



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

2-05-17

17:06

SALA PLENA

SENTENCIA: 75/2017.  
FECHA: Sucre, 13 de marzo de 2017.  
EXPEDIENTE: 872/2013.  
PROCESO: Contencioso Administrativo.  
PARTES: Gerencia Grande Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**MAGISTRADA RELATORA: Rita Susana Nava Durán.**

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Juan Carlos Mendoza Lavandens contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 34 a 40, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1007/2013 de 9 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 132 a 134; réplica de fs. 139 a 140; dúplica de fs. 144; antecedentes administrativos y recursivos.

**I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.**

**1.1 Fundamentos de la demanda.**

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Juan Carlos Mendoza Lavandens dentro el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 34 a 40), con los siguientes fundamentos:

- a) **Sobre la aplicación de multas por incumplimiento a deberes formales incurrido por el contribuyente al no presentar la documentación requerida por la administración tributaria y su incidencia para la determinación en la base imponible.** En fecha 1 de diciembre de 2010 requirió al contribuyente Fortaleza Leasing S.A. por requerimiento N° 00107290 documentación relativa al IVA e IT de la gestión 2008, sin embargo el contribuyente presentó documentación incompleta, situación que ameritó la emisión de la primera acta por contravención Tributaria vinculada al Proceso de Determinación N° 17411 conforme al Subnumeral 4.1 del anexo de la RND N° 10-0037 con la sanción de 3.000 UFV por incumplimiento de entrega de documentación en los plazos, medios y lugares establecidos, posteriormente mediante requerimiento N° 00110963 de 22 de marzo de 2011 nuevamente se solicitó al contribuyente presente documentación complementaria, empero dicho requerimiento también fue incumplido por lo que se emitió segunda Acta por Contravención Tributaria vinculada al proceso de determinación N° 17420 que igualmente correspondió la multa de 3.000 UFV, al respecto sostuvo que la autoridad demandada realizó

un análisis sesgado del proceso y omitió pronunciarse sobre las multas que deben aplicarse por la contravención en la que incurrió el sujeto pasivo, puesto que no se valoró correctamente los antecedentes administrativos, que para la liquidación del Impuesto a las Transacciones conforme el D.S. N° 21531, se debía contar con documentación original y fidedigna del contribuyente y no simples fotocopias, asimismo sostuvo que un acto es anulable por vicios de procedimiento únicamente cuando el vicio ocasiona indefensión de los administrados o lesiones al interés público, empero en el caso el contribuyente conocía el procedimiento de fiscalización que realizaba la Administración y efectuó la determinación de la base imponible sobre base cierta de acuerdo a las autodeterminaciones efectuadas en declaraciones juradas por el sujeto pasivo que se presumen fiel reflejo de la verdad, por lo que la actuación de la administración fue correcta de acorde al principio de legalidad y presunción de legitimidad establecido por el art. 65 de la Ley N° 2494 y el Art. 4 inc. g) de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo, por lo que en ninguna momento existió indicio de indefensión cuando la situación es creada por el propio contribuyente al abandonar voluntariamente su defensa al no hacer uso de su derecho a presentar descargos, hechos que demuestran que la anulación dispuesta de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa es injusta, justificándose la determinación de la base imponible del IT sobre la determinación de la base imponible del IVA.

- b) **La determinación de la base imponible ya sea sobre base cierta o base presunta no puede repercutir en la anulabilidad de los actos administrativos emitidos por la administración tributaria.** La determinación no pone en indefensión al contribuyente, pues la nulidad de la Vista de Cargo no se refiere a la determinación de la base imponible, sino a los requisitos esenciales establecidos en el art. 18 del D.S. 27310, puesto que la determinación de la base imponible ya sea sobre base cierta o presunta es una atribución de la Administración Tributaria en función a los documentos y pruebas que hubiera obtenido en la fase de fiscalización, por lo que en el caso la determinación de la base imponible no vulneró ningún derecho ni garantía establecida en el Código Tributario ni normas conexas para determinar su nulidad, pidiendo que este tribunal corrija ese aspecto.
- c) Finalmente acusa que la Autoridad General de Impugnación Tributaria vulnera el principio de congruencia y pertinencia que deben tener todas las resoluciones o fallos administrativos, citando el Auto Supremo N° 819 de 29 de noviembre de 2007 y Sentencias constitucionales N° 2016/2010-R de 9 de noviembre y N° 0486/2010-R de 5 de julio relativos a la congruencia y pertinencia de las resoluciones, sostuvo que la Resolución de Recurso Jerárquico, citó elementos sueltos de la Resolución de Alzada, puntualizando los argumentos del contribuyente y no justificó a la determinación a la que arribo.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

## 1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1007/2013 de 9 de julio, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y quede firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 0161/2011.

## II. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

### 2.1 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 5 de noviembre de 2013 (fs. 42) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 132 a 134), con los siguientes argumentos:

- a) Respecto a los vicios de nulidad de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa por inadecuada aplicación del método de determinación, señaló que dentro del proceso de determinación de oficio, en primer instancia se cuestionó la veracidad de lo declarado por el contribuyente, cuando la misma Ley en el art. 69 y 78 de la Ley 2492 se presume la buena fe y transparencia de las actuaciones del contribuyente, presumiéndose que su declaración constituye un fiel reflejo de la realidad; sin embargo, la administración solo se limitó a comparar las bases imponibles de dos impuestos distintos, que si bien presentan hechos generadores que se perfeccionan en situaciones similares, cuentan con objetos y características especiales, principalmente en la actividad realizada por el contribuyente (arrendamiento financiero de bienes muebles) según la consulta al padrón, en la cual la base del IT difiere totalmente de la establecida conforme al art. 5 de la Ley 843, es así que la comparación de las bases imponibles del IVA e IT y su diferencia, no se constituyen en base imponible para el impuesto a las transacciones tal cual expone la Vista de Cargo, es decir no representa la existencia de ingresos brutos emergentes de la realización de actividades que den lugar a la realización del hecho imponible del tributo; mas al contrario, simplemente representan indicios sobre los cuales el ente fiscalizador en uso de sus facultades que la ley de confiere debió iniciar una investigación a efectos de establecer - a través de elementos, situaciones de hecho y deducciones lógicas- el acaecimiento del hecho generador del impuesto, no siendo aceptable el criterio de la diferencia entre las bases declaradas para el IVA e IT constituye información suficiente para la determinación sobre base cierta.
- b) La Resolución Determinativa emitida sobre la base de la Vista de Cargo, no contiene fundamentos de hecho que den lugar al reparo y sustenten la decisión de la Administración Tributaria; y las especificaciones de la Deuda Tributaria expuesta en la Vista de Cargo, por lo que ambos actos se encuentran viciados de nulidad conforme el art. 96 Parágrafo III, y 99 Parágrafo II de la Ley N° 2492, siendo que la Vista de Cargo carece de fundamentación, situación

que implica una causal de indefensión para el contribuyente, impidiéndose asimismo que el Actos cumpla con su finalidad, es decir, comunicar el resultado de la investigación realizada por la administración, exponiendo las causales que originan las observaciones y consecuentemente, abriendo un plazo para que el sujeto pasivo pueda descargar las mismas; y siendo que un acto es anulable cuando el vicio ocasiona indefensión de los administrados o cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para la Ley 2341, aplicable supletoriamente por mandato del numeral 1 del art. 74 de la Ley 2492 se evidenció la necesidad de sanear el procedimiento, anulando obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la vista de Cargo.

- c) Con relación a la vulneración del principio de congruencia y pertinencia, aclaró que para que la Autoridad General de Impugnación Tributaria pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos planteados en el Recurso Jerárquico, no corresponde procedimiento ni respuesta a puntos no solicitados oportunamente en estricta observancia del principio de congruencia, por lo que no cabe mayor consideración por ser aspectos impertinentes e inoportunos y no merecen mayor consideración por no corresponder en derecho.

## **2.2 Petición de la contestación.**

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

## **III. RESPUESTA DEL TERCERO INTERESADO.**

### **3.1 Fundamentos de la respuesta del tercer interesado.**

Cursa en obrados consta notificación mediante provisión citatoria al tercer interesado (fs. 44 a 58) y apersonamiento y respuesta (fs. 125 a 129) con los siguientes argumentos:

- a) Régimen tributario de arrendamiento financiero vigente en la gestión 2008; de conformidad al inciso e) del art. 4 de la Ley 843 dispone que el hecho imponible se perfecciona "en caso de arrendamiento financiero, en el momento del vencimiento de cada cuota y en el pago final del saldo del precio al formalizar la opción de compra". En el caso del IVA se encuentra gravado el pago de cada cuota cuyo hecho generador se perfecciona a su vencimiento, estando además gravado el pago final del precio la ejercerse la opción de compra, correspondiendo analizar la base sobre la cual se determina el impuesto; en este sentido, el art. 5 de la Ley 843 dispone que la base imponible del IVA está constituida por el precio neto de venta de bienes muebles, de los contratos de obras y prestación de servicios y de toda otra prestación cualquiera fuera su naturaleza, el mismo art. Establece además en su apartado 2) que son integrantes del precio neto gravado los gastos financieros incluidos los contenidos



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 872/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grande Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

en las cuotas de las operaciones de arrendamiento financiero y en el pago final del saldo. Recalcó que para las operaciones de arrendamiento financiero actualmente la base imponible del impuesto se encuentra constituida por el valor total de cada cuota, incluidos en su caso los respectivos gastos financieros. Por otro lado sostuvo que el IT grava toda actividad que se realiza en territorio nacional sea o no de carácter lucrativo, conforme el art. 72 de la Ley 843 cuyo inciso f) del art. 2 del D.S. 21532 (Reglamento del IT) el hecho generador para el arrendamiento financiero se perfecciona en el momento del vencimiento de cada cuota y en el pago final del saldo del precio o valor residual del bien al formalizar la opción de compra, quedando claro que el hecho generador del IT se produce al mismo tiempo que el hecho generador del IVA; sin embargo, la base imponible no es la misma. Asimismo el art. 6 párrafo segundo del D.S. 21532 dispone: *"En caso del arrendamiento financiero, la base imponible estará dada por el valor total de cada cuota menos el capital financiero contenido en la misma. Cuando ejerza la opción de compra, la base imponible estará dada por el monto de la transferencia o valor residual del bien"* quedando claro que la base imponible es diferente para el IVA y para el IT ya que en este último se toma como base la parte de la cuota reputada como interés y no así la cuota de capital que será excluida de la base para el cálculo del IT.

- b) Refiere que la administración determinó la base del IT, sin utilizar ninguno de los medios contemplados por la Ley 2492 y de conformidad a lo establecido en el art. 43 de la citada norma una determinación sobre base cierta parte de los documentos e informes que permiten conocer de forma directa e indubitable los hechos generadores por el tributo, en el caso un fiscalizador del SIN debiera conocer que en caso del arrendamiento financiero la base para la liquidación del IVA y el IT no es la misma, contar con documentación de respaldo del IVA no es elemento inequívoco para determinar el IT, más aun si la Administración focalizó el IT de la gestión 2007, con los mismos reparos que fueron levantados por respaldos presentados por su empresa. Asimismo señaló que la Resolución Determinativa N° 0161/2011 de 25 de julio adolece de vicios, de forma y fondo, al contener diferencias entre numerales y literales de la supuesta deuda tributaria, precisando el nombre del sujeto pasivo del contribuyente **Quisbet Flores Freddy**, contraviniendo el párrafo primero del art. 72 de la Ley 2492, asimismo arrastra el mismo vicio de la Vista De Cargo que la determinación de las obligaciones fueron sobre base cierta, cuando en realidad fueron sobre base presunta sin aplicar ninguno de los medios establecidos al efecto, violando el objeto y finalidad como elementos esenciales de un acto administrativo, elementos consagrados en los incisos c) y f) de la Ley 2341 dando lugar a la nulidad y anulabilidad del acto respectivamente en aplicación del art. 35 inc. b) y 36 de la citada norma.

- c) Acusó la vulneración del principio *nom bis in ídem* por doble sanción por el mismo incumplimiento; señalando que la Resolución Determinativa establece dos sanciones de 3.00 UFV por supuesto

incumplimiento a los requerimiento de información N° 7290 de 1 de diciembre de 2010 y N° 963 de 22 de marzo de 2012(Actas de infracción 17411 y 17420)cuando en realidad ambos requerimiento tienen el mismo alcance en cuanto a los documentos, el objeto y la causa del requerimiento, lo que importa identidad de sujeto, objeto y causa, pretendiendo la administración tributaria calificar y sancionar la misma conducta por doble partida vulnerando el principio non bis in ídem.

### **3.3 Petición del tercer interesado.**

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

## **IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS.**

De la revisión de actuados en sede administrativa, se tiene los siguientes antecedentes administrativos relevantes para la resolución de la presente causa:

1. La Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz Del Servicio de Impuestos Nacionales, el 17 de septiembre de 2010, notificó mediante cédula al sujeto pasivo Fortaleza Leasing S.A. con Orden de Verificación N° 00100VI00278, bajo la modalidad de Operativo Especifico IT con el objeto de verificar los hechos y elementos del IT no declarado respecto los períodos fiscales de enero a diciembre de 2008, el 18 de octubre de 2010 la administración emite la Vista de Cargo N° 0136/2011 liquidando el importe de 202.676 UFV por el IT omitido y el total de 455.457 UFV por tributo omitido, intereses y sanción preliminar de omisión de pago y posteriormente el 25 de julio de 2011, se emite la Resolución Determinativa N°016/2011,liquidándose el importe de 202.676 UFV por el IT omitido Y el total de 430.635 UFV por concepto de tributo omitido, intereses y sanciones por omisión de pago y la multa de 6.000 UFV por incumplimiento de deberes formales.(Fs.1 a 200 Anexo3 y fs. 1 a 206 de anexo 1).
2. La anterior Resolución Administrativa fue impugnada mediante recurso de alzada por el sujeto pasivo que fue resuelto en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ 0444/2013 de 22 de abril de 2013 que resolvió Anular obrados hasta el vicio más antiguo, estos hasta la Vista de Cargo N° 0136/2011 de 18 de abril inclusive, ordenando a la administración tributaria considerar la documentación presentada por el contribuyente o efectuar una determinación del Impuesto a las Transacciones respecto a las operaciones de arrendamiento financiero, aplicando uno de los medios establecidos en el art. 45 de la Ley 2492 y considerando lo estipulado en el art. 6 del D.S. 21532 por los periodos enero a diciembre de 2008.(fs. 1 a 206).



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 872/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grande Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

3. La citada Resolución de Alzada, fue impugnada por la por la Administración Tributaria mediante Recurso de Jerárquico, que fue resuelto por la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1007/2013 de 9 de julio de 2013 confirmando la resolución de alzada en todas su partes. (Fs. 186 a 206 Anexo 1).

#### **IV. CONFLICTO JURÍDICO, ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN.**

##### **4.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.**

De la compulsas de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a determinar:

“Si en la anulación dispuesta por la Autoridad General de Impugnación tributaria con reposición hasta la Vista de Cargo N° 0136/2011 se aplicó correctamente la normativa jurídica tributaria”.

##### **4.2 Análisis y resolución.**

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede revisar la presente causa, en los siguientes términos:

- a) De la lectura de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1007/2013 de 9 de julio, se establece que la misma anuló obrados, hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo N° 0136/2011 de 18 de abril, por inadecuado método de determinación de la obligación tributaria del contribuyente, ordenando a la Administración Tributaria la emisión de una nueva Vista de Cargo que contenga todos los requisitos conforme el art. 96 parágrafo III de la Ley 2492; sin embargo, la administración tributaria demandante cuestiona la nulidad dispuesta, señalando que un acto es anulable por vicios de procedimiento únicamente, cuando el vicio ocasiona indefensión de los administrados o lesiones el interés público; sin embargo, en criterio de ésta, el caso no hubo indefensión del contribuyente, pues éste conocía el procedimiento de fiscalización que se realizaba, asimismo sostiene que efectuó la determinación de la base imponible sobre base cierta de acuerdo a las autodeterminaciones efectuadas en declaraciones juradas por el sujeto pasivo, por lo que su actuación fue correcta y acorde al principio de legalidad considerando que dicha nulidad es injusta y justificó la determinación de la base imponible del IT sobre la determinación de la base imponible del IVA.
- b) De la revisión de la Vista de Cargo N° 1336/2011 de 18 de abril de 2011 que cursa a fs.172 a174 del anexo-2, antecedentes administrativos, se establece que la misma estableció reparos por ingresos no declarados en base a la información registrada en el Sistema de Información y Recaudación Tributaria SIRAT sobre las diferencias identificadas en el IT, como consecuencia del cruce de información del importe declarado como ventas o ingresos

gravados en la casilla 13 del Form. 200 del IVA y casilla 13 del Fom.400 IT, es decir estableció la base imponible del IT de la gestión 2008 en base a la diferencia declarada del IVA e IT; si bien es cierto que el hecho generador del IT se produce al mismo tiempo que el hecho generador del IVA; empero, la base imponible no es la misma, ya que el art. 6 del Decreto Supremo 24052 de 29 de junio de 1995 que modificó el Decreto Supremo N° 21532 que reglamenta el IT, a tiempo de regular la base imponible de las transmisiones a título oneroso dispone en su párrafo segundo que: ***“En caso del arrendamiento financiero, la base imponible estará dada por el valor total de cada cuota menos el capital financiero contenido en la misma. Cuando ejerza la opción de compra, la base imponible estará dada por el monto de la transferencia o valor residual del bien”***, por consiguiente para el caso de operaciones de arrendamiento financiero la base imponible en el caso de las cuotas, es diferente para el IVA y para el IT.

- c) En consecuencia dado a que la Resolución Determinativa fue emitida sobre la base de la Vista de Cargo descrita que efectuó de manera inadecuada el cálculo de la base imponible del IT, que no contiene fundamentos de hecho que den lugar al reparo determinado, amerito su anulación de acuerdo al art. 96 Parágrafo III, y 99 Parágrafo II de la Ley N° 2492, pues estos vicios impiden que dichos actos cumplan con su finalidad de hacer conocer el resultado de la investigación efectuada por la administración, estableciendo las razones que originan las observaciones, por lo que la determinación asumida por la Autoridad Impugnada fue correcta, siendo que un acto es anulable cuando el vicio ocasiona indefensión de los administrados o cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión conforme el art. 36 .II de la Ley 2341 y art 55 de su Reglamento, aplicable supletoriamente por mandato del numeral 1 del art. 74 de la Ley 2492.
- d) En consecuencia lo afirmando por la entidad demandante en sentido de que la anulación efectuada por Autoridad de Impugnación es injusta y no causó indefensión del contribuyente y que esta efectuó la determinación de la base imponible correctamente no resulta evidente, por lo que no amerita que este Tribunal revoque la Resolución impugnada.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y 6 de la Ley N° 620, declara **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 34 a 40, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Juan Carlos Mendoza Lavadens contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1007/2013 de 09 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.





Estado Plurinacional de Bolivia  
 Órgano Judicial

Exp. 872/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grande Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

*[Signature]*  
 Pastor Segundo Mamani Villca  
**PRESIDENTE**

*[Signature]*  
 Jorge Isaac von Borries Méndez  
**DECANO**

*[Signature]*  
 Rómulo Calle Mamani  
**MAGISTRADO**

*[Signature]*  
 Antonio García Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

*[Signature]*  
 Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

*[Signature]*  
 Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

*[Signature]*  
 Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

*[Signature]*  
 Maritza Santura Juaniquina  
**MAGISTRADA**

*[Signature]*  
 Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

*[Signature]*  
 Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
**SECRETARIA DE SALA PLENA**

<b>TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA          ORGANISMO JUDICIAL DE BOLIVIA          SALA PLENA</b>	
GESTIÓN: <u>2017</u> .....	
SENTENCIA N° <u>75</u> .....	FECHA <u>13 de marzo de 2017</u>
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° <u>1/2017</u> .....	
<u>Conforme</u> VOTO DISIDENTE: .....	

*[Signature]*  
 MSc. Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
 SECRETARIA DE SALA PLENA  
 SALA PLENA  
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA