Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

06-06-17
8:11

SALA PLENA

SENTENCIA: 43/2017.
FECHA: Sucre, 15 de febrero de 2017.
EXPEDIENTE: 744/2013.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Hilda Aquize de Ortíz contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Maritza Suntura Juaniquina.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 21 a 36, interpuesta por Hilda Aquize de Ortiz impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1160/2013 de 23 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Julia Susana Ríos Laguna; la contestación de fs. 42 a 46 vta., y demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la Resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Hilda Aquize de Ortiz -en adelante sujeto pasivo-, señala que fue notificada con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1160/2013 de 23 de julio, emitida por la autoridad demandada, resolviendo el recurso jerárquico interpuesto contra la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0452/2013; la cual emergió del recurso de alzada planteado por el mismo en contra de la Resolución Determinativa 839/2012 de 26 de diciembre; por lo que se habilita la posibilidad de interposición de la demanda contencioso administrativa en contra de la Resolución Jerárquica mencionada, en conformidad a los arts. 354 y 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil (CPC).

El sujeto pasivo señala que la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) -en adelante Administración Tributaria-, procedió a realizar la verificación de los períodos fiscales de enero, febrero, marzo, mayo, junio, agosto y septiembre de la gestión 2008 por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), todo esto mediante la emisión de la Orden de Verificación N° 0012OVE01897 de 6 de septiembre de 2012. Agrega que, posteriormente la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/691/2012 de 18 de octubre, por la cual se establece una liquidación a favor del fisco de 1.166.358 UFV´s.- (un millón ciento sesenta y seis mil trecientos cincuenta y ocho 00/100 unidades de fomento a la vivienda), equivalentes a Bs. 2.081.493.- (dos millones ochenta y un mil cuatrocientos noventa y tres 00/100 bolivianos), por concepto de IVA e IT omitidos por los períodos fiscales enero, febrero, marzo, mayo, junio, agosto y septiembre de la gestión 2008, así como multas por omisión de pago e incumplimiento de deberes formales.

Indica que la Administración Tributaria terminó el proceso de verificación señalado al emitir la Resolución Determinativa 839/2012 de 26 de diciembre, contra la cual presentó recurso de alzada, el cual, previo tramite de ley, fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0452/2013, la cual confirmó la Resolución Determinativa señalada. Finalmente expresa que, ante tal situación y en uso legítimo de su derecho interpuso recurso jerárquico en contra dicha Resolución de Alzada, solicitando la revocatoria total de la misma y, en consecuencia, también de la Resolución Determinativa señalada, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1160/2013 de 23 de julio, la que confirmó lo resuelto por la Resolución de Alzada impugnada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que la Resolución del recurso jerárquico no consideró y menos se pronunció sobre el hecho de que su persona no es contribuyente del IVA e IT, por no haber materializado los correspondientes hechos generadores del tributo, expresando que la Resolución Determinativa no consideró los descargos presentados a la Vista de Cargo señalada, lo cual vulnera sus derechos, vicia el proceso de determinación y muestra una total falta de investigación de los supuestos hechos generadores, al acusarlo de vender mercaderías importadas sin pruebas, solamente por el hecho de haber importado mercadería correspondiente a productos fertilizantes (cloruro de potasio, urea, compomaster y fosfato dimonico), compra que fue destinada al uso en la producción agrícola de su persona y de las Comunidades de Chacopata Nogalani "A", Chacopata Nogalani "B", Santa Lucía, Independencia y Quenallata, pertenecientes a la Sub Central Challa y Central Agraria Coroico, todo esto en cumplimiento de sus funciones de Secretaria General de Agricultura, aclarando que, por exigencias y cumpliendo formalidades, tuvo que importar dicha mercadería a nombre propio, pues no se pueden realizar importaciones a nombre de centrales agrarias, ya que son organizaciones que emergen de la costumbre del área rural y no están reconocidas ni cuentan con documentación y que dicha mercadería fue entregada a las referidas comunidades sin ningún costo adicional, por lo que no es sujeto pasivo de los impuestos IVA e IT al no constituirse el hecho generador de los mismos; es decir, la venta habitual o transferencia a título oneroso, no cumpliéndose lo establecido en el art. 23.1 del Código Tributario Boliviano (CTB) y arts. 1 inc. a), 3 inc. a) y 72 de la Ley 843.

Arguye que la Resolución del Recurso Jerárquico no consideró ni valoró la prueba presentada, la cual demostraba la inexistencia de la materialización del hecho generador del IVA e IT, indicando que su persona no realizó ninguna venta de productos ni el ejercicio del comercio, para lo cual presentó documentación durante el término de prueba del recurso de alzada que fue ratificada durante el término de prueba del recurso jerárquico, dicha documentación consistió en declaraciones juradas ante notaria de fe pública de varias personas de oficio agricultores de las comunidades Chacopata Nogalani "A", Chacopata Nogalani "B", Santa Lucía, Independencia y Quenallata, pertenecientes a la Sub Central Challa y Central Agraria Coroico, declaraciones en las que acreditan que su persona importó los fertilizantes en calidad de Secretaria General de Agricultura, para el uso en la producción agrícola de las mencionadas

comunidades. Asimismo, expresa que se presentaron recibos por la recepción de los productos fertilizantes y por la entrega realizada a las comunidades que, previamente, entregaron el dinero para la importación; certificado que acredita su labor como Secretaria General Agraria y que es propietaria de terreno, dedicándose a la agricultura y que procedió a la importación de fertilizantes para los miembros de la Central Agraria Coroico. Añade que, se ofreció en calidad de prueba la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/691/2012 de 18 de octubre; Resolución Determinativa 839/2012 de 26 de diciembre; pólizas de Importación, actuados que demuestran que todos los productos corresponden a fertilizantes que fueron adquiridos para el uso en la producción agrícola de su persona y en favor de las mencionadas comunidades. Por todo ello, señala que la documentación presentada no fue valorada en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT- RJ 1160/2013 de 23 de julio, existiendo la necesidad de realizarse dicha valoración, ya que determinará que su persona en ningún momento procedió a la venta de los productos importados, omitiéndose la búsqueda de la verdad material como principio contenido en el art. 4 inc. d) de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA), siendo una labor de gran importancia en todo proceso administrativo o judicial.

Expresa que la Resolución de Recurso Jerárquico no ha considerado la impugnación referente al hecho de no ser sujeto pasivo del IVA e IT, aspecto que vicia el proceso y amerita la nulidad de obrados, al no considerar adecuadamente el hecho de que no es contribuyente del Impuesto al Valor Agregado por no haber realizado ninguna venta de productos, todo esto justificado por la aplicación del art. 117 de la Constitución Política del Estado, que refiere al debido proceso concordante con el art. 4 inc. c) de la LPA, que instituye el Principio de Sometimiento Pleno a la Ley, incurriéndose en vulneración del debido proceso en su vertiente de debida fundamentación y motivación de la resolución por falta de congruencia entre lo pedido y lo resuelto, pues al no considerarse todos los puntos expresados como agravios se emitió una resolución *"infra petita"*, tal y como se expone en la SC 0471/2005-R de 28 de abril.

Por otra parte, indica que la Resolución Jerárquico impugnada, no consideró que la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/691/2012, ha omitido aspectos formales que vician de nulidad el proceso de determinación, incumpliendo los requisitos establecidos en el art. 96.I y III del CTB, al no contener los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa respecto del IVA e IT, existiendo únicamente una cuantificación de la misma, sin considerar que su persona jamás vendió los fertilizantes importados, y menos ejerció el comercio, por lo que no se describió, específicamente, de dónde emergen las observaciones realizadas y la acusación de ser responsable de las obligaciones impositivas señaladas, incurriendo en generalizaciones que fundamentan presunciones totalmente alejados de la verdad, como que se procedió a la venta de los fertilizantes importados en la misma fecha de su importación y que, por tanto, se limitó su derecho a la defensa, toda vez que no se le permitió conocer de manera certera los aspectos de hecho y derecho que respaldan la posición de la Administración Tributaria.

Agrega que la Resolución de Recurso Jerárquico no consideró adecuadamente que se llevó adelante una determinación sobre base presunta, al haberse presumido que las ventas fueron realizadas dentro de los mismos períodos de importación, viciando de nulidad el proceso de determinación impositiva, evidenciándose dicha contradicción con la revisión de los papeles de trabajo, informe final de verificación y la propia Vista de Cargo, además que no existe evidencia de que las supuestas ventas y por tanto ingresos no declarados se hubieran producido, limitándose a señalar de manera general que existen ingresos no declarados, sin señalar que hubieran existido ventas; es decir, la Administración Tributaria realizó un trabajo de determinación sobre base presunta con base en las Declaraciones Únicas de Importación (DUI's) de los fertilizantes e indicando que la base imponible es al mismo costo de importación por ventas que se dieron en la misma fecha de importación.

A continuación, arguye que la Resolución de Recurso Jerárquico no ha observado la nulidad de la Resolución Determinativa por no dar curso a las pruebas ofrecidas, presentadas dentro del plazo de los 30 días para la presentación de descargos establecido por la Vista de Cargo, consistentes en la inspección ocular a las comunidades señaladas que recibieron los productos importados sin ningún tipo de incremento, así como declaraciones de los comunarios de la zona, aspecto que importa la violación del derecho a la defensa concordante con el art. 68.7 del CTB, el que igualmente se constituye en una garantía constitucional del debido proceso.

Asimismo, agrega que la Resolución Jerárquica, omitió pronunciarse sobre el hecho de que en la liquidación de tributos, las DUI's debieron generar crédito fiscal deducible, pues corresponden a importaciones definitivas, siendo que dichos documentos demuestran ciertamente la existencia de crédito fiscal antes que la presunta venta o actividad comercial acusada, todo esto en cumplimiento de los arts. 8 y 9 de la Ley 843 y 8 y 9 del Decreto Supremo (DS) 21530.

De la misma manera, expresa que no corresponde la calificación de su conducta como omisión de pago, puesto que no se configuró el hecho generador de los impuestos acusados. Agrega que la determinación de oficio realizada sobre base resunta por parte de la Administración Tributaria no respetó lo establecido en los arts. 42, 43 y 44 del CTB, pues se ofreció la información necesaria para realizar una determinación sobre base cierta, la cual no fue considerada, procediéndose de manera contradictoria a la determinación sobre base presunta, ya que su persona presentó toda la documentación solicitada por la Administración Tributaria, por lo que la Resolución Determinativa vulneró el principio de congruencia, el debido proceso, la seguridad jurídica y el derecho a la defensa, incurriendo en vicios de nulidad, todo de acuerdo al art. 36.II de la LPA aplicable a la materia en virtud de los arts. 201 y 68 del CTB. Finalmente, reitera que no se realizó una adecuada consideración de los hechos generadores y algunos que jamás se configuraron, por lo que no concurren los requisitos establecidos en el art. 4 de la Ley 843.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1160/2013 de 23 de julio y, en consecuencia, se deje sin efecto la Resolución Determinativa 839/2012 de 26 de diciembre, emitida por la Administración Tributaria, o se disponga la nulidad de obrados, hasta el vicio más antiguo, hasta que se emita una nueva vista de cargo conforme a las previsiones normativa procesales vigentes.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 3 de enero de 2014, que cursa de fs. 42 a 46 vta., señalando que no obstante que la Resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Respecto de los vicios, tanto de la Vista de Cargo como de la Resolución Determinativa, indica que ambas fueron notificadas al sujeto pasivo, expresando fundamentos de la información obtenida durante el proceso de verificación, conteniendo todos los requisitos formales, como ser: número, fecha, razón social del sujeto pasivo, número de identificación tributaria (NIT), tributos observados, períodos fiscales y la calificación de las sanciones; manifestando que el sujeto pasivo tiene el derecho de presentar descargos en el plazo de 30 días, consignando la firma del Gerente Distrital La Paz y el Jefe del Departamento de Fiscalización. Asimismo, la Resolución Determinativa impugnada señala que tomó en cuenta el valor *"Cost insurance and freight"* (CIF) o *"Costo, seguro y flete, puerto de destino convenido"* e impuestos pagados, para la determinación del hecho imponible y la cuantificación de los tributos omitidos, de acuerdo a la información registrada por el sujeto pasivo en las DUI´s proporcionadas por la Agencia Despachante de Aduana Paceña S.R.L., a través de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), para la gestión 2008, cumpliéndose con lo establecido en los arts. 96 y 99 del CTB.

Por otra parte, señala que la fuente de información puede provenir del sujeto pasivo, de los archivos de la propia Administración Tributaria o de terceros, no siendo esta la que establece el método de determinación empleado, el cual puede ser sobre base cierta o presunta, siendo que el objetivo y alcance de la verificación realizada fue de pleno conocimiento del sujeto pasivo, el cual pudo justificar y rebatir la determinación y diferencias detectadas por el Servicio de Impuestos Nacionales en el plazo de ley otorgado, lo cual no hizo, ni presentó los descargos que creía convenientes de acuerdo a los arts. 76 y 81 del CTB.

Agrega que el sujeto pasivo fue notificado el 13 de septiembre de 2012 con el Requerimiento F-4003 Nro. 00115726, en el que se le requirió la presentación de las Pólizas de Importación MIC/DTA, facturas de compras, carga de porte internacional, solicitud que no fue cumplida, reiterándose por el Requerimiento F-4003 Nro. 00115772, que tampoco fue cumplido por el sujeto pasivo.

Arguye que, por lo señalado precedentemente, tuvo que recurrir a la información proporcionada por terceros, consistentes en las DUI´s

señaladas y otra documentación de respaldo que acompañaba la validación de las mismas, entonces la Administración Tributaria elaboró, entre otros, los siguientes papeles de trabajo: detalle de pólizas de importación, determinación de ingresos según pólizas de importación, resumen de adeudos tributarios, impuesto omitido IVA determinado en el formulario 200, impuesto omitido IT determinado en el formulario 400; siendo que en la primer hoja de trabajo señalado, el Fsico determinó el valor de las importaciones considerando el valor CIF de la mercancía sumado a los impuestos IVA pagados, constituyéndose en el valor total de la importación por mes, los cuales sirvieron para establecer la existencia de ventas; es decir, la existencia de mercancía disponible para la venta, y que, al no existir elementos para determinar la cuantía de las ventas ni la información requerida al sujeto pasivo, se asumió que las mismas fueron comercializadas a su costo de importación, siendo que todos los documentos e informaciones obtenidas durante la verificación permitieron conocer de forma directa e indubitable los hechos generadores de los tributos omitidos.

Respecto de la no valoración de las pruebas documentales ofrecidas en instancia de alzada, la Administración Tributaria expresa que las mismas no cumplieron los requisitos de pertinencia y oportunidad, ya que se debe rechazar aquellas pruebas que, siendo requeridas por durante la verificación, no hubiesen sido presentadas hasta antes de la emisión de la resolución determinativa, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación. Asimismo, el sujeto pasivo tampoco probó que la no presentación de dichas pruebas no fue por causa propia, mediante la presentación con juramento de reciente obtención, conforme al art. 81 del CTB, por lo que no correspondió la valoración de la prueba presentada por el sujeto pasivo en instancia de alzada.

Finalmente, expresa que, por los fundamentos señalados, se determinó que el sujeto pasivo omitió declarar ingresos referidos a la venta de las importaciones realizadas, en cumplimiento del art. 165 del CTB, además que el argumento de que la mercadería fue importada para consumo propio y de comunarios dedicados a la agricultura, no encuentra sustento ni en la documentación ofrecida por el sujeto pasivo, pues no demuestra que efectivamente se hubiera usado para la producción agrícola ni existe evidencia de la cantidad de propiedades agrícolas en las que supuestamente se hubiera utilizado la mercadería importada, aclarando que la carga de la prueba en el proceso administrativo recursivo le correspondía al sujeto pasivo, no pudiendo la AGIT subsanar omisiones de las partes.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, al considerar que el argumento de la demanda no tiene asidero legal, solicitó se declare improbada la misma y se mantenga firme y subsistente la Resolución impugnada en el proceso.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

De la revisión de los antecedentes de emisión de la Resolución impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia que:

1. La Resolución Determinativa 839/2012 de 26 de diciembre, que cursa de fs. 1 a 7 del Anexo 1, mediante la cual se relata que producto de la Orden de Verificación N° 0012OVE01897 de 6 de septiembre de 2012, se procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del sujeto pasivo, por concepto de IVA e IT de los períodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, por la venta realizada de mercaderías importadas y que, producto de dicha fiscalización y al no presentar el sujeto pasivo los documentos solicitados mediante Requerimientos Fom. 4003 N° 115726 y N° 115772, se evidenció que el sujeto pasivo no determinó los impuestos conforme a ley; es decir, mediante declaraciones juradas, emitiéndose la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/691/2012 de 18 de octubre, a fin de que el sujeto pasivo asuma defensa, produzca y ofrezca pruebas, tanto en relación a los cargos formulados como a la calificación preliminar de su conducta, como omisión de pago.

2. En la Resolución Determinativa se expresa que después de notificarse al sujeto pasivo con la Vista de Cargo señalada, el mismo presentó memorial dentro del plazo de ley, mediante el cual manifiesta observaciones, las cuales fueron tomadas como no validas, por lo que se procedió a ratificar los conceptos e importes determinados en la propia Vista de Cargo.

3. Al no tenerse un relato de lo alegado por el sujeto pasivo respecto de la Vista de Cargo y al no cursar en antecedentes estos actuados, es necesario consultar el detalle de antecedentes contenidos en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0452/2013 de 22 de abril, cursante de fs. 93 a 104 vta. del Anexo 1, en los cuales se expresa que el sujeto pasivo alegó que no es contribuyente del IVA ni del IT, por no haber efectuado venta alguna o actividad comercial, manifestando que en realidad se usó el método de determinación sobre base presunta y no sobre base cierta, que no se ha realizado la liquidación de tributos consignando las propias pólizas de importación como crédito fiscal deducible y que no corresponde la calificación de su conducta como omisión de pago.

4. Volviendo a la Resolución Determinativa del caso de autos, se tiene que la misma liquida una deuda tributaria de UFV's 1.155.252.- (un millón ciento cincuenta y cinco mil doscientos cincuenta y dos 00/100 unidades de fomento a la vivienda), equivalentes a Bs. 2.079.141.- (dos millones setenta y nueve mil ciento cuarenta y un 00/100 bolivianos), a favor del fisco, por concepto de IVA e IT no declarado, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales. Ante esa situación el sujeto pasivo interpone recurso de alzada que, previo trámite de ley y ofrecimiento de nueva prueba, mereció la Resolución de Recurso de Alzada señalada, la cual confirmó la Resolución Determinativa impugnada.

5. Posteriormente, el sujeto pasivo solicitó rectificación y aclaración, pedido rechazado por alegar aspectos sustanciales y no formales o materiales, incumpliendo lo establecido en el art. 213 de la Ley 3092, por lo que se declara no ha lugar. Ante esa situación el sujeto pasivo interpuso recurso jerárquico, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1160/2013 de 23 de julio, cursante de fs. 171 a 187 vta. del Anexo 1, la cual confirmó la Resolución de Alzada del caso de autos, determinación contra la cual el sujeto pasivo interpone la presente demanda contencioso administrativa.

6. Finalmente, después de la presentación de la demanda contencioso administrativa y su contestación, se procedió a la devolución de las provisiones citatorias emitidas para el efecto, la cual fue diligenciada a través del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz, decretándose la contestación dentro de plazo y por adjuntada la documentación correspondiente al expediente del recurso jerárquico signado con el número AGIT/0924/2013/LPZ/0120/2013, correspondiente a un cuerpo de fs. 120 y aclarando que los antecedentes administrativos fueron devueltos a la Administración Tributaria conforme CITE: AGIT-SC-1738/2013 de 13 de diciembre. En el mismo decreto se corre traslado al demandante para la presentación de la réplica dentro del plazo de ley, siendo que por Informe N° 98/2016-SCTRIA-SP-TSJ de 3 de noviembre, emitido por Secretaría de Sala Plena y cursante a fs. 80, se informa que hasta la fecha la parte demandante no hizo uso de su derecho a réplica, por lo que mediante decreto de fs. 81 se dispone Autos para sentencia.

IV. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

La problemática legal sujeta se resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos de controversia: **1)** Si la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, ambas del caso de autos, cumplieron con los requisitos de ley; **2)** Si el sujeto pasivo presentó prueba adecuadamente, la cual merecía ser considerada y valorada por la AGIT al momento de emitir resolución; y, **3)** Si las DUI's son documentos que permiten determinar razonablemente ventas de mercancías importadas sobre base cierta.

IV.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del CPC establece que: *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante*

este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la Ley 620.

IV.2. Sobre los requisitos que deben cumplir la vista de cargo y la resolución determinativa en materia tributaria.

El contenido de la vista de cargo se encuentra establecido en el art. 96 del CTB, estos requisitos corresponden a los *"...hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la propia 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"*. Por otra parte el DS 27310 o Reglamento al Código Tributario Boliviano (RCTB), en su art. 18 señala que la vista de cargo debe contener los siguientes requisitos esenciales: Número de vista de cargo; fecha; nombre o razón social del sujeto pasivo; número de registro tributario, cuando corresponda; Indicación del tributo(s) y, cuando corresponda, período(s) fiscal(es); Liquidación de la deuda tributaria; acto u omisión, así como la calificación de la sanción en el caso de las contravenciones tributarias y requerimiento a la presentación de descargos; y firma, nombre y cargo de la autoridad competente. El art. 96.III del CTB, hace referencia a la ausencia de los requisitos esenciales establecidos en el Reglamento; es decir, que sólo la ausencia de los requisitos establecidos en el art. 18 del RCTB anteriormente señalado, viciará de nulidad la vista de cargo correspondiente.

Al respecto, este Tribunal se encuentra imposibilitado de realizar el control de legalidad acerca de los requisitos que debió contener la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/691/2012 de 18 de octubre, puesto que el sujeto pasivo, ahora demandante, no adjuntó copia legalizada de la misma al momento de interponer su demanda; asimismo, no se encuentra copia alguna en los Anexos remitidos por la propia AGIT, correspondientes al cuaderno procesal de impugnación y a las pruebas presentadas por el sujeto pasivo en instancia de alzada, por todo ello no se puede realizar el control de legalidad sobre el referido punto de la demanda contencioso administrativa.

En cuanto al contenido de la Resolución Determinativa, éste se encuentra reglado en el art. 99 del CTB, el cual lo describe de la siguiente manera: *"Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y 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". El mismo artículo dispone que el incumplimiento de los requisitos esenciales expresamente desarrollados en la reglamentación especial, viciara de nulidad la resolución determinativa, y el art. 19 del RCTB dispone que aquellos requisitos mínimos son los mismos definidos en el art. 99 del CTB, antes citado.

De la revisión de la Resolución Determinativa 839/2012 de 26 de diciembre, se puede evidenciar que la misma consigna adecuadamente el siguiente contenido: Lugar y fecha, La Paz, 26 de diciembre de 2012; nombre o razón social del sujeto pasivo, Aquize de Ortiz Hilda; especificaciones sobre la deuda tributaria, tributo omitido por concepto de IVA e IT por la venta de productos importados para los períodos fiscales enero, febrero, marzo, mayo, junio, agosto y septiembre de 2008, más multa sobre base cierta del 100% del tributo omitido; calificación de la conducta y la sanción en caso de contravenciones, omisión de pago y no presentación de documentación solicitada durante el proceso de fiscalización, todo esto más multa; firma y sello de Pedro Medina Quispe, Gerente Distrital La Paz a.i. del SIN; asimismo, se hace la liquidación por cada fuente de la deuda tributaria y el cálculo total de la misma. Entonces tenemos que en lo que respecta al contenido esencial, la Resolución Determinativa 839/2012 de 26 de diciembre cumple con los requisitos enmarcados en el Código Tributario Boliviano y su Decreto Reglamentario, no siendo susceptible de nulidad, tal y como pretende el demandante.

IV.3. Sobre la presentación de prueba en instancia de alzada

El art. 81 del CTB, acerca de la apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas, dispone que las mismas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica, es decir, no existen elementos de control de legalidad que determinan la forma de valorar la prueba, como en el sistema de la prueba tasada, agregando que solo serán admisibles aquellas que cumplan los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: "***1.*** *Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas;* ***2.*** *Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa;* ***3.*** *Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo*". Asimismo dispone que, en los casos señalados en los numerales 2 y 3, cuando el sujeto pasivo pruebe que la omisión no fue por causa propia, podrá presentarlas con juramento de reciente obtención.

Por otra parte, toda normativa procesal en la que se establezcan plazos para la actuación de las partes, a menos que expresamente se prevea la posibilidad de su prolongación por motivos no atribuibles a las partes, es de carácter perentorio y por lo tanto opera el **principio de preclusión**, mediante el cual y en busca de la eficacia del proceso, la parte que no

actuó procesalmente en su momento, pierde la oportunidad de hacer valer dicho acto posteriormente, en ese sentido se entiende que las normas que otorgan plazos procesales, máxime si prevén consecuencias de derecho para el caso de su incumplimiento, como en el art. 81 del CTB; es decir, constituyen exigencias procesales esenciales que no pueden ser obviadas bajo el principio de informalismo o verdad material, menos aun alegando indefensión, pues es el mismo sujeto procesal quien, teniendo la oportunidad, no hizo valer los recursos procesales a su disposición, todo en concordancia con el principio de eficacia contenido en el art. 5 inc. j) de la LPA, mediante el cual: "*Todo procedimiento debe lograr su finalidad, evitando dilaciones indebidas*".

En lo referente a que la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada no consideró ni valoró la prueba presentada por el sujeto pasivo, la cual demostraba la inexistencia de la materialización del hecho generador del IVA e IT para el caso de autos, tenemos que dicho agravio fue considerado en los puntos xxvi y xxvii de la fundamentación técnico-jurídica sobre el método de determinación de la base imponible, donde se rechaza dicha prueba ofrecida en instancia de alzada por no haber sido presentada con juramento de reciente obtención, toda vez, que la misma no fue ofrecida cuando fue requerida por la propia Administración Tributaria durante la fiscalización; es decir, incumpliendo los requisitos de pertinencia y oportunidad, todo de acuerdo al art. 81 del CTB antes citado. Entonces se entiende que la AGIT obró correctamente al rechazar la consideración de la prueba presentada por el sujeto pasivo en instancia de alzada.

IV.4. Si las DUI's son documentos que permiten determinar razonablemente ventas de mercancías importadas sobre base cierta.

En primer lugar corresponde señalar que respecto al IVA, el art. 1 inc. a) de la Ley 843 dispone que, a las ventas de muebles situados o colocados en el territorio del país se le aplicara este impuesto, estando los sujetos definidos por el art. 3 de la misma norma, estando entre estos lo que, en forma habitual, se dediquen a la venta de bienes muebles. Asimismo el art. 2 de la mencionada Ley dispone que, para sus fines, se considera venta toda transferencia a título oneroso que importe la transmisión del dominio de cosas muebles, y más adelante el art. 4 inc. a) establece el nacimiento del hecho imponible para el caso de ventas, perfeccionándose éstas, sean al contado o a crédito, "*en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente*". La base imponible se encuentra definida en el art. 5 de la Ley 843, constituyendo el precio neto de la venta de bienes muebles.

En lo que respecta al IT, tenemos que el art. 72 de la Ley en estudio, dispone que: "*El ejercicio en el territorio nacional, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o cualquier otra actividad – lucrativa o no – cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, estará alcanzado con el impuesto que crea este Título*", estando incluidos en el objeto de dicho impuesto los actos a título gratuito que supongan la transferencia de dominio de bienes muebles, inmuebles y derechos; su art. 73 dispone que: "*Son contribuyentes del impuesto las*

personas naturales y jurídicas, empresas públicas y privadas y sociedades con o sin personalidad jurídica, incluidas las empresas unipersonales".

Las DUI's son declaraciones de mercancías a importar, el art. 75 de la Ley 1990 de 28 de julio de 1999 o Ley General de Aduanas (LGA) dispone que: "*El despacho aduanero se iniciará y formalizará mediante la presentación de una Declaración de Mercancías ante la Aduana de destino, acompañando la documentación indispensable que señale el Reglamento*", debiendo contener por lo menos: a) Identificación de las mercancías y su origen, b) Valore aduanero de las mismas y su posición arancelaria, c) Individualización del consignante y consignatario, d) Régimen Aduanero al que se someten las mercancías, e) Liquidación de los tributos aduaneros, cuando corresponda, f) La firma, bajo juramento, de la persona que actúa realizando el despacho confirmando que los datos consignados en la Declaración de Mercancías son fieles a la operación aduanera.

Pasando a desarrollar las formas de determinación impositiva permitidas en el Código Tributario Boliviano, se tiene que su art. 92 dispone que: "*La determinación es el acto por el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia*", el art. 93 del mismo cuerpo legal, establece que dicha determinación puede hacerla el propio sujeto pasivo o tercero responsable, a través de declaraciones, o también la Administración Tributaria de oficio, en ejercicio de las facultades otorgadas por Ley. Asimismo, el art. 42 del CTB, establece 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, siendo que, según el art. 43 del mismo cuerpo legal, dicha base imponible puede ser determinada **sobre base cierta**, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, o **sobre base presunta**, en mérito a 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 circunstancia descrita en el art. 44 del CTB, sólo pudiendo practicarse cuando la Administración Tributaria, habiendo requerido los datos necesarios para la determinación sobre base cierta, no sean proporcionados por el sujeto pasivo o en otras circunstancias especial descritas en el mismo artículo.

El sujeto pasivo señala, reiteradamente, que la Resolución del Recurso Jerárquico no ha considerado y menos se ha pronunciado sobre el hecho de que su persona no es contribuyente del IVA e IT, por no haber materializado los correspondientes hechos generadores, por no haber realizado ninguna venta de los productos importados, ya que dichos productos fueron repartidos a distintos comunarios y fueron utilizados para la producción agrícola, tanto de ellos como del propio sujeto pasivo. Además, indica que la Resolución impugnada, no consideró adecuadamente la impugnación que realizó sobre la forma de determinación realizada por la Administración Tributaria.

De ello, resulta evidente que las DUI's son documentos que inician y formalizan el despacho aduanero de importación y que en su contenido o

en los documentos que le sirven de soporte, **no se encuentran datos o informaciones que permitan conocer de manera certera e indubitable el destino o el uso que se hará a las mercancías importadas**, por lo que para el caso de autos no refleja la realidad acerca de si se procedió a su venta, la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio y si el sujeto pasivo se dedica habitualmente a la venta de dichas mercancías o al comercio; todos estos elementos constituyen presupuestos de realización del hecho generador del IVA e IT para el caso de autos, por ello al no tenerse certeza de los mismos no es posible realizar una determinación de la base imponible sobre base cierta, máxime si se realiza presunciones acerca del valor de venta y de las fechas de las mismas, tal y como pretende la Administración Tributaria. Por todo esto, en este punto el sujeto pasivo observa correctamente la forma de determinación de la base imponible y su consideración como contribuyente del IVA e IT, siendo que si la Administración Tributaria pretende determinar la deuda tributaria con base en las DUI's de importación, necesariamente deberá realizar una determinación sobre base presunta y realizar mayores actos de investigación.

Para resolver la problemática, se toma como precedente la jurisprudencia emitida por este Tribunal en la Sentencia 186/2016 de 21 de abril de Sala Plena, mediante la cual se entendió que: *"La Administración Tributaria, al no contar con los respaldos considerados como ingresos del sujeto pasivo no declarados, no debe limitarse únicamente a la información contenida en extractos bancarios para determinar la base imponible del contribuyente sobre base presunta, sin tener en cuenta que el contribuyente a momento de presentar sus descargos a la Vista de Cargo, señaló que dichos depósitos se originan de actividades distintas a las gravadas por el IVA e IT, interrogante que la AT debió esclarecer en mérito a sus atribuciones que la misma Ley le otorga"*, es decir, las facultades señaladas en los arts. 66 y 100 del CTB, máxime, si el art. 4 d) de la LPA instaura la obligatoriedad de buscar la verdad material. Asimismo la misma Sentencia dispone que *"Cuando la Administración Tributaria es quien acusa al contribuyente que tiene ingresos no declarados que corresponden a depósitos bancarios, es en virtud a las facultades otorgadas por los artículos 66 y 100 de la Ley N°2492, como también el art. 4 d) de la Ley 2341 que establece la obligatoriedad de probar la verdad material sobre la verdad formal, demostrar efectivamente que los ingresos no declarados por el contribuyente, se originaron de actividades gravadas por el IVA e IT, en lugar de deslindar dicha responsabilidad al contribuyente, porque la carga de la prueba respecto a la procedencia de los ingresos bancarios no solo corresponde al contribuyente, sino también a la Administración Tributaria con la facultad conferida por Ley"*.

Por todo lo señalado, las DUI´s, al igual que los depósitos en cuentas bancarias, no pueden ser considerados como prueba suficiente para determinar, menos sobre base cierta, la base imponible y las otras condiciones de configuración del IVA e IT por la venta de mercadería importada, agregando que para el caso de autos, el sujeto pasivo al momento de responder la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/691/2012 de 18 de octubre, de acuerdo a los antecedentes contenidos en la Resoluciones de los Recursos de Alzada y Jerárquico, alegó que no es contribuyente del IVA ni del IT, por no haber efectuado venta alguna o actividad comercial, manifestando que en

realidad se usó el método de determinación sobre base presunta y no sobre base cierta, por todo esto la Administración Tributaria debió cumplir con los requisitos establecidos en los arts. 95, 16 y 17 del CTB, en uso de sus amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, contenidas en el art. 100 del mismo cuerpo legal. Siendo que la Administración Tributaria no puede deslindar la responsabilidad de demostrar y probar la verdad material de los hechos al contribuyente, porque la carga de la prueba corresponde a ambos, no siendo suficiente justificar la decisión expresando que *"el sujeto pasivo no demuestra que la mercancía importada hubiera sido utilizada en la producción agrícola, siendo que no existe evidencia de la cantidad de propiedades agrícolas en las que supuestamente se hubiera utilizado la mercancía importada, más aun no se advierte que la misma hubiese sido utilizada para consumo propio dada la cantidad de fertilizantes importada"* , tal y como pretende la AGIT.

IV.5. Consideraciones finales.

En lo que respecta a que la Resolución del Recurso Jerárquico no se pronunció sobre el hecho de que en la liquidación de tributos, las DUI's debieron generar crédito fiscal deducible, evidentemente es un aspecto expresado como agravio por el contribuyente en su memorial de interposición de recurso jerárquico, cursante de fs. 139 a 149 vta. del Anexo 1, aspecto que fue relatado como argumento del propio sujeto pasivo en el punto iv de la fundamentación técnico jurídica sobre el método de determinación de la base imponible de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1160/2013 de 23 de julio; empero, no fue contestado por la AGIT al momento de resolver el recurso, lo cual vulnera el derecho al debido proceso contenido en el art. 115.II de la CPE, en su vertiente de debida fundamentación y motivación de las resoluciones judiciales y administrativas, por inobservancia del principio de congruencia, según el entendimiento de la jurisprudencia emanada por el Tribunal Constitucional Plurinacional sobre el debido proceso y el principio de congruencia en resoluciones de alzada, contenido en la SCP 0840/2012 de 20 de agosto, citando la SC 2016/2010-R de 9 de noviembre, entre otras.

Por último, respecto del agravio expresado acerca de que no corresponde la calificación de su conducta como omisión de pago, puesto que no se configuró el hecho generador de los impuestos acusados, este punto dependerá de la nueva determinación que deberá tomar la Administración Tributaria de acuerdo a los defectos de fondo y forma observados en la presente Sentencia.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la Ley 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda y, en consecuencia, **Anula** obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/691/2012 de 18 de octubre, debiendo la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, emitir una nueva vista de cargo con base en los fundamentos expuestos en la presente Sentencia.

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

Maritza Suntura Juaniquina
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 43 FECHA 15 de febrero
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2017
Conforme
VOTO DISIDENTE:

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