



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

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

SENTENCIA Nº 74/2018

EXPEDIENTE : 110/2016
DEMANDANTE : Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales
DEMANDADO (A) : Autoridad General de Impugnación Tributaria
TIPO DE PROCESO : Contencioso Administrativo
RESOLUCIÓN IMPUGNADA : AGIT-RJ 0161/2016 de fecha 23 de febrero de 2016
MAGISTRADO RELATOR : Dr. Ricardo Torres Echalar
LUGAR Y FECHA : Sucre, 09 de octubre de 2018

VISTOS:

La demanda contenciosa administrativa de fojas 21 a 42, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0161/2016 de 23 de febrero (fojas 2 a 17 vuelta), el memorial de contestación de fojas 150 a 161, la réplica de fojas 166 a 169, la dúplica de fojas 182 a 183 vuelta, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- CONTENIDO DE LA DEMANDA:

Que, Karina Paula Balderrama Espinoza, en representación legal de la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, en virtud a la Resolución Administrativa de Presidencia Nº 03-0149-16 de 1 de abril, se apersonó por memorial de fojas 21 a 42, manifestando que dentro el marco legal de los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa en contra de la Resolución AGIT-RJ 0161/2016 de 23 de febrero.

Manifestó que la Administración Tributaria emitió la Orden de Verificación Nº 3014OVE00019 de 5 de septiembre de 2014, con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales en vigencia correspondientes al Débito Fiscal del IVA e IT por los periodos fiscales de enero a diciembre de 2010, fiscalización que fue realizada sobre base presunta, verificándose ingresos omitidos correspondientes a ventas de productos adquiridos de su

proveedor Industrias de Aceite SA, no facturadas ni declaradas en los periodos fiscales señalados, ingresos omitidos obtenidos de las cantidades vendidas y facturadas por el contribuyente, estableciéndose que efectuó venta y transferencia de dominio de los bienes de su proveedor sin la correspondiente emisión de factura.

Señaló que el 22 de mayo de 2015, se emitió el Informe con CITE: SIN/GDCBBA/DFG2/VE/INF/03255/2015 de 22 de mayo, que describe y desarrolla el trabajo realizado, la base para la determinación de resultados, el procedimiento aplicado, el resultado de la verificación, la conclusión y concluye recomendando la emisión de la Vista de Cargo N° SIN/GDCBBA/DF/G2/VE/VC/00311/2015, la cual fue notificada al contribuyente a fin de que asuma defensa por los cargos formulados así como a la calificación preliminar de su conducta fiscal, dando lugar a que el contribuyente no acepte ni cancele la liquidación practicada, el cual denunció vicios procesales en el procedimiento administrativo, ilegalidad en el cálculo de los reparos y errores en el cálculo sobre base presunta. Posteriormente, analizados y valorados los argumentos de contribuyente se emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GDCBBA/DJCC/UTJ/INFCL/000113/2015, concluyendo que dichos descargos son insuficientes para desvirtuar los reparos establecidos por la Administración Tributaria recomendando la emisión de la Resolución Determinativa.

Indicó que el 26 de junio de 2016 se emitió la Resolución Determinativa N° 17-00728-15, determinando sobre base presunta las obligaciones impositivas del contribuyente del IVA e IT de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2010, en un monto de 787.578 UFV, equivalentes a Bs.1.623.403, monto establecido por tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales, dando lugar a que el contribuyente interponga recurso de alzada el cual fue resuelto a través de la Resolución de Alzada ARIT-CBBA/RA 0904/2015, la cual anuló la Resolución Determinativa hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo de 22 de mayo de 2015, situación que generó que la Administración Tributaria interponga recurso jerárquico, mismo que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 0161/2016, la cual confirmó la resolución de alzada.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

I.2.- Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Incorrecta interpretación de los artículos 43, parágrafo II, 44, numeral 5), incisos a) y c) y numeral 6), 45, parágrafo I, numeral 1) de la Ley N° 2492, artículos 3, 4, 6, numeral 1), 7 incisos a) y b) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0017-13.

Señaló que en la fiscalización efectuada al contribuyente de los periodos de enero a diciembre de 2010, se procedió a revisar y analizar la información proporcionada por el proveedor Industrias de Aceite SA (copias impresas de las facturas, notas de entrega y comprobantes contables que cursan en antecedentes de fojas 57 a 623), cruces de información físico informáticos realizados y los reportes del sistema de la Administración Tributaria, estableciéndose ingresos no declarados por ventas realizadas por el contribuyente en los periodos sujetos a fiscalización, determinándose reparos sobre base presunta por concepto del IVA e IT, deuda tributaria que se originó en los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que respaldan las observaciones y ajustes impositivos.

Refirió que al determinarse sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias, que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permiten deducir la existencia y cuantía de la obligación, al concurrir las circunstancias del artículo 44 de la Ley N° 2492, es decir que la Administración Tributaria no contó durante la verificación con los datos necesarios, y que tampoco el contribuyente proporcionó la información para realizar la determinación sobre base cierta, verificándose la omisión o alteración en el registro de existencias que deban configurar en los inventarios o registren dichos precios distintos de los de costo, advirtiéndose situaciones que imposibilitan el conocimiento cierto de las operaciones del sujeto pasivo.

Manifestó que la Administración Tributaria aplicando datos, antecedentes y elementos indirectos, en virtud al numeral 1 del parágrafo I del artículo 45 de la Ley N° 2492, determinó las obligaciones tributarias sobre base presunta y aplicando los artículos 3 y 4, párrafos I y II, numerales 1 y 2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0017-13, aplicando la técnica de compras registradas, en virtud al artículos 6 e inciso b) del artículo 7 de dicha Resolución Normativa, la cual es utilizada cuando el sujeto pasivo no registra en su contabilidad y/o Libro de Compras IVA, compras locales y/o importaciones, detectadas por información de terceros u otros medios de investigación,

presumiendo la realización de ventas no facturadas ni declaradas de esos productos, asumiendo que todo lo que compró y/o importó fue vendido.

Continuó señalando que el contribuyente no presentó Kárdex Físico valorado e Inventario, ni la documentación requerida, por lo que fue sancionado con el Acta por Contravenciones Tributarias N° 112250, por lo que la Administración Tributaria efectuó una reconstrucción del mismo en base a las facturas de ventas presentadas por el sujeto pasivo, transcribiendo el detalle de las compras y ventas de productos adquiridos de Industrias de Aceite SA, siendo importante mencionar que mediante nota con CITE: NOT/01933/2015 de 28 de abril, se solicitó al contribuyente que proporcione los precios de venta de los productos adquiridos de Industrias de Aceite SA, recibiendo como respuesta que la comisión o utilidad de venta es del 2,5%, situación que se encuentra plasmada en el Acta de Acciones y Omisiones labrada el 11 de mayo de 2015, por consiguiente la determinación del precio de venta tomó este parámetro señalado por el contribuyente, incrementando al precio de costo el margen de utilidad del 2,5%, calculándose posteriormente las ventas no facturadas, multiplicando las cantidades no facturadas por los precios unitarios de venta, distribuyendo las ventas no facturadas de acuerdo a las compras realizadas, previniendo que las ventas fueran en el mismo periodo fiscal en que los productos fueron adquiridos, en consideración al principio contable de empresa en marcha, así como debido a la falta de información y elementos de análisis.

Agregó que el contribuyente el 12 de mayo de 2015, presentó fotocopia de una Certificación de 9 de mayo de 2012, firmada por Juan Carlos Samur A., Jefe Nacional de Ventas de Industrias de Aceite SA, en la cual indica que Salomón Saba Samaan sería cliente regular de la empresa y distribuidor horizontal teniendo bajo su responsabilidad la atención de las tiendas y almacenes a los cuales no llega la empresa de forma directa, por lo que se advierte que la Administración Tributaria empleó correctamente el método de determinación sobre base presunta, toda vez que la información obtenida de terceros, determinó la existencia de ingresos no declarados en base a presunciones, más aún cuando se demostró que el contribuyente mantenía una relación comercial bajo el Código de Cliente 12020.

1.2.2.- Incorrecta interpretación del hecho generador previsto en la Ley N° 843 y la legalidad del proceso de verificación (artículos 6 y 65 de la Ley N° 2492)



Señaló que se constató ventas de productos de su proveedor Industrias de Aceite SA, realizadas por el contribuyente en los periodos sujetos a fiscalización, no facturadas ni declaradas, determinándose sobre base presunta reparos a favor del Fisco, advirtiéndose transacciones y adquisiciones de productos del proveedor durante la gestión 2010, presumiéndose la materialización del hecho generador, ya que el contribuyente no niega ni desmiente la prueba que sostiene la relación comercial que mantenía con su proveedor, consintiendo las copias de las facturas emitidas con Código de cliente 12020, Reportes de Cobranza por Vendedor, Recibos y Comprobantes de Depósitos Bancarios y financieros de cheques realizados.

1.2.3.- Incorrecta interpretación del artículo 104 de la Ley N° 2492 (sobre la Orden de Verificación y su alcance) y vulneración al artículo 197, inciso c) de la Ley N° 2492 (Competencia de la Superintendencia Tributaria)

Que conforme al artículo 104 de la Ley N° 2492, se procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente, siendo claro el alcance, el tributo y el periodo que fue verificado, así como también la identificación del sujeto pasivo, sin embargo los de instancia sustentaron equivocadamente que la Administración Tributaria debía verificar las facturas emitidas a los contribuyentes: Fanny Mollo, Rosmary Lafuente, Trifonía Veizaga, Sigma Corp. SRL, Sedec Cbba SRL y Guido Ochoa, a fin de establecer la configuración de ingresos omitidos por la venta de productos del proveedor Industrias de Aceite SA y establecer de manera fundada la relación comercial del contribuyente con los sujetos pasivos que consignan las compras efectuadas con su código cliente.

Señaló que la Orden de Verificación N° 3014OVE00019, es clara al señalar su alcance y propósito, consecuentemente no existiría la imperiosa necesidad de obtener documentación o información que permita determinar la relación comercial del contribuyente con los clientes *ut supra* señalados, siendo estos, terceros contribuyentes que no intervinieron en la relación comercial entre el contribuyente y su proveedor, máxime si el propósito de la documentación o información extrañada por la AGIT, es advertir que dichos clientes compraron y pagaron al contribuyente por los productos facturados, constituyendo el pago otra transacción distinta a la verificada por la Administración Tributaria, sin olvidar que esta última no pretende establecer los ingresos del proveedor Industrias de Aceite SA, es decir, que solo corresponde verificar la materialidad

de las transacciones del sujeto pasivo objeto de la verificación, para señalar si efectivamente adquirió los productos de su proveedor, si lo hizo a nombre de terceras personas, si estas proporcionaron los fondos para el efecto o si estas comisionaron al contribuyente por la adquisición de los productos del proveedor, motivo para el desarrollo de otra verificación o fiscalización que no condicionan la efectiva compra de productos del sujeto pasivo a su proveedor.

Manifestó que se determinó la obligación tributaria del contribuyente sobre base presunta, debiendo considerar que le correspondía al mismo informar o presentar algún documento o acreditación que establezca su relación con los proveedores a fin de desvirtuar los cargos en su contra, situación que no sucedió, por lo que la AGIT equivocadamente sugiere una necesidad de fiscalizar o verificar a los contribuyentes o terceras personas, cuyas razones sociales se encuentran en las facturas observadas, desviando el propósito de la revisión impositiva, vulnerando el artículo 197, inciso c) de la Ley N° 2492.

1.2.4.- Del debido proceso en su elemento al derecho a la defensa (artículos 115 y 117 de la Constitución Política del Estado)

Refirió que no se puede alegar vulneración al debido proceso en su elemento al derecho a la defensa, puesto que el contribuyente fue notificado legalmente con la Orden de Verificación, con la Vista de Cargo y con la Resolución Determinativa, dando lugar a que el contribuyente asuma defensa, produzca y ofrezca pruebas en relación a los cargos formulados, por lo que no corresponde que se anule obrados, sino que se resuelva el proceso de manera justa, equitativa e imparcial, considerando que el contribuyente en todo momento tuvo acceso a documentos del proceso contravencional y que se le otorgó todos los plazos legales para presentar descargos y/o alegaciones a su favor, cumpliéndose con un procedimiento legalmente establecido, otorgando plazos procesales para que el contribuyente asuma defensa de los elementos constitutivos de la Vista de Cargo y de la Resolución Determinativa, no existiendo afectación al debido proceso en su vertiente de derecho a la defensa.

1.2.5.- Incorrecta interpretación de la nulidad y del artículo 96 de la Ley N° 2492, concordante con el artículo 18 del Decreto Supremo 27310 (artículos 35 y 36 de la Ley N° 2341 y requisitos Vista de Cargo)

Señaló que la determinación de anular obrados carece de fundamentación legal, puesto que claramente se evidencia que no se cumplen con las condiciones previstas en el párrafo II del artículo 36 de la Ley N° 2341,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

puesto que la Administración Tributaria cumplió con los requisitos formales exigidos por el artículo 96 de la Ley N° 2492, aspecto que no fue considerado por la autoridad demandada, que anuló obrados con el criterio de que no se determinó la relación comercial del contribuyente con los clientes Fanny Mollo, Rosmary Lafuente, Trifonia Veizaga, Sigma Corp. SRL, Sadec CBBA SRL y Guido Ochoa, cuando estos terceros contribuyentes no intervinieron en la relación comercial entre el contribuyente y su proveedor, siendo estos compradores que pagaron al contribuyente por los productos facturados, constituyendo este pago otra transacción distinta a la verificada por la Administración Tributaria, no existiendo ningún elemento legal ni de hecho que haga presumir que la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, sean objeto de alguna nulidad, máxime si el contribuyente tuvo acceso en toda instancia a los antecedentes administrativos que constituyen el proceso determinativo.

Expresó que se verificó que el contribuyente efectivamente realizó pagos a su proveedor Industrias de Aceite SA por los productos recibidos en su domicilio fiscal, concluyéndose que las transacciones efectivamente se realizaron y que se probó que el contribuyente no determinó el IVA ni el IT conforme a ley, solicitando al proveedor información respecto a las transacciones y compras que realizó el contribuyente bajo el código 12020, aplicando el método de base presunta, presumiendo que la totalidad de las compras fueron vendidas sin la emisión de la factura, debido a que el contribuyente no presentó inventarios ni registros que permitan establecer la cantidad de productos comprados y vendidos, correspondiendo al contribuyente demostrar que dichas compras efectuadas bajo su código de cliente fueron realizadas por terceras personas y no por el mismo.

1.2.6.- Incorrecta interpretación del artículo 76 de la Ley N° 2492 y error de hecho en la apreciación de las pruebas y en la valoración de los antecedentes administrativos en base al principio de verdad material y de realidad económica.

Manifestó que de acuerdo al artículo 76 de la Ley N° 2492, la carga de la prueba recae sobre el sujeto pasivo, es decir que el contribuyente tenía la obligación de desvirtuar todos los elementos que permitieron que la Administración Tributaria deduzca la existencia de la obligación tributaria, aspecto que no ocurrió, y que contrariamente la Administración Tributaria verificó que el contribuyente realizó pagos a su proveedor por productos

recibidos en su domicilio fiscal, constituyéndose en transacciones efectivamente realizadas, evidenciándose que la autoridad demandada incurrió en error en la apreciación de las pruebas obtenidas en la etapa de fiscalización.

Agregó que en virtud a los artículos 180 de la Constitución Política del Estado, 4, inciso d) de la Ley N° 2341 y 30 de la Ley N° 025, toda autoridad está obligada a fundamentar sus resoluciones con la prueba relativa sólo a los hechos y circunstancias, es decir que se debe dar prevalencia a la verdad, a la realidad de los hechos que no admite medias verdades, evidenciándose que el contribuyente conociendo el alcance y objeto de la verificación, en una actitud evasiva se abstuvo de presentar la totalidad de la documentación o presentar los descargos válidos y suficientes que desvirtúen los cargos en su contra, por lo que de la documentación proporcionada por el proveedor Industrias de Aceite SA, como ser copias de facturas emitidas al vendedor con código 12020, reportes de cobranzas por vendedor, recibos, cheques y otros documentos extractados de la base de datos de SIRAT2, considerando el alcance de la Orden de Verificación, se observó que el contribuyente no determinó el IVA e IT de enero a diciembre de 2010, habiéndose verificado fehacientemente ingresos no facturados y no declarados.

I.2.7.- Incorrecta valoración de los antecedentes administrativos en relación a la determinación sobre base presunta.

Finalmente señaló que, la Administración Tributaria respaldó con bastantes y suficientes elementos de prueba su determinación, utilizando entre estos la documentación obtenida por parte de terceros, aplicándose correctamente los artículos 10 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0017-13 y el 80, párrafo III de la Ley N° 2492, respecto al régimen de presunciones, por lo que desconocer la conexión entre la información de terceros y no aplicar la lógica y materialidad de las transacciones, así como las reglas del sentido común a las prácticas del contribuyente, se han conculcado los derechos al debido proceso de la Administración Tributaria, debiendo considerar que la conducta del sujeto pasivo se calificó como omisión de pago del IVA e IT.

I.2.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda contenciosa administrativa y que se revoque totalmente la Resolución AGIT-RJ 0161/2016 de 23 de febrero, y que en el fondo se mantenga firme y subsistente los reparos



a favor del Fisco, considerando que el contribuyente no declaró la totalidad de los ingresos de los periodos de enero a diciembre de 2010.

II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Que, se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite a Salomón Saba Samaan, en su condición de tercero interesado a efecto que se apersona al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fojas 150 a 161, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fojas 148) y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado a la empresa demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, y que no obstante, contesta desvirtuando los argumentos de la demanda de la siguiente manera:

II.1.- Citó los artículos 42, 43, 44 y 45 de la Ley N° 2492, señalando que se tiene que tener presente que la determinación sobre base presunta se funda en la información, datos y prueba que la Administración Tributaria pueda obtener sobre los hechos generadores, proporcionados tanto por parte del contribuyente como también por parte de terceras personas o agentes de información, inclusive de la obtenida por su propia labor investigativa, con el fin de obtener pruebas de hechos imposables ocurridos que permitan establecer la cuantía, es decir que cada conclusión tenga un respaldo objetivo, evidente y comprobable.

Refirió que la AGIT, revisando los antecedentes, evidenció que la determinación sobre base imponible del IVA e IT establecida por la

Administración Tributaria sobre base presunta no se adecua al procedimiento establecido en los artículos 43, 44 y 45 de la Ley N° 2492 y en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0017-13, puesto que a pesar de haber verificado que algunas facturas no fueron emitidas a nombre de Salomón Saba Samaan, se consideró que las compras fueron realizadas por el sujeto pasivo, aseverando por otro lado que toda la mercancía comprada fue entregada en el domicilio del sujeto pasivo, sin tomar en cuenta que IASA certificó que la entrega de los productos fue realizada en la dirección que figura en la factura y que las facturas emitidas a terceras personas no registran "domicilio", indicando que los pagos fueron realizados por el sujeto pasivo, sin considerar que la documentación proporcionada por IASA es insuficiente para aseverar que Salomón Saba Samaan pagó todas las compras observadas, es decir, las compras respaldadas con facturas emitidas a terceras personas y a él mismo, ya que únicamente son reportes del vendedor por importes generales, que no precisan las facturas que estaría pagando, respecto a las boletas de depósito, si bien estas respaldan los pagos realizados por el sujeto pasivo, los importes consignados en ellas son globales y no cuentan con un detalle que permita relacionar el pago con la factura emitida.

Manifestó que se evidenció en la Vista de Cargo, que la Administración Tributaria señaló que los cargos se encuentran respaldados con lo dispuesto en los artículos 43, 44 y 45 de la Ley N° 2492 y 3, 4, 6 y 7 de la RND N° 10-0017-13, y que se aplicó la técnica de "compras no registradas", sin embargo dicha técnica resulta aplicable para la determinación, en el entendido, de que las facturas que el Fisco considera como emitidas a favor del sujeto pasivo (dado el código cliente y los supuestos pagos efectuados), no forman parte de su crédito fiscal, es decir, que en tanto se tenga evidencia que las transacciones fueron realizadas por el sujeto pasivo, no podría atribuirse una falta de registro de compras si las mismas no fueron efectuadas por el sujeto pasivo, siendo evidente que la Administración Tributaria no adecuó su procedimiento a lo que prevé la normativa relativa a la aplicación del método de determinación sobre base presunta.

Refirió que respecto a la incorrecta interpretación del hecho generador previsto en la Ley N° 843 y la legalidad del proceso de verificación, se debe considerar que la Administración Tributaria para justificar las omisiones en las que incurrió al emitir la Vista de Cargo, invoca los artículos 6 y 65 del Código



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Tributario, sin considerar que si bien sus actos gozan de presunción, ello no significa que dichos actos se aparten del principio de legalidad, razón por la que debe tomarse en cuenta la Sentencia N° 258/2014 emitida por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, puesto que la Vista de Cargo no cumplió con lo establecido por el artículo 96 de la Ley N° 2492.

Expresó que respecto a la incorrecta interpretación del artículo 104 de la Ley N° 2492 y a la vulneración al artículo 197 de la misma ley, no se entiende cual sería la vulneración acusada, ya que los artículos 139 y 140 de la Ley N° 2492, establecen la competencia de la ARIT y de la AGIT, debiendo considerarse que se dispuso la nulidad de obrados en virtud a que la Vista de Cargo carecía de un requisito fundamental cual es la fundamentación, y que no cumplió con las exigencias y requisitos que prevé la norma, afectando al debido proceso, sin sustentar técnica y legalmente la determinación de la base imponible, por ende sin cumplir lo dispuesto por los artículos 96 de la Ley N° 2492 y 18 del Decreto Supremo N° 27310.

Finalmente señaló que sobre los puntos 5.1.6 y siguientes de la demanda, se tiene que no se puede acusar mala interpretación de normativa, cuando de una revisión minuciosa se evidenció un vicio de nulidad en la Vista de Cargo, el cual debe ser enmendado, emitiendo un nuevo acto administrativo fundamentado, cumpliendo los requisitos legales establecidos, no siendo evidentes las denuncias de la Administración Tributaria, ya que la AGIT emitió la resolución jerárquica desarrollando fundamentos técnicos y jurídicos, con relación a los aspectos cuestionados, todo en el marco de las atribuciones conferidas por los artículos 139 y 144 de la Ley N° 2492, 211 de la Ley N° 3092, como exigen los artículos 28 y 30 de la Ley N° 2341, resguardando el debido proceso y observando que lo resuelto tenga el debido sustento legal, no habiendo la Administración Tributaria demostrado de forma indubitable una errada aplicación de la normativa vigente, limitándose a realizar afirmaciones por demás generales y no precisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico.

II.2.- Pétitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0161/2016 de 23 de febrero.

III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la Administración Tributaria, presentó el memorial de réplica que cursa de fojas 166 a 169, en el que se reiteró los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado para la dúplica a través de providencia de fojas 170, dando lugar a que la autoridad demandada presente la dúplica a fojas 182 a 183 vuelta, por la que se reiteró asimismo los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fojas 184, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

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

En este marco legal, el artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, 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 del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*.

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 2.2 y 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Especializada para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

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

III.1.- Que el 23 de octubre de 2014, la Administración Tributaria notificó personalmente a Salomón Saba Samaan con la Orden de Verificación N° 3014OVE00019 de 5 de septiembre de 2014, en la modalidad de Verificación Específica Débito Fiscal IVA y su efecto en el IT, correspondientes a los periodos de enero a diciembre de 2010 y mediante Requerimiento N° 00124534 solicitó la presentación de la siguiente documentación: DDJJ del IVA, Form. 200, DDJJ del IT Form. 400, Libro de Compras y Ventas IVA, Notas Fiscales de respaldo al débito y al crédito fiscal, Extractos bancarios, Comprobantes de ingresos y egresos con respaldo, Estados Financieros de la gestión 2010, Kárdex e Inventarios.

III.2.- Que el 29 de octubre de 2014, Salomón Saba Samaan mediante nota solicitó prórroga para la presentación de los documentos solicitados, en respuesta la Administración Tributaria concedió el plazo de 10 días hábiles para la presentación de la documentación solicitada (fojas 8 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos). Posteriormente, el 14 de noviembre de 2014, el contribuyente mediante Acta de Recepción de Documentos, presentó documentación consistente en: DDJJ del IVA Form.200, DDJJ del IT Form.400, talonario de facturas de ventas, facturas de compras de su proveedor IASA, DDJJ F-150 una carta y Boleta 1000, Libros de Compras y Ventas y Estados Financieros de la gestión 2010 (fojas 11 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos).

III.3.- Que el 22 de mayo de 2015, la Administración Tributaria emitió el Informe de Actuación CITE: SIN/GDCBBA/DF/G2/VE/INF/03255/2015 (fojas 890 a 910 del Anexo 5 de los antecedentes administrativos), en el cual señaló que fueron determinados los ingresos omitidos correspondientes a ventas de productos adquiridos de su proveedor IASA, no facturados ni declarados en los periodos de enero a diciembre de la gestión 2010, obtenidos de la comparación de las cantidades del inventario inicial, compras e inventario final con las cantidades vendidas y facturadas por el contribuyente, estableciendo que la venta fue realizada sin la emisión de la factura, determinando adeudos tributarios que alcanzan a 789.211 UFV equivalentes a Bs.1.620.488; importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción y multa por incumplimiento a deberes formales.

III.4.- Que el 26 de mayo de 2015, la Administración Tributaria notificó mediante cédula al contribuyente con la Vista de Cargo N° SIN/GDCBBA/DF/G2/VE/VC/00311/2015 (fojas 911 a 933 del Anexo 5 de los antecedentes administrativos), detallando el contenido del Informe de Actuación, determinando preliminarmente adeudos tributarios que alcanzan a 789.211 UFV equivalentes a Bs.1.620.488, importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción y multa por incumplimiento a deberes formales. Dicha Vista de Cargo dio lugar a que el contribuyente mediante memorial de 25 de junio de 2015 (fojas 955 a 959 del Anexo 5 de los antecedentes administrativos), presente descargos, señalando que las transacciones realizadas por IASA fueron declaradas en su totalidad, que los funcionarios del ente fiscalizador actuaron erróneamente sobre Base Presunta sobre la información del proveedor, presumiendo que las compras realizadas por otros clientes fueron realizadas por él, basados en el "código de cliente" y que las fiscalizaciones fueron arbitrarias e ilegales ya que no se acompaña las declaraciones de los otros clientes que adquirieron productos de IASA que fueron declaradas, por lo que la multa tampoco le corresponde al haber cumplido el pago de sus obligaciones.

III.5.- Que el 13 de agosto de 2015, la Administración Tributaria notificó al contribuyente con la Resolución Determinativa N° 17-00728-15 de 26 de junio de 2015 (fojas 1169 a 1200 del Anexo 5 de los antecedentes administrativos), la cual resolvió determinar las obligaciones impositivas del sujeto pasivo correspondientes al IVA e IT de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2010, en un monto de 787.578 UFV equivalentes a Bs. 1.623.403, importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción y multa por incumplimiento a deberes formales.

III.6.- Dicha Resolución Determinativa, dio lugar a que el contribuyente, mediante memorial de 2 de septiembre de 2015 (fojas 33 a 41 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos), interponga Recurso de Alzada en su contra, el cual fue resuelto a través de la Resolución ARIT-CBA/RA 0904/2015 de 25 de noviembre (fojas 102 a 115 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos), la cual **ANULÓ** la Resolución Determinativa N° 17-00728-15 de 26 de junio de 2015, hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Vista de Cargo N° SIN/GDCBBA/DF/G2/VE/VC/00311/2015, a efectos que la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Administración Tributaria emita una nueva en la que considere los aspectos señalados en dicha resolución de Alzada.

III.8.- Contra la mencionada Resolución de Alzada, la Administración Tributaria, mediante memorial de 22 de diciembre de 2015 (fojas 118 a 125 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos) interpuso recurso jerárquico; el cual fue resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0161/2016 de 23 de febrero (fojas 165 a 180 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos), misma que **CONFIRMÓ** la resolución pronunciada en alzada.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

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

Que el motivo de la *litis* dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, las cuales consisten que a criterio de la Administración Tributaria no correspondería la nulidad de obrados hasta la Vista de Cargo N° 00311/2015, puesto que la misma cumple con los requisitos establecidos por el artículo 96 de la Ley N° 2492, habiéndose demostrado que se empleó correctamente el método de determinación sobre base presunta, al establecer que el contribuyente realizó compras con el código 12020, y que este no demostró que dichas transacciones fueron realizadas por terceras personas y no por él.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

El artículo 74 de la Ley N° 2492, establece que los procedimientos tributarios se sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las ramas específicas del derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria, así como en los principios del derecho administrativo previstos en dicho código y solo a falta expresa se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa.

El artículo 180 de la Constitución Política del Estado, prevé que la jurisdicción ordinaria se fundamenta, entre otros, en el principio de verdad material; por su parte, el artículo 4 de la Ley N° 2341, de Procedimiento Administrativo, hace

referencia al principio de oficialidad o de impulso de oficio y que la finalidad de dichos recursos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos.

Además, en cuanto al debido proceso consagrado en el artículo 115, párrafo II de la Constitución Política del Estado en sus elementos configurativos defensa, y motivación y fundamentación de las decisiones judiciales o administrativas, el artículo 211, párrafo I de la Ley N° 2492, expresa que las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma de la autoridad que la pronuncia y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas; así como el derecho a una justicia pronta y oportuna, directamente vinculadas a la tutela judicial efectiva.

A efectos de análisis de la presente problemática sometida ante la jurisdicción contenciosa administrativa, resulta necesario referirnos a uno de los principios más importantes inherentes a la administración de justicia, como es el principio de verdad material, según el cual la autoridad judicial o administrativa al momento de resolver una controversia sometida a su competencia y aplicar su sana crítica, debe verificar plenamente los hechos en los que motiva y fundamenta sus decisiones, y para ello debe valorar todos los medios probatorios ofrecidos o que constan en antecedentes e inclusive, cuando resulten insuficientes, **recabar los necesarios a efectos de averiguación de la verdad objetiva** de lo acontecido y consolidación del valor justicia a momento de aplicar la normativa pertinente al caso concreto.

El tratadista Juan Carlos Cassagne manifiesta: *"...En el procedimiento administrativo, el órgano que lo dirige e impulsa ha de ajustar su actuación a la verdad objetiva o material, con prescindencia o no de lo alegado y probado por el administrado. De esta manera, el acto administrativo resulta independiente de la voluntad de las partes"*. (Derecho Administrativo II Abeledo-Perrot- Buenos Aires Argentina, pág. 321).

Resulta también necesario referirnos al contenido de los artículos 105 y 106 del Código Procesal Civil, que determinan que ningún acto o trámite será declarado nulo si la nulidad no estuviere expresamente determinada por la ley, además, que el acto es inválido cuando carece de requisitos formales indispensables para la obtención de su fin y que será válido cuando a pesar de su irregularidad, con él se cumpla el objeto procesal al que estaba destinado, salvo en caso de existir indefensión; de ello se infiere que la nulidad de oficio se



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

encuentra vinculada a las infracciones que interesan al orden público en resguardo del derecho al debido proceso en todos sus elementos configurativos, tales como el derecho a la defensa y a la motivación y fundamentación de las resoluciones; en ese mismo sentido, dispone el artículo 36 de la Ley N°2341.

Razón por la que con dicha normativa, resulta inviable la nulidad por la nulidad misma, y exige a las autoridades que tienen a su cargo la solución de una controversia, realizar un análisis con base a los principios rectores del proceso; en consecuencia, en caso de no verificar la existencia de una situación de orden público o indefensión, la nulidad de las actuaciones procesales no tendrá sustento legal.

En ese entendido, en el caso presente es preciso citar el artículo 96 de la Ley N° 2492, que taxativamente prevé que las Vistas de Cargo contendrán 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 con los que cuente la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación; además, deberá fijar la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado y que la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales viciará de nulidad la vista de cargo; el artículo 18 del Decreto Supremo N° 27310 correspondiente al Reglamento del Código Tributario, detalla en 8 incisos el contenido esencial de una vista de cargo y en su inciso g) establece que deberá contener el acto u omisión que se atribuye al presunto autor; así como la calificación de la sanción.

Respecto al contenido de las Resoluciones Determinativas, el artículo 99 del citado Código Tributario, establece que deben contener las especificaciones sobre la deuda tributaria, los fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción; por su parte, el artículo 19 del Decreto Supremo N° 27310, desarrolla la frase "*especificaciones sobre la deuda tributaria*" y claramente determina que las mismas se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado.

De acuerdo al marco normativo y jurisprudencial citado precedentemente, y de la relación de antecedentes administrativos descritos, se concluye que evidente es la Administración Tributaria la que debe pronunciar sus decisiones

con base a los principios de verdad material y **en resguardo del derecho al debido proceso en sus elementos constitutivos defensa, y motivación y fundamentación** de sus decisiones o actuaciones procesales, como única forma de resguardar el valor justicia que todo procesamiento que genera una sanción exige.

Ahora bien, de la revisión de los antecedentes en sede administrativa, se evidencia que la Administración Tributaria notificó personalmente a Salomón Saba Samaan con la Orden de Verificación N° 3014OVE00019 de 5 de septiembre de 2014 (fojas 3 y 6 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), en la modalidad de Verificación Específica Débito Fiscal IVA y su efecto en el IT, correspondientes a los periodos de enero a diciembre de 2010 y mediante Requerimiento N° 00124534 solicitó la presentación de la siguiente documentación: DDJJ del IVA, Form. 200, DDJJ del IT Form. 400, Libro de Compras y Ventas IVA, Notas Fiscales de respaldo al débito y al crédito fiscal, Extractos bancarios, Comprobantes de ingresos y egresos con respaldo, Estados Financieros de la gestión 2010, Kárdex e Inventarios.

Se advierte también mediante Acta de recepción de documentos (fojas 11 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), que el contribuyente Salomón Saba Samaan, presentó documentación consistente en: DDJJ del IVA Form.200, DDJJ del IT Form.400, talonario de facturas de ventas, facturas de compras de su proveedor IASA, DDJJ F-150 una carta y Boleta 1000, Libros de Compras y Ventas y Estados Financieros de la gestión 2010, dando lugar a que la Administración Tributaria emita el Informe de Actuación CITE: SIN/GDCBBA/DF/G2/VE/INF/03255/2015 (fojas 890 a 910 del Anexo 5 de los antecedentes administrativos), y posteriormente la Vista de Cargo N° SIN/GDCBBA/DF/G2/VE/VC/00311/2015 de 22 de mayo (fojas 911 a 933 del Anexo 5 de los antecedentes administrativos), determinando preliminarmente adeudos tributarios que alcanzan a 789.211 UFV equivalentes a Bs.1.620.488, importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción y multa por incumplimiento a deberes formales. Ante dicha Vista de Cargo, el contribuyente presentó descargos, generando que la Administración Tributaria emita la Resolución Determinativa N° 17-00728-15, a través de la cual ratificó las obligaciones tributarias establecidas en la Vista de Cargo.

De dichos antecedentes y de la problemática planteada, realizando un análisis de la Vista de Cargo, se advierte que la Administración Tributaria refirió



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

que no todas las facturas de Industrias de Aceite SA fueron emitidas a nombre del contribuyente ahora demandante, que fueron canceladas y recibidas por el mismo en su domicilio fiscal y que este hubiera realizado los pagos por dichas facturas; llegando a concluir que las transacciones fueron realizadas por el contribuyente, por lo que realizando a una verificación de las facturas se evidencia que estas señalan el lugar y fecha, número de pedido, vendedor y nota de entrega, cliente, control, nombre del cliente y dirección, y que fueron emitidas a nombre de Fanny Mollo, Rosmary Lafuente, Trifonia Veizaga, Sigma Corp. SRL, Sadec Cbba. SRL, Guido Ochoa y Edith Velarde, no registrando la dirección en la cual se habría entregado los productos. Por otro lado también existe documentación consistente en reportes de pago y de cobranza por el vendedor, los cuales también cuentan con datos respecto a las transacciones observadas.

Con el argumento y con los documentos señalados *ut supra*, se evidencia que la Administración Tributaria elaboró los papeles de trabajo tomando en cuenta las facturas emitidas por Industrias de Aceite SA a favor de Fanny Mollo, Rosmary Lafuente, Trifonia Veizaga, Sigma Corp. SRL, Sadec Cbba. SRL, Guido Ochoa y Edith Velarde, así como las emitidas al contribuyente, papeles de trabajo en los cuales no se explicó la razón por la cual las facturas al contribuyente fueron incluidas, ya que fueron registradas correctamente en el libro de Compras IVA y declaradas en los formularios 200 del IVA, siendo evidente que la Administración Tributaria verificó que algunas facturas no fueron emitidas a nombre del contribuyente, sin embargo erradamente indicó que las compras las habría realizado este último por que la mercancía fue entregada en su domicilio, obviando que el proveedor Industrias de Aceite SA certificó que la entrega de productos fue realizada en la dirección de las facturas y que las facturas a terceros no registraban domicilio, advirtiéndose claramente que la Administración Tributaria aplicó equivocadamente la técnica de "compras no registradas", por lo que se concluye que la Vista de Cargo no cumple con lo establecido por el artículo 96 de la Ley N° 2492, conforme correctamente estableció la autoridad jerárquica, toda vez que no consideró las facturas que respaldan las compras realizadas por el contribuyente y las facturas emitidas a terceras personas, sin demostrar que estas últimas sean transacciones realizadas por el contribuyente, suponiendo que los pagos que este hizo

corresponden a las facturas del código cliente 12020, sin considerar que los pagos realizados no consignan el detalle de las facturas que se pagaron.

En ese contexto, las omisiones en el contenido de la Vista de Cargo, implican la declaratoria de nulidad de la misma; ello con base al principio de verdad material, y respecto al derecho al debido proceso en su elemento defensa vinculado a la falta de motivación y fundamentación de la misma, que imposibilitan el ejercicio pleno de dicho derecho, no existiendo interpretación incorrecta de los artículos 43, 44, 45 de la Ley N° 2492, 3, 4 y 6 de la RND N° 10-0017-13, así como de los artículos 6, 65, 96, 104 y 197 de la Ley N° 2492, y 115 y 117 de la Constitución Política del Estado, como erradamente acusa la entidad tributaria demandante.

Consecuentemente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria al momento de resolver el recurso jerárquico únicamente procedió a velar por el cumplimiento del debido proceso, la observancia de los principios de verdad material; asegurando la averiguación de la verdad objetiva de lo acontecido; ya que actuar en contrario, y declarar válida la Vista de Cargo y Resolución Determinativa, ante una nulidad evidente, que causa indefensión al contribuyente, ahora tercero interesado, implica la vulneración al debido proceso e inobservancia del principio de verdad material inherente al proceso administrativo.

Por lo expuesto, éste Tribunal Supremo de Justicia, concluye que la autoridad demandada, al momento de pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0161/2016 de 23 de febrero, realizó una interpretación correcta de la normativa y principios aplicables a los antecedentes del proceso.

V.2.- Conclusiones.

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, se establece que no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 0161/2016 de 23 de febrero, confirmando la Resolución ARIT-CBA/RA 0904/2015 de 25 de noviembre, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el **numeral IV.** de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso, no existiendo ninguna conculcación de normas legales o vicios procesales que ameriten nulidad, al contrario, se advierte que la autoridad demandada interpretó y aplicó correctamente las normas jurídicas, en consecuencia se debe mantener firme la resolución impugnada.



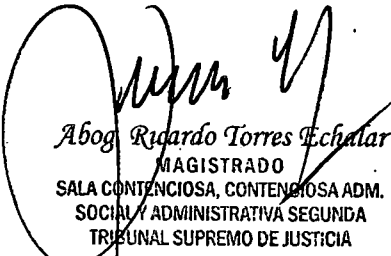
Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 2.2 y 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fojas 44 a 65, interpuesta por Karina Paula Balderrama Espinoza en representación legal de la Gerencia Distrital de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0161/2016 de 23 de febrero, pronunciada en recurso jerárquico por la AGIT.

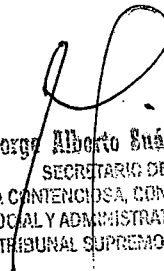
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

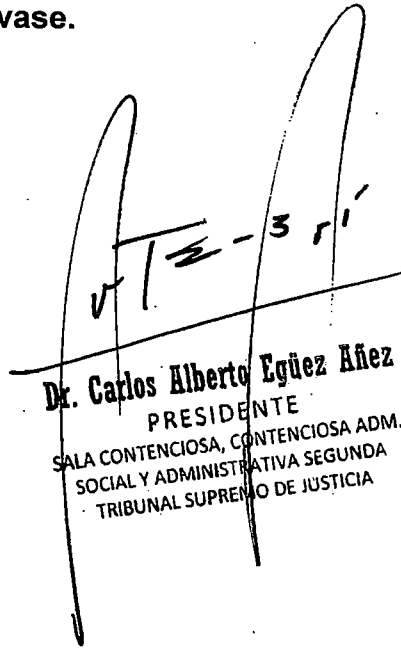
Magistrado Relator: Ricardo Torres Echalar

Regístrese, notifíquese y devuélvase.


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

ANTE MI:


Dr. Jorge Alberto Suárez Zambrano
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


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