT y el IUE, toda vez que una obligación material nace cuando se produce el hecho imponible, siendo claro que la entidad fiscal no estableció el perfeccionamiento del hecho generador, contraviniendo los arts. 96.I y 99.II de la Ley Nº 2492, vulnerando el principio del debido proceso y el derecho a la defensa de la contribuyente María Inés Quispe de Salinas.

Por lo precedentemente señalado, se advierte que la ausencia de fundamentos de hecho y derecho que motiven y sustenten el perfeccionamiento del hecho generador ya sea sobre base cierta y/o presunta, lo que se constituye indiscutiblemente en la vulneración de las previsiones de los arts. 96.II y III y 99.II de la Ley Nº 2492; toda vez que la Resolución Determinativa que dicte la administración deberá contener como requisitos mínimos; Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad de la Resolución Determinativa; en ese contexto, la Vista de Cargo debe consignar 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.

Igualmente, se tiene que se fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado; aspectos legales que en el presente caso no fueron cumplidos por la Administración Tributaria en la Vista de Cargo N° 32-0029-2014, que estableció la liquidación previa de la deuda tributaria, sobre Base Cierta y sobre Base Presunta, correspondiente a los períodos fiscales: enero a diciembre de 2009, en el cual no refleja los suficientes elementos de convicción para determinar el hecho generador ni base imponible, puesto que no establecen ni identifican el acaecimiento del hecho generador del IVA, IT e IUE; además que no explican cuáles fueron las ventas o servicios prestados que dieron lugar al nacimiento del supuesto tributo omitido; por lo que en el presente caso las transferencias bancarias al exterior no generan por sí solas el perfeccionamiento

del hecho generador de la obligación tributaria, respecto a las supuestas ventas no declaradas realizadas en territorio aduanero nacional.

VI. Conclusiones a la demanda de la Gerencia GRACO La Paz del SIN.

De la fundamentación señalada precedentemente en el punto: *"V. 1. DE LA DEMANDA DE LA GERENCIA GRACO LA PAZ DEL SIN."*, en la presente sentencia, se tiene que, la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, al establecer adeudos sobre base presunta, y no contar con los suficientes elementos para demostrar un enlace lógico, la corrección de su determinación y cuantía, además que al apreciarse en dichos fallos que solamente basaron su determinación en depósitos bancarios; se concluye que estos hechos no son suficientes para demostrar de forma segura que se hayan provocado hechos generadores, menos aún la cuantía de éstos, por lo que en estas resoluciones existe falta de fundamentación, violación al derecho a la defensa y al debido proceso, siendo estas infracciones causales de nulidad en la normativa administrativa.

VII. Conclusiones de la demanda de María Inés Quispe de Salinas

1.- En este sentido queda claro que la Vista de Cargo N° 32-0029-2014 de 21 de mayo, como la Resolución Determinativa Nº 24-0640-2014 de 25 de junio, emitida por la Gerencia GRACO La Paz del SIN contra María Inés Quispe de Salinas, no alcanzó su fin, no contiene los suficientes elementos formales para alcanzar su fin y causó indefensión a la contribuyente; toda vez que al desconocer los elementos legales del perfeccionamiento del hecho generador de la obligación tributaria que dieron origen a la presunción de ventas no declaradas de mercancías importadas en base a depósitos bancarios al exterior, no permitieron que pueda asumir una defensa clara y concreta en el proceso determinativo ante la Administración Tributaria, habiendo la AGIT pasado por alto los principios de legalidad, reserva de ley, debido proceso, presunción de inocencia, igualdad, congruencia, doble instancia, seguridad jurídica, retroactividad y el derecho a la defensa previstos en los arts. 115, 116, 117, 119, 232, 323, de la Norma Suprema y 3, 6, 7, 8, y 68.6 de la Ley Nº 2492, resolvió dejar de lado los referidos vicios procesales y el trabajo incompleto de la Administración Tributaria, para ingresar a un análisis de fondo emitiendo la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1486/2015 de 17 de agosto, que resuelve confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0236/2015

de 16 de marzo, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz,

2.- Asimismo cabe puntualizar que, el principio de verdad material consagrado por la propia Constitución Política del Estado, corresponde ser aplicado a todos los ámbitos, con especial relevancia en el ámbito administrativo; en ese orden, no es posible admitir la exigencia de extremados ritualismos o formalismos, que impidan su materialización, siendo precisamente uno de los rectores del derecho administrativo, el principio de informalismo, bajo esa premisa todo administrado tiene derecho a la justicia material y si bien, las normas adjetivas prevén métodos y formas que aseguren el derecho a la igualdad de las partes procesales para garantizar la paz social, evitando cualquier tipo de desorden o caos jurídico, sin embargo, los mecanismos previstos no pueden ser aplicados sobre los deberes constitucionales, como es la de otorgar efectiva protección de los derechos constitucionales, accediendo a una justicia material y verdaderamente eficaz y eficiente. Todo ello, con el objetivo final de que el derecho sustancial prevalezca sobre cualquier regla procesal, que no sea estrictamente indispensable para resolver el fondo del caso sometido a conocimiento.

Consiguientemente del análisis precedente, éste Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1486/2015, de 17 de agosto, no fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, constituyendo infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa y contradictoria que vulneran el derecho al debido proceso y los principios de verdad material, de legalidad, derecho a la defensa, seguridad jurídica y legitimidad; actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde revocar la resolución del recurso jerárquico, anulando obrados hasta el vicio más antiguo.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, con la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, por lo dispuesto por los art. 2.2 y 4 de la Ley Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, falla declarando:

1.- IMPROBADA la demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO La Paz del SIN, cursante de fs. 41 a 47 vta., del Exp. 351/2015.

2.- PROBADA la demanda Contencioso Administrativa de fs. 39 a 72 vta., del Exp. 365/2015, planteada por María Inés Quispe de Salinas, en consecuencia se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1486/2015 de 17 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, por tanto se anula obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Vista de Cargo N° 32-0029-2014 (CITE: SIN/GGLPZ/DF/VC/39/2014) de 21 de mayo, inclusive, a efecto de que la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, establezca la base imponible y el hecho generador en su caso, de acuerdo a la normativa vigente a momento de la fiscalización y el razonamiento desarrollado en la presente sentencia.

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

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

Mgr. Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM. SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
Sucre - Bolivia

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:

Abog. René Ywán Espada Aguía
SECRETARIO
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM. SOCIAL Y ADM. SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

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

Sentencia Nº 38/2017 Fecha: 20/03/17

Libro Tomas de Razón Nº 01/2017-CA

Abog. René Yván Espada Nadia
SECRETARIO
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA