



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

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

SENTENCIA 088/2019

Expediente	: 191/2015
Demandante	: Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales
Demandado (a)	: Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT)
Tipo de proceso	: Contencioso Administrativo.
Resolución impugnada	: AGIT-RJ 0520/2015 de 13 de abril
Magistrado Relator	: Dr. Carlos Alberto Egúez Añez
Lugar y fecha	: Sucre, 11 de septiembre de 2019

VISTOS EN SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 67 a 79 vta., mediante la cual, Rita Maldonado Hinojosa en representación legal de la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, impugna la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0520/2015, de 13 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 115 a 126, la réplica de fs. 174 a 186; la réplica de fs. 189 a 190 vta., el apersonamiento del tercero interesado de fs. 248 a 260, los antecedentes del proceso; y

CONSIDERANDO I:

I.1. De la Demanda Contencioso Administrativa

I.1.1. Fundamentos de hecho

Señaló que mediante Orden de Verificación 0012OVE1788 "Verificación Específica IUE" de 25 de julio de 2012, verificó las obligaciones tributarias del contribuyente respecto al Impuesto a las Utilidades de las Empresas, con alcance a la fiscalización de hechos y/o elementos relacionados con la venta de bienes inmuebles y su incidencia en el señalado impuesto, por los periodos fiscales abril a diciembre de 2009 y enero a marzo de 2010.

Como resultado, mediante Vista de Cargo SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/566/2013 de 4 de octubre, se determinó en forma

preliminar una deuda tributaria de UFV 261.694, la cual fue confirmada y actualizada con la Resolución Determinativa 00124/2014 de 29 de abril.

Posteriormente, la administración tributaria fue notificada con la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0929/2014 de 10 de diciembre, por la que se determinó anular lo obrado hasta la vista de cargo inclusive, de manera que se fundamente técnica y legalmente la determinación efectuada, resolución que fue confirmada por la autoridad demandada.

1.1.2. Fundamentos jurídicos de la demanda

1.1.2.1. La Resolución jerárquica interpretó erróneamente el CTB

La entidad que representa, en ejercicio de sus facultades, investigó y determinó la deuda tributaria con reparos que se establecieron sobre base cierta y están amparados por el art. 43 del CTB, que prevé que los métodos de determinación sobre base cierta son aquellos donde se toma en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores.

En el presente caso, el contribuyente omitió declarar los ingresos obtenidos por la venta de bienes inmuebles, de manera que sobre base cierta, se determinó la obligación tributaria mediante una investigación que corrobora la existencia de los cuatro elementos que componen el hecho imponible, por ello, la autoridad demandada, no hizo una correcta valoración de los antecedentes en la determinación del IUE de los periodos fiscalizados, puesto que se evidenció de la documentación consistente en minutas de compra/venta, formularios de pago de impuestos y formularios de recaudaciones de la Alcaldía, que el contribuyente no declaró los ingresos por la venta de inmuebles en los periodos abril a diciembre de 2009 y enero a marzo de 2010, procediéndose a determinar. Además, que el contribuyente no registró su obligación tributaria por la actividad de construcción de esos predios. De esa forma, se estableció la base imponible sobre base cierta, puesto que la información proporcionada por terceros, es prueba irrefutable.

Así, tanto la vista de cargo y la resolución determinativa, cumplen los requisitos señalados por los arts. 96 y 99 del CTB, así también, los arts. 28 y 29 de la Ley 2341, lo cual fue erróneamente interpretado por la AGIT.

1.1.2.2. Se vulneró el principio de imparcialidad y los arts. 7 y 8 del DS 24051.



La autoridad jerárquica, fundamenta la anulabilidad de la determinación efectuada hasta la vista de cargo, señalando que no fueron considerados los gastos por mano de obra, materiales y/o gastos indirectos propios del sector de la construcción; sin embargo, la descripción del art. 47 de la Ley 843 y los arts. 7 y 8 del DS 24051, denotan una evidente parcialización de la AGIT con el contribuyente, sin realizar un análisis técnico y legal, habiendo basado su decisión en elementos rebatibles, asilándose voluntariamente del análisis integral sobre el fondo del contenido de la resolución determinativa.

Transcribiendo el art. 47 de la Ley 843, señaló que deja al Órgano Ejecutivo la facultad de su reglamentación, en el entendido de que la misma pueda establecer condiciones y requisitos para los ingresos y los gastos, normativa que de manera obligatoria debe cumplir la administración tributaria sin preferencia alguna. Así los arts. 7 y 8 del DS 24051.

La redacción íntegra de la norma, es clara cuando señala que los gastos deben estar respaldados por documentos originales, que en el caso, no fueron presentados por el contribuyente o fueron presentados de manera incompleta, pese a los reiterados requerimientos efectuados; de esa forma, la AGIT pretende que se apliquen los principios de contabilidad generalmente aceptados, desconociendo que uno de ellos, se refiere a la obligatoriedad del sujeto pasivo de respaldar sus transacciones con documentos contables en la forma señalada por el art. 46 de la Ley 843.

En caso de que no presente documentos que respalden sus costos y gastos, no puede pretenderse que el SIN adquiera la calidad de sustituto del contribuyente.

Continuó señalando que los arts. 10 y siguientes del DS 24051, disponen que los conceptos deducibles y no deducibles para la liquidación y determinación del IUE, deben cumplir con requisitos especiales, como, por ejemplo, el señalado por el art. 11 del DS 24051.

Así se demuestra que la AGIT no aplicó el contenido y alcance de las disposiciones relativas al IUE, además realizó una apreciación subjetiva y excesiva para justificar su decisión; pues la administración tributaria no puede inventar planillas, retenciones y pago a la seguridad social, toda vez que no existen tales aportes, menos planillas de personal que hubiera trabajado en la construcción de los edificios, tampoco cursan retenciones sobre el RC-IVA, de manera que lo que se pretende es imposible.

Continuó indicando que consultadas las entidades privadas que tienen la palabra en cuanto a los costos de construcción de inmuebles y su venta, no emitieron opinión al respecto aduciendo que existe diversidad de situaciones como el tipo de construcción por material y otros.

1.1.2.3. Aplicación indebida de los arts. 28 y 29 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

La alusión a Ley de Procedimiento Administrativo es innecesaria, puesto que los arts. 96 y 97 del CTB, son claros en cuanto a los requisitos establecidos para la emisión de la vista de cargo y la resolución determinativa, de manera que no existe vacío legal.

1.2.2.4. Violación de las formas esenciales del procesal, porque la documentación no fue valorada correctamente, incurriendo en error de hecho.

La AGIT señaló en forma contradictoria que el SIN determinó los ingresos del contribuyente de manera cierta e indubitable; y, luego en forma contradictoria concluyó que la base imponible no se adecuaba a los procedimientos legalmente establecidos por la normativa tributaria, afirmación alejada de la verdad material, porque no se valoró que el contribuyente no aportó en forma diligente, la documentación legal ni contable para respaldar sus gastos a pesar de las solicitudes realizadas mediante requerimientos, de manera que su negligencia no puede ser atribuible a la administración tributaria.

1.2.2.5. Vulneración de art. 35.I y 36.I de la Ley del Procedimiento Administrativo y su Reglamento.

La autoridad demandada efectuó una interpretación antojadiza del art. 18 incs. b) y e), 35 y 36 de la LPA y de los arts. 74 y 201 del CTB que es la norma específica, haciendo improcedente la nulidad dispuesta debido a que los actos del SIN fueron dictados por autoridad competente, no carecen de objeto, no es ilícito ni imposible; así mismo, cumplió el procedimiento legal establecido y no son contrarios a la CPE; y, observó, los requisitos establecidos por los arts. 96 y 99 del CTB. De ese modo, no podía disponerse una nulidad porque el procedimiento de determinación no está establecido en la LPA.



Añadió que los actos administrativos no carecen de los requisitos formales y esenciales y alcanzaron su finalidad sin crear indefensión alguna al contribuyente.

1.2.2.6. Aplicación indebida de los principios de verdad material y realidad económica.

La AGIT introdujo elementos subjetivos y les dio el cariz de verdad material y realidad económica dejando en absoluta indefensión a la administración tributaria *"correspondiendo interponer el principio de legalidad ante cualquier intento de aplicar aspectos no legales de forma injustificable"* (sic).

Reiteró que las pruebas recolectadas por la entidad son valederas ya que fueron remitidas por las instituciones que informan la verdad y realidad material de los hechos; ahora bien, en cuanto a lo señalado por la AIT, respecto que no se habría tomado en cuenta la materia prima, mano de obra y gastos de construcción, es necesario señalar que el contribuyente jamás proporcionó esos datos y la Cámara de Construcción refirió que existen dos construcciones con las mismas especificaciones; por tanto, la administración tributaria tuvo que realizar una serie de investigaciones para obtener información, de manera que es injusto que la resolución impugnada señale que no se habría efectuado una correcta fundamentación o motivación o que no se hubiera respondido a la verdad material y la realidad económica.

1.2.2.7. Falta de valoración del art. 47 de la Ley 843 que establece principios contables.

El hecho imponible se produjo en el período comprendido entre enero de 2009 a marzo de 2010 y el contribuyente tenía la obligación de contabilizar como ingreso en el momento en que realizó el hecho, de manera que, al haber omitido la presentación de sus estados financieros, incurrió en omisión de pago y evidente defraudación al Fisco.

1.2.2.8. La AGIT violó el art. 211 del CTB.

En la resolución de recurso jerárquico de la AGIT, no existe fundamentación legal ni mucho menos técnica para anular obrados, ya que lo único que se hizo fue buscar nulidades inexistentes para no pronunciarse sobre el fondo de la fiscalización efectuada por el ente fiscal, vulnerando, además, el debido proceso.

1.2.2.9. Teoría del acto consentido.

El contribuyente, en etapa de descargos, no desvirtuó la determinación reflejada en la vista de cargo; por tanto, consideró que dicha determinación no afecta a sus derechos.

1.2.2.10. Aplicación del principio de trascendencia.

Al anular la resolución determinativa por algún defecto de forma, este no incide en la determinación de la deuda tributaria puesto que se llegaría al mismo resultado, como lo estableció la SC 1262/2004-R de 10 de agosto.

1.1.3. Petitorio

Concluyó, solicitando se declare probada la demanda y la revocatorio total de la resolución jerárquica; y, se mantenga firme y subsistente en su totalidad la Vista de Cargo 566/2013 y la Resolución Determinativa 00124/2014 de 29 de abril, emitidas por la Administración Tributaria.

1.2. Contestación a la Demanda por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Citada con la demanda y su correspondiente auto de admisión, la Autoridad General de Impugnación Tributaria dentro del plazo previsto por Ley, presentó repuesta negativa, conforme se tiene del memorial saliente de fs. 90 a 101 vta., del cuaderno procesal, en el que expuso los siguientes argumentos de hecho y derecho:

A tiempo de emitir la resolución jerárquica, se efectuó un minucioso análisis de carácter técnico y jurídico, y en consideración a que la Administración Tributaria solo tomó en cuenta el valor de los terrenos o viviendas adquiridas en diferentes gestiones para la construcción y que así obtuvo el costo total prorrateado, que de acuerdo con lo previsto por los arts. 47 de la Ley 843 y 35 del Reglamento del IUE, aprobado por DS 24051, para la determinación neta imponible, debe considerarse la utilidad resultante de los estados financieros, los mismos que deben ser elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y convalidados para efectos tributarios conforme al art. 48 del citado Reglamento, en cuyo cumplimiento la Administración Tributaria, mediante Resolución Administrativa 05-0041-99, aprobó la aplicación de la Norma de Contabilidad 1, cuyo Capítulo II, apartado I, numeral 3, inciso b), establece que el costo de las mercancías para la venta, en el caso de explotaciones industriales comprende la materia prima, mano de obra y gastos indirectos de fábrica, estableciendo procedimientos generales para su valuación y registro.



Añadió que el contribuyente, a partir de la adquisición de los terrenos o viviendas, efectuó la construcción del edificio "Ibita", entendiéndose que ello fue posible a partir de la combinación de materia prima; es decir, los materiales de construcción utilizados; mano de obra, para transformar la materia prima en dos departamentos, dos parqueos y tres bauleras; así como los gastos indirectos, que permitieron la construcción de los inmuebles. Así también, debe considerarse que al margen de dichos componentes del costo de construcción, también fue necesario efectuar otros gastos relacionados con la venta de dichos departamentos, lo cual también, constituye gasto, para finalmente, obtener la utilidad neta imponible, aspectos que no fueron considerados por la Administración Tributaria que consideró que al no haber presentado el contribuyente documentación de respaldo de los gastos y costos, únicamente correspondía determinar el costo de ventas.

Dicha omisión en la determinación de los gastos, incide en la fijación de la base imponible del IUE, la falta de sustento o explicación técnica sobre la misma, hace que no se ajuste a la realidad del hecho económico que se pretende gravar, afectando la fundamentación del hecho y de derecho que, tanto la vista de cargo como la resolución determinativa deben contener en su emisión conforme a los arts. 96 y 99 del CTB, toda vez que la vista de cargo, no expone los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa. Citó el AS 430 de 25 de julio de 2013.

Por lo referido, la determinación de la base imponible IUE, establecida por la Administración Tributaria sobre base cierta, no se adecua a los procedimientos legalmente establecidos por la normativa tributaria, lo que hace que los actos administrativos emitidos por la entidad demandante, no cumplan los requisitos indispensables establecidos en los arts. 96.I y 99.II del CTB. Citó la Sentencia 250/2014 de 7 de octubre y el AS 784 de 24 de diciembre de 2013.

A continuación, se refirió a todos los argumentos expuestos en la demanda, reiterando la exposición precedente.

1.2.1. Petitorio

Concluyó, solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0520/2015 de 13 de abril.

1.3. Apersonamiento del tercero interesado

Mediante memorial presentado el 25 de septiembre de 2017, se apersonó Javier Humberto Zuleta Garrón, como tercero interesado en el proceso, solicitó se declare improbada la demanda; y, al efecto señaló que se trata de la venta de dos departamentos, dos parqueos y tres bauleras en el edificio "Ibita" de la ciudad de La Paz.

El emprendimiento de construcción fue realizado con dos socios, como lo demuestra la participación de dichas personas en los documentos de transferencia de los inmuebles, resultando que a pesar de que todas las unidades construidas fueron vendidas mientras se construía el edificio o inmediatamente concluido; sin embargo, la regularización del derecho propietario fue diferida por los compradores hasta el año 2009, oportunidad en la que recién regularizaron la compra, lo cual dio lugar a que dichas ventas, por el pago del Impuesto a las Transacciones en el formulario 430, sea de conocimiento de la administración tributaria y que se reportaran como recientes.

Inclusive el registro tributario 1272376010, con el cual fue notificado al iniciarse la fiscalización que data del año 2011, y como tal, no estaba vigente cuando se produjeron los hechos imponible fiscalizados, ya que el edificio "Ibita" fue construido entre los años 2002 y 2003, y dicha obra no fue desarrollada como empresa formal societaria ni unipersonal, sino que estuvo a cargo de una asociación de hecho entre personas naturales y sin denominación social, además de carente de padrón tributario, de ahí que los documentos requeridos por la fiscalización no fueron presentados porque en gran parte de los casos, no se encontraban disponibles por el extenso tiempo transcurrido.

Señaló que en fase administrativa, para validar los costos de construcción, durante la fiscalización, adjuntó documentos técnicos evacuados dentro de un peritaje sobre el edificio, especialmente, sobre las siete unidades fiscalizadas, que comprende un análisis de precios unitarios, un análisis presupuestario, un cuadro comparativo de valores analizados con precio de materiales; además, de la identificación del terreno, la edificación y la ubicación con el respectivo avalúo y cálculo por unidad con un valor de venta que se compara con el costo constructivo, los cuadros que reflejan la utilidad y que considera dos alternativas sobre la valoración del terreno, una con valor de compra (como lo hizo el SIN) y otra con valor catastral, análisis que concluye que la utilidad oscila entre el 10.64% a 1.29%.



Agregó que incurre en confusión sobre el perfeccionamiento del hecho imponible que si bien, puede tener eficacia a efectos del IT, no es lo mismo con relación al IUE, lo cual auspició que se practique una liquidación sobre periodos ya prescritos; desconoce la existencia de gastos y costos que por su naturaleza son imprescindibles y por tanto, deben ser deducibles; sin embargo, efectúa una determinación forzada absolutamente irracional e incongruente con respecto de la realidad económica del sector constructivo, al atribuirse el costo por metro cuadrado en Bs. 33.96 y que representa sobre los ingresos, costos menores al 2%, lo cual equivale a una utilidad neta del 98%.

Señaló que la vista de cargo no responde a un objeto cierto, no contiene los elementos y la valoración del hecho imponible, está sesgada y resulta totalmente irracional, al haber arribado a un resultado de la base imponible inverosímil, incurriendo en la causal de nulidad prevista por el art. 96, tercer párrafo del CTB.

Solicitó como primera alternativa, se declare la prescripción de fiscalizar dado que la obra fue concluida hace diez años; en segundo lugar, se confirme la nulidad dispuesta.

I.4. Réplica y Dúplica

Dispuesto el traslado con la contestación a la demanda, las partes hicieron uso del derecho a la réplica y a dúplica, en base al contenido de los memoriales de fs. 174 a 186, así como de fs. 189 a 190 y 191. Cumplidos como se encontraban estos actuados, por Auto Supremo de 6 de junio de 2018, se decretó autos para sentencia.

CONSIDERANDO II:

II.1. Antecedentes administrativos y procesales

La revisión de los antecedentes del proceso evidencia lo siguiente:

i. Mediante Orden de Verificación 0012OVE01788 de 25 de julio de 2012, la administración tributaria, inició la fiscalización de los hechos y elementos relacionados con el IUE por venta de propiedades, correspondiente a los periodos fiscales abril a diciembre de 2009 y enero a marzo de 2010, solicitando al contribuyente presentar su documentación (fs. 5 a 6 del anexo 1).

ii. Javier Humberto Zuleta Garrón, por nota presentada el 10 de mayo de 2013, señaló que la edificación realizada mediante una asociación accidental con otras dos personas, concluyó el año 2003,

aunque existió rezago en el perfeccionamiento de la transferencia por negligencia atribuible a los compradores. Añadió que conforme con el art. 70 del CTB, la documentación debe ser conservada por siete años y que, dado el tiempo transcurrido, no contaba con toda la documentación (fs. 25 a 30 del anexo 1).

iii. En el cuadro "Determinación de Costos y Gastos Vinculados a la Actividad de fs. 169 del mismo anexo, la Administración Tributaria consideró como costo la compra de vivienda para construcción (fusión tres socios) y un importe 0 en la casilla otros, determinando como costo prorrateado la suma de Bs. 13.531.

iv. El 4 de octubre de 2013, se emitió la Vista de Cargo SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/566/2013, que señala que la determinación del IUE de los periodos fiscales abril a diciembre de 2009 y enero a marzo de 2010, fue realizada sobre base cierta, de acuerdo a la información proporcionada por el contribuyente, documentación proporcionada por el Registro de Derechos Reales, Notarios de Fe Pública y Formularios 430 de Transmisión o Enajenación de Bienes.

A continuación, en el acápite de ingresos, determinó que, por la venta de dos departamentos, dos parqueos y tres bauleras, en la gestión fiscalizada, el contribuyente obtuvo la suma total de Bs. 711.130. En cuanto a los gastos o costos vinculados a la actividad, reconoció los correspondientes a la compra de los terrenos para la **construcción del inmueble**, omitiendo tomar en cuenta, los correspondientes a costos de la edificación señalando que se solicitó al contribuyente el avalúo de todo el edificio "Ibita" para realizar el análisis respectivo de los costos, así como la presentación de estados financieros que reflejen los costos y gastos insumidos en cada gestión para contar con un análisis global tanto en ingresos como en costos para obtener el margen de beneficio.

Con ese antecedente, determinó como Impuesto a las Utilidades de las Empresas un importe de UFV 261.694, que incluye intereses y sanción por la conducta (fs. 640 a 651 del anexo 4).

v. La indicada vista de cargo, fue confirmada por la Resolución Determinativa SIN/GDLPZ/DJCC/UJT/RD/00124/2014 de 29 de abril (fs. 776 a 802 de los anexos 4 y 5).



vi. Planteado recurso de alzada por el contribuyente, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, mediante Resolución ARIT-LPZ/RA 0929/2014 de 10 de diciembre, anuló la resolución determinativa hasta la Vista de Cargo inclusive, motivando que la administración tributaria planteara recurso jerárquico que fue resuelto por la AGIT con la resolución impugnada en el presente proceso.

CONSIDERANDO III:

III.1. Problemática planteada

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

Que, el objeto de la controversia se circunscribe en determinar si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir el recurso jerárquico no realizó una correcta valoración de los antecedentes y por ello, vulneró el principio de imparcialidad y normativa que demuestra que tanto la vista de cargo como la resolución determinativa, cumplen los requisitos señalados por los arts. 96 y 99 del CTB, así como los arts. 28 y 29 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

III.2. Análisis jurídico, legal y jurisprudencial

Los antecedentes informan que la Autoridad de Impugnación Tributaria en sus dos instancias, determinó la nulidad de los actos de la administración tributaria hasta la vista de cargo inclusive, al haber considerado: *"...En síntesis, si bien la Administración Tributaria estableció de forma correcta los ingresos no declarados por la venta de bienes inmuebles, considerando al efecto, la información y documentación que permitieron establecer dichos ingresos de forma directa e indubitable; sin embargo, en la determinación del gasto no consideró todos los elementos que forman parte del mismo, tales como la mano de obra, materiales y/o gastos indirectos propios del sector de la construcción, pues no se puede concebir la generación de ingresos por la venta de bienes inmuebles, sin la aplicación de costos y gastos que permiten la existencia de los mismos y su posterior venta; consiguientemente, esta omisión en la determinación de los gastos incide en la fijación de la Base Imponible del IUE, la falta de sustento o explicación técnica sobre la misma, hace que la misma no se ajuste a la realidad del hecho económico que se pretende gravar, afectando la fundamentación de hecho y de derecho, que tanto la vista de cargo, como la resolución determinativa deben contener en su emisión, conforme los Artículos 96 y 99 de la Ley No 2492 (CTB)..."*

Ahora bien, de acuerdo a la definición del Servicio de Impuestos Nacionales, la vista de cargo es *“un acto administrativo de la Administración Tributaria que contiene los resultados de las actuaciones de control y verificación, fijando la base imponible sobre base cierta o presunta, según corresponda. Es el documento que fundamenta la resolución determinativa, deberá contener los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones”*¹, cuya ausencia conforme con el art. 96-I III del CTB, es sancionada con expresa nulidad, por ello, no es evidente lo afirmado por el demandante.

Conforme a la previsión del art. 96-I del CTB, la *la vista de cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado.*

Corresponde entonces, analizar qué se entiende por **hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa**, recurriendo para ello al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, así se tiene que **hecho** es acción u obra, **acto** es el ejercicio de la posibilidad de hacer, **dato** es el antecedente necesario para el conocimiento exacto de algo o para deducir las consecuencias legítimas de un hecho; **elemento** es el fundamento, móvil o parte integrante de algo y, **valoración** es la acción y efecto de valorizar; es decir, valorar, reconocer, estimar el valor o mérito de algo o alguien.

Teniendo en cuenta que la fiscalización, definida por el art. 104 del CTB, tiene como finalidad investigar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes, los resultados preliminares (vista de cargo) deben ser expresados con el mayor detalle, primero por el cumplimiento de la norma de orden público (debido proceso) y segundo, para posibilitar el ejercicio del derecho a la defensa si así lo estima conveniente el contribuyente, quien adicionalmente,

¹ <http://impuestosgovbo.readyhosting.com/Informacion/preguntas/html/ctributario/gestion2.html>



está protegido por el derecho constitucional de no estar obligado a declarar contra sí mismo.

En ese marco, se concluye que la vista de cargo, **debe bajo sanción de nulidad**, exponer con claridad y detalle los hechos con relevancia tributaria atribuidos al contribuyente que denoten que incumplió con sus obligaciones impositivas, con detalle de las acciones y todos sus elementos, así como un análisis de los documentos aportados por el contribuyente y los obtenidos por la Administración Tributaria, su valoración y, sus conclusiones, con expresa fundamentación de por qué no se los considera idóneos a los fines señalados.

En autos, la Administración Tributaria sostiene que, mediante un proceso de investigación, determinó que el contribuyente había omitido el pago del Impuesto a las Utilidades de las Empresas de los ingresos percibidos por la venta de dos departamentos, dos parqueos y tres bauleras en el edificio "Ibita", puesto que adquirió los terrenos de terceros y construyó el inmueble, para su posterior venta, por lo que determinó el impuesto omitido sobre base cierta; de manera, que al no haber proporcionado el contribuyente documentación original que acredite los costos de la construcción, solo tomó en cuenta el gasto emergente de la compra del terreno.

Por su parte, la AGIT señaló que *"...siendo que el Sujeto Pasivo a partir de la adquisición de los terrenos o viviendas efectuó la construcción del Edificio Ibita", se entiende que ello fue posible a partir de la combinación de materia prima, que se constituyen en los materiales de construcción utilizados; mano de obra, toda vez que no se concibe la idea de que la materia prima por sí sola se pueda transformar en los 2 departamentos, 2 parqueos o en 3 bauleras; y los gastos indirectos, que permitieron la construcción de dichos bienes inmuebles; así también debe considerarse que al margen de dichos componentes del costo de construcción, también fue necesario efectuar otros gastos, relacionados con la venta de dichos departamentos que consecuentemente constituyen gastos; los cuales, conforme exige el Artículo 8 y siguientes del Decreto Supremo No 24051 (RIUE) deben cumplir ciertas condiciones y límites para su deducción, para finalmente obtenerse la Utilidad Neta Imponible..."*, criterio que es coherente con las disposiciones legales contenidas en la Ley 843, que en su art. 47, regula la forma en la que se calcula la utilidad neta imponible; es decir, aquellos gastos que resulten necesarios para la obtención de la utilidad gravada; consecuentemente, si el hecho imponible generador del pago del IUE, fue la

venta de inmuebles, era legalmente exigible que la Administración Tributaria, tomara en cuenta no únicamente el costo por la compra del terreno sino, fundamentalmente, los costos directos e indirectos de la construcción de los mismos, que en definitiva, según el criterio de la entidad demandante, generaron utilidad para el hoy tercero interesado; gastos que forman parte de la determinación del referido impuesto por mandato legal.

Al no haberlo hecho así, evidentemente, la Vista de Cargo SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/566/2013, no cumple con los requisitos señalados por el citado art. 96.I del CTB; es decir, que no contiene todos los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación por las razones precedentemente anotadas.

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

A esta altura del análisis, resulta pertinente mencionar que la base imponible es la magnitud que resulta de la medición del hecho imponible, mientras que la base presunta es la estimación de la base imponible efectuada por la administración tributaria, considerando los hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria permiten deducir la existencia y cuantía de la misma.



Ahora bien, conforme a la previsión del art. 44 del CTB, el Fisco podrá determinar la base imponible, usando el método sobre base presunta, solo cuando habiéndolo requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, como ha ocurrido en el caso de autos, cuando, conforme sostiene la administración tributaria demandante, detectada la posible omisión de pago del IUE debido al pago del Impuesto a las Transacciones en el formulario 430 por los compradores de los inmuebles, se dispuso la fiscalización y se requirió documentación al contribuyente, hoy tercero interesado y este le hizo conocer que no guardaba la documentación de los gastos de la obra, por haberse concluido la construcción el año 2003, aspecto que no fue tomado en cuenta por el SIN al ejecutar su facultad de fiscalización.

Corresponde ahora, referirse puntualmente al resto de los argumentos expuestos por la entidad demandante; así, esta Sala no encuentra vulneración al principio de imparcialidad y a los arts. 7 y 8 del DS 24051, toda vez, que no se ha demostrado que la AGIT se hubiera parcializado con el contribuyente, en razón de que la fundamentación expuesta en la resolución confutada, se asienta en la base legal analizada precedentemente.

Sobre la aplicación indebida de los arts. 28 y 29 de la Ley de Procedimiento Administrativo, que la entidad demandante considera innecesaria, se trata de un comentario y no de un verdadero agravio, por lo que no puede ser considerada.

Señala la entidad demandante que la AGIT señaló en forma contradictoria que el SIN determinó los ingresos del contribuyente de manera cierta e indubitable, y, luego concluyó que la base imponible no se adecuaba a los procedimientos legalmente establecidos por la normativa tributaria, afirmación alejada de la verdad material, porque no se valoró que el contribuyente no aportó en forma diligente, la documentación legal ni contable para respaldar sus gastos a pesar de las solicitudes realizadas mediante requerimientos, de manera que su negligencia no puede ser atribuible a la administración tributaria. Sobre el punto, en párrafos precedentes se ha explicado con suficiencia, debiendo estar la actora a dicho razonamiento.

Sobre la acusada vulneración de los arts. 35.I y 36.I de la Ley del Procedimiento Administrativo y su Reglamento, se ha concluido que la vista de cargo emitida por la administración tributaria no cumple con los requisitos

esenciales lo que amerita su nulidad. Lo mismo ocurre con el punto referido a la aplicación indebida de los principios de verdad material y realidad económica.

En relación a la falta de valoración del art. 47 de la Ley 843, que establece principios contables, resulta evidente que el contribuyente no presentó documentación relativa a los gastos de construcción de los inmuebles cuya venta fue objeto de fiscalización; sin embargo, conforme a la motivación y fundamentación efectuada en la presente resolución, en el ejercicio de las facultades de fiscalización del ente fiscal, tiene plena potestad para requerir la información que sea necesaria, inclusive a terceros, para determinar precisamente, el hecho imponible y la existencia de omisión de pago, de manera que tampoco es evidente la falta de valoración del art. 47 de la Ley 843.

No es evidente que la autoridad demanda hubiera vulnerado el art. 211 del CTB, puesto que la resolución jerárquica contiene fundamentación legal y un análisis técnico y jurídico.

En cuanto se refiere a la existencia de actos consentidos porque el contribuyente en la etapa de descargos no desvirtuó la determinación reflejada en la vista de cargo; y así, considero que dicha determinación no afecta a sus derechos, recuerde la entidad demandante que sus actos administrativos fueron impugnados por el ahora tercero interesado.

Finalmente, sobre la aplicación del principio de trascendencia por la existencia de algún defecto de forma que no incide en la determinación de la deuda tributaria puesto que se llegaría al mismo resultado, el análisis efectuado en la presente resolución, ha considerado que la nulidad dispuesta por la autoridad demandada fue correcta y trascendente.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el arts. 778 y 780 del Código de Procedimiento Civil, art. 2.2 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, administrando justicia a nombre de la Ley y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Rita Maldonado Hinojosa en representación legal de la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales; y, en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0520/2015, de 13 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.



Estado Plurinacional de Bolivia
 Órgano Judicial

Devuélvase los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal Supremo por la autoridad demandada.

Magistrado Relator: Dr. Carlos Alberto Egüez Añez.

Regístrese, notifíquese y devuélvase:

[Firma]
Dr. Carlos Alberto Egüez Añez
 MAGISTRADO
 SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

[Firma]
Mdo. Ricardo Torres Echalar
 PRESIDENTE
 SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

ANTE MI:

[Firma]
Dr. Cesar Camargo Alfaro
 SECRETARIO DE SALA
 SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

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

Causa N° 088 Fecha: 11-09-19

Libro Tomas de Razón N°.....

[Firma]
Msc. Alejandro Romero Zardán
 AUXILIAR
 SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial
Tribunal Supremo de Justicia

CITACIONES Y NOTIFICACIONES

EXP. 191/2015

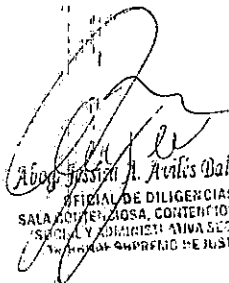
En Secretaría de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Segunda, del Tribunal Supremo de Justicia, a horas **11:38** minutos del día **JUEVES 02** de **JULIO** del año **2020**.

Notifique a:

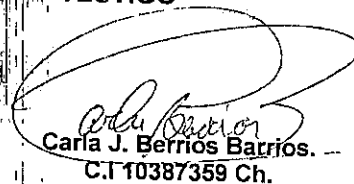
AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA-AGIT
REPRESENTANTE: DANÉY DAVID VALDIVIA CORIA

Con **SENTENCIA N° 088/2019**, de fecha **11 de septiembre de 2019**, mediante copia de ley, fijada en el tablero judicial, de Secretaría de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Segunda, del Tribunal Supremo de Justicia, quien impuesto de su tenor se notifica, según se establece en los Arts. 82 y 84 de la Ley N° 439, en presencia de testigo que firma.

CERTIFICO:


Abdo Jassim A. Arellano Valdivieso
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TESTIGO


Carla J. Berrios Barrios. --
C.I. 10387359 Ch.

