



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA: 100/2018.
FECHA: Sucre, 21 de marzo de 2018.
EXPEDIENTE: 1145/2014.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Regional Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: José Antonio Revilla Martínez.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa-administrativa de fs. 85 a 99 vta. interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1244/2014 de 26 de agosto, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 101, la contestación de fs. 151 a 155 vta., el apersonamiento del tercer interesado de fs. 107 a 118, los memoriales de réplica y dúplica cursantes a fs. 160 a 166 vta., y 170 a 171, respectivamente, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante manifiesta que mediante Orden de Fiscalización N° 00100FE00131 fiscalizó el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Utilidades de la Empresas (IUE), de períodos correspondientes a las gestiones 2007 y 2008 de la contribuyente Teresa Terrazas Quiroga propietaria de la comercializadora de minerales URKUPIÑA "COMINUR", determinando que la contribuyente no declaró los ingresos percibidos por la venta de mineral en el mercado interno y sus exportaciones, evidenciando además que no contaba con dosificación de facturas para ventas en mercado interno hasta el 15 de enero de 2008, omitiendo emitir las notas fiscales correspondientes a sus ventas, y en consecuencia no consideró esos ingresos en su Estado de Resultados. Por otra parte, registró gastos no deducibles, sin respaldos originales y compras sin facturas ni retenciones que disminuyeron su utilidad y sus impuestos al Estado.

Refiere que en mérito a los resultados de la verificación emitió la Vista de cargo CITE: SIN/GDOR/DF/FE/VC/221/2013 de 1 de octubre, estableciendo una deuda tributaria de UFV's 27.303.159,00.- (Veintisiete Millones Trescientos Tres Mil Ciento Cincuenta y Nueve 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), y posteriormente, emitió la Resolución Determinativa N° 17-0002-14, en la que determinó una deuda tributaria a la fecha de Bs. 50.152.767,00.- (Cincuenta Millones Ciento Cincuenta y Dos Mil Setecientos Sesenta y Siete 00/100 Bolivianos). El 9 de junio se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0488/2014, y el 26 de agosto de 2014 la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-

01244/2014, resolviendo en ambas instancias anular obrados hasta la Vista.de Cargo inclusive.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Transcribe los fundamentos de la Resolución Jerárquica y señala que la AGIT no realizó un análisis objetivo y una revisión exhaustiva de los antecedentes, donde se encuentra el sustento técnico y jurídico de la Resolución Determinativa N° 17-0002-14, pues no consideró que la contribuyente no declaró ni liquidó sus ingresos conforme a Ley, omitiendo el pago de los impuestos fiscalizados.

Sostiene que claramente la verificación fue realizada sobre base cierta, obteniendo la información de los siguientes documentos: Declaraciones Juradas obtenidas del sistema SIRAT2, reportes de ventas de concentrados de minerales, liquidaciones finales de las transacciones efectuadas, libro de compras, gastos deducibles informados por la contribuyente, Declaraciones Únicas de Exportación (DUE's) remitidas por la Aduana Nacional, extractos bancarios remitidos por entidades financieras, detalle de aportes a las AFP's, detalle de aportes patronales a la Caja Nacional de Salud y Estados Financieros de la gestión 2008; encontrándose todos estos en su poder, y que demuestran los ingresos no declarados y la consiguiente omisión en el pago del IVA, que repercute en el IUE y la Alícuota Adicional al IUE (AA IUE) de la gestión minera 2008.

Refiere que la contribuyente no declaró ningún ingreso proveniente de ventas en el mercado interno, ni el valor de sus exportaciones en la gestión tributaria minera 2008 (del 1 de julio de 2007 al 30 de septiembre de 2008), toda vez que no solicitó dosificación de facturas hasta el 15 de enero de 2008 y que tampoco reportó su movimiento de ventas en el formulario 210-IVA, evidenciándose que las ventas de sus productos en el mercado interno fueron realizadas sin factura, y que sus exportaciones no fueron registradas en el total de sus ingresos en el Estado de Resultados, incumpliendo lo establecido en los arts. 4 y 46 de la Ley N° 843. Asimismo, verificó la existencia de depósitos en su cuenta bancaria sin respaldo, no habiéndose acreditado que corresponden a otra actividad diferente a la venta de minerales, a pesar de que el apoderado de la contribuyente declaró mediante acta circunstanciada, que no cuenta con movimiento de dinero por medio de cuentas bancarias, sino únicamente en el interior de su empresa, y registrando además gastos no deducibles y sin respaldo con el fin de minimizar la utilidad neta imponible, incumpliendo lo establecido en los arts. 47 de la Ley N° 843, 11,12, 14 y 15 del DS 24051, num. 5 del art. 70 de la Ley N° 2492 CTB.

De lo anterior, estableció diferencias a favor del fisco, y una nueva base imponible sobre base cierta que asciende a Bs. 46.889.877,00.- (Cuarenta y Seis Millones Ochocientos Ochenta y Nueve Mil Ochocientos Setenta y Siete .00/100 Bolivianos), generando un IVA no pagado de Bs. 6.095.684,00. Por otra parte el departamento de fiscalización elaboró nuevo Estado de Resultados y cuadro de liquidación previa, determinando una base imponible correspondiente al IUE de Bs. 26.698.642,00.- generando un Tributo Omitido de Bs. 6.520.021,00.-, luego de considerar el Anticipo por el ICM Form. 3000 por Bs. 154.639,00.-,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

consiguientemente una base imponible para el AA IUE de Bs. 24.659.998,00.- y un Tributo Omitido de Bs. 3.040.303.- luego de considerar como deducible el anticipo consolidado de la gestión declarada en el formulario 585 con número de orden 4031407785 y pagos a cuenta realizados en el formulario 587 en los periodos junio y agosto de 2008, por un total de Bs. 42.197,00.- evidenciándose que la contribuyente no declaró ni liquidó sus ingresos conforme a Ley; contraviniendo de esta manera los arts. 3, 4, 5, 7, 10, 12, 15 y 70 de la Ley 843, arts. 4, 7, 10 del DS 21530, arts. 11, 12, 14 y 15 del DS 24051, arts. 16, 17, 23 y 70 de la Ley 2492, arts. 46 y 47 de la RND 10-0016-07, art. 1 de la RND 10-0030-11 y arts. 36, 37 y 40 del Decreto Ley N° 14379 (Código de Comercio) en la gestión tributaria minera 2008.

Menciona que la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa contienen todos los requisitos establecido en los arts. 96 y 99 de la Ley N° 2492 CTB y arts. 18 y 19 del DS 27310, encontrándose todos sus actos enmarcados en el ordenamiento jurídico vigente, no existiendo transgresión ni falta de elementos al momento de su emisión, además de que el contribuyente no señaló de manera expresa que requisito incumplirían estos actos, careciendo de fundamento legal su observación, conteniendo ambos la determinación de la base imponible sobre base cierta y la liquidación del tributo adeudado.

Señala que dio cumplimiento a lo previsto en el art. 43 de la Ley N° 2492 CTB, al determinar la base imponible sobre base cierta tomando en cuenta documentos e información que permitieron conocer de forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, como aconteció en el presente caso, cumpliendo además todos los requisitos para la emisión y notificación de sus actos, no existiendo vicio de nulidad o vulneración de los derechos a la defensa, al debido proceso y seguridad jurídica, conforme el art. 18 del DS 27310, no siendo procedente ninguna causal de nulidad establecida en el art. 36 de la Ley N° 2341, toda vez que no se ocasionó indefensión en ninguna instancia a los interesados, que siempre tuvieron conocimiento de los actos administrativos, así como tampoco se configura ninguna causal del art. 35 inc. c) de la Ley N° 2341, por haberse cumplido los requisitos para la verificación, operando la nulidad solo en los supuestos citados expresamente por Ley, motivo por el cual solicitan revocar la anulación dispuesta por la AGIT.

Refiere que la contribuyente busco inicialmente la nulidad de obrados por el incumplimiento de aspectos formales en la Vista de Cargo, justificando la no aplicación de la autofacturación por falta de aspectos formales en su formulario de liquidación, situación que no le eximia del pago de los impuestos correspondientes como señaló en los Recursos de Alzada y Jerárquico, debiendo declarar el IVA por todas sus ventas, ya que la autofacturación solo le beneficia con el crédito fiscal y no así con la obligación de declarar y pagar su impuesto. Respecto a la Ley 186 para la venta de minerales, esta entra en vigencia recién el 17 de noviembre de 2011, no siendo aplicable retroactivamente para la gestión 2008, además de ser aplicable para cooperativas mineras y productores artesanales primarios, y no así a empresas privadas comercializadoras de minerales.

Reitera que de ninguna manera incumplió con el art. 43 de la Ley N° 2492 CTB toda vez que determinó la base imponible sobre base cierta, ya que tuvo certeza que la contribuyente no pago el IVA al no existir ingresos declarados en sus formulario 210, asimismo tuvo certeza de sus ingresos por exportaciones en vista de que estas fueron informadas por la Aduana Nacional, y no fueron declarados en su Estado de Resultados, por lo que se le requirió toda la documentación que haga referencia a sus ingresos, habiendo presentado el contribuyente documentación parcial y declarado la inexistencia de movimientos en bancos, siendo esta declaración falsa ya que ocultó documentos que acreditan sus ingresos por bancos, perjudicando dolosamente su trabajo, adecuando su conducta a los arts. 199 y 202 del Código Penal, a pesar de esto, como resultado de la fiscalización la AT tuvo certeza de los ingresos no declarados por el contribuyente, cuya procedencia no fue demostrada por el sujeto pasivo, considerando que la carga de la prueba le corresponde al sujeto pasivo conforme el art. 76 de la Ley N° 2492 CTB, y que erróneamente la resolución de Alzada y jerárquico presumen que podrían ser otros ingresos del contribuyente que no fueran la venta de minerales, más si la contribuyente es una persona natural.

Asimismo, refiere que dentro del término de prueba, la contribuyente presentó descargos en los que explicó el origen de sus depósitos, habiendo obviado la AGIT, los tipos de pruebas admisibles, ya que nunca señaló que esta se encontraba en poder de la AT, no pudiendo estas ser solo explicadas o meramente dilatorias de acuerdo al art. 81 de la Ley N° 2492 y art. 374 del Código de Procedimiento Civil, por lo que el descargo fue valorado pero no considerado como tal, por no respaldar sus alegaciones, de lo que se tienen que las resoluciones de los recursos se fundamentan en presunciones, y que las cuentas bancarias demuestran ingresos certeros remitido por la ASFI a través de las entidades financieras y no cuentas de COMINUR por no existir en el padrón nacional de contribuyentes.

En relación a los gastos vinculados con las operaciones de la contribuyente, las instancias de impugnación señalan que no se valoraron las planillas de compra de mineral por no contar estas con las retenciones, aspecto que no se encuentra plasmado en la VC o RD, ya que las compras que no solo son de estaño sino también de complejos, ascienden únicamente a Bs. 42.563.373,12 como señala la misma contribuyente en su detalle de compra de mineral Resumen de Compras Complejos Gestión 2007/2008, y no así el importe de Bs. 46.208.781.- que es el costo total de ventas, por lo que no existe valoración financiera tributaria o juicio de valor del análisis de los gastos en el Recurso Jerárquico, coligiéndose que su decisión se ampara en datos e interpretaciones erróneas.

Manifiesta que es falso que la autofacturación fuera causal de depuración, pues si así fuera se hubiese depurado el total de sus compras en vista de que ninguna cuenta con autofacturación, existiendo un análisis erróneo en ambas instancias, cuando se refieren a importes de compras de minerales que no fueron presentados en las planillas de liquidación, misma que se encuentran incluidas en el papel de trabajo de resumen de determinación de gastos deducibles, donde se detallan los gastos considerados deducibles para la determinación del costo de ventas, registrando además la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

observación, la norma infringida y la deducibilidad, en los casos en que estos no son deducibles, en su mayoría pago de lotes sin respaldo original, o sin encontrarse relacionadas a su actividad, detallándose las causas de su depuración.

Transcribe los arts. 96 y 99 de la Ley N° 2492 CTB, y señala que todos estos requisitos se verifican en la Vista de Cargo y Resolución Determinativa, existiendo además una mala identificación del tipo legal al señalar "ausencia", como si faltara uno de estos requisitos en los actos administrativos, siendo que la ley es clara y se interpreta taxativamente, en consecuencia, si existiera ausencia de estos requisitos tendría que anularse la misma, situación que no acontece, debido a la errónea interpretación, falta de análisis de la documentación e inconsistencias en las resoluciones de la ARIT y AGIT.

Referente a la Alicuota Adicional del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, la instancias de impugnación señalan que sería contrario al alcance de la orden de fiscalización debiendo limitarse a insertar en la RD solo los impuestos establecidos en su alcance, sin embargo explicó que de acuerdo al DS 29577 se establece como pago adicional al IUE a quienes produzcan o vendan concentrados o minerales en bruto, aplicándose el 12,5% de la Utilidad Neta Imponible, siendo un pago adicional al IUE y no otro impuesto, que se realiza cuando las condiciones de los precios de los recursos no renovables son favorables en el mercado para los contribuyentes. Sobre este aspecto, invoca como jurisprudencias las Resoluciones ARIT-LPZ/RA 0849/2013, AGIT-RJ 2115/2013, donde la AA IUE es considerada parte del IUE, extrañando que la AGIT desconozca sus resoluciones y emita diferentes fallos para cada contribuyente.

Demanda la revocatoria de la Resolución de Alzada por no haber sido valorado correctamente todo el cuerpo de antecedentes de la fiscalización, ya que en todo caso la instancia jerárquica desconociendo el principio *Non reformatio in peius* se pronunció fuera de lo pedido, buscando aspectos que nada tienen que ver con la determinación de la deuda tributaria y utilizando importes y argumentos erróneos sin pronunciarse sobre los papeles de trabajo, correspondiendo en consecuencia revocar la Resolución de Recurso Jerárquico por no analizar correctamente los papeles de trabajo y observar aspectos que fueron cumplidos por la AT, y simplemente dilatando el proceso en contradicción al principio de economía, simplicidad y celeridad.

Por otra parte considera que la ARIT y la AGIT realizaron una evaluación defectuosa de su trabajo técnico, no existiendo ningún tipo de análisis del mismo, adoptando una política cómoda de anular obrados y no pronunciarse en el fondo, que va en contra del principio de economía, por lo que invocando el art. 147 de la Ley N° 2492, interpone la presente demanda contenciosa al haber evidenciado, interpretación errónea de la Ley, existencia de disposiciones contradictorias y el haber incurrido en error de derecho y de hecho en la apreciación de la prueba.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare PROBADA su demanda, y en consecuencia se confirme la Resolución Determinativa N° 17-0002-14 de 31 de diciembre de 2013.

II. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 14 de mayo de 2015, cursante de fs. 151 a 155 vta., argumentando lo siguiente:

Transcribe los argumentos de la demanda y la fundamentación técnico jurídica de la Resolución Jerárquica, y manifiesta que la AT en su Vista de Cargo no consideró toda la documentación que fue presentada para su consideración, toda vez que el sujeto pasivo entregó como descargo argumentos y documentación que debió ser valorada por la AT, y en consecuencia aceptada o rechazada fundadamente, situación que no ocurrió pues la AT se limitó a señalar que la contribuyente no demostró que los depósitos en las cuentas correspondan a otras actividades no relacionadas a su actividad comercial, más aun si el apoderado afirmó no tener movimiento de bancos, argumento que es reiterado en el análisis de los ingresos, omitiendo considerar todos los elementos que disponía y el ejercicio de sus facultades, lo que demuestra una falta de fundamentación por este concepto, poniendo en duda el carácter cierto de la determinación de ingresos que fueron considerados para la determinación de la base imponible del IVA e IUE, no habiendo demostrado la AT que la información y documentación fue utilizada para la determinación de las bases imponibles.

Invoca y transcribe como precedente doctrinario las Resolución AGIT-RJ/0013/2014 referida al debido proceso en su elemento motivación, y como precedente jurisprudencial hace referencia a la Sentencia Constitucional N° 0824/2012 de 20 de agosto referida a la garantía del debido proceso.

Señala que los argumentos del demandante no son evidentes, habiéndose dictado la Resolución Jerárquica en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratificó en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución impugnada, concluyendo que la endeble demanda carece de sustento jurídico tributario, siendo evidente que no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

II.2. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare IMPROBADA la demanda interpuesta, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1244/2014 de 23 de septiembre, emitida por la AGIT.

III. APERSONAMIENTO DEL TERCERO INTERESADO.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Julio Cesar Arraya Girona en representación legal de Teresa Terrazas Quiroga, se apersonó al proceso en calidad de tercero interesado, exponiendo los siguientes argumentos:

Tras realizar una exposición sucinta del proceso en sede administrativa e instancias recursivas, señala que la AGIT correctamente estableció que la AT efectuó una mala determinación de la base imponible y por ende un inadecuado cálculo del tributo omitido, encontrándose viciadas de nulidad la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, habiéndose vulnerado su derecho a la defensa en mérito al infundado y deficiente accionar de la AT, que además transgredió los Principios de Capacidad Contributiva, Principio de Proporcionalidad, Principio de no Confiscatoriedad, Principio de Finalidad y Principio de Seguridad Jurídica.

Manifiesta que a pesar de que la AT persiste en afirmar que realizó el cálculo de la base imponible sobre base cierta, esta fue realizada sobre base presunta, toda vez que realizó solo presunciones sobre actos que habría realizado COMINUR, no existiendo un dato o evidencia cierta de que los depósitos de sus cuentas se hubiesen realizado por venta de minerales, en consecuencia al no haberse definido la modalidad de trabajo de la AT, ha provocado errores de fondo que han reflejado una base imponible totalmente irreal y un tributo omitido sobreestimado.

Cita y transcribe fragmentos de la Resolución de Alzada y la Resolución Jerárquica referidos a los métodos de determinación de la base imponible, y concluye que el procedimiento desarrollado se encuentra viciado de nulidad por incumplir lo dispuesto en los arts. 96 y 99 de la Ley N° 2492 CTB, existiendo error en la determinación de la base imponible, que además afecta a la fundamentación de hecho, puesto que las presunciones que generan el IVA e IUE provienen de deducciones de la AT sin sustento material y ausencia de respaldo, provocando inconsistencia entre los argumentos facticos con los legales, aspecto que conculca su derecho al debido proceso y a la defensa, concurriendo el presupuesto del art. 36 - II. de la Ley N° 2341 LPA y 56 del DS 27113 RLPA.

Señala que en las pruebas presentadas ante la ARIT se evidencia que los depósitos considerados por la AT, corresponden a traspasos de fondos que realizó ASOMIN para cubrir anticipos por exportaciones, situación que debió ser valorada por la AT quien con la única finalidad de determinar la mayor cantidad de deuda hacia el fiscal se basó solo en presunciones.

En cuanto a los costos y gastos depurados para el IUE, refiere que la AT sin mayor fundamento estableció que estos no cumplieron los requisitos legales para su validez, pero sin justificar su depuración en ningún momento, sino hasta el memorial de respuesta al Recurso de Alzada, lo que afecta directamente a su derecho a la defensa, alegando que solo tomo en cuenta el 87% de las facturas, ya que el otro 13% fue utilizado como crédito fiscal, cuando en realidad la AT no verificó que las cooperativas no facturan la venta de mineral, no existiendo el beneficio alegado.

En relación a las regalías mineras manifiesta que la AT no consideró como gasto la retención efectuada a los proveedores por este concepto, aspecto que no fue debidamente fundamentado en ninguno de los actos

administrativos, asimismo, reclama que la determinación de la AA IUE se encuentra fuera del alcance de la orden de fiscalización.

III. 1 Petitorio.

Solicita se declare Improbada la demanda contenciosa administrativa y se confirme la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1244/2014 de 26 de agosto.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

A efecto de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

IV.1 El 14 de diciembre de 2010, la AT notificó a Teresa Terrazas Quiroga con la Orden de Fiscalización N° 00100FE00131, cuyo alcance es la revisión de los hechos, elementos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) de la gestión fiscal 2008 (octubre a diciembre 2007 y enero a septiembre 2008).

IV.2 El 19 de noviembre de 2012, la AT emite la Vista de Cargo SIN/GDOR/DF/FE/VC/221/2013, estableciendo como deuda tributaria el importe de UFV's 27.303.156,00.- que incluye, tributo omitido del IVA, IUE y AA IUE , intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales.

IV.3 interpuesto el Recurso de Alzada, fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0488/2014 disponiendo Anular Obrados hasta la Vista de Cargo, inclusive, a efecto de que la AT emita nueva VC especificando el método de determinación de la base imponible conforme establece el artículo 43 de la Ley N° 2492 CTB.

IV.4 El 26 de agosto de 2014, la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1244/2014 resolviendo CONFIRMAR la Resolución de Alzada instruyendo a la AT emitir nueva Vista de Cargo fundamentando técnica y legalmente su determinación.

V. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el **objeto de la controversia** se refiere a determinar: **1) Si la determinación**



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

de la base imponible se realizó correctamente sobre base cierta, no habiéndose configurado ninguna de las causales de nulidad establecidas en el art. 96 de la Ley 2492 CTB.; 2) Si la determinación de la AA IUE excede el alcance establecido en la orden de fiscalización; 3) Si la AGIT realizó una correcta valoración de la deducción de gastos efectuada por la AT.

VI. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

VI.1 Sobre la determinación de la base imponible.

La AT considera que los depósitos verificados en las cuentas bancarias de la contribuyente, se constituyen en ingresos percibidos por el ejercicio de su actividad gravada, específicamente por ventas de minerales en el mercado interno, no declaradas ante la AT, omisión de la cual emergen las obligaciones del IVA e IUE en los importes establecidos en la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, cuya base imponible fue determinada bajo el método de la Base Cierta debido a que asegura haber adquirido certeza de la omisión en que incurrió la contribuyente al no declarar sus ingresos por exportaciones y por ventas en el mercado interno, al no haberse acreditado la procedencia de los referidos ingresos, siendo errado el criterio de las instancias de impugnación que presumen que podrían tratarse de otros ingresos del contribuyente que no fueran la venta de minerales.

Al respecto, el art. 43 de la Ley N° 2492 CTB establece: “(MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE). La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:

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

II. Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concurra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente.(...); por su parte el art. 4 de la Ley N° 843 prevé: “El hecho imponible se perfeccionará: a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente.”

En este contexto, de los antecedentes del proceso y la normativa expuesta se tiene que para la determinación de la base imponible sobre base cierta la AT debe contar con suficientes elementos que le permitan evidenciar la efectiva materialización del hecho imponible, que para el caso presente se constituye en la venta de minerales en el mercado interno, hecho imponible que conforme la norma establece, se perfecciona al momento de la transferencia de dominio del bien, situación que en este caso no ha sido acreditada por la AT, quien pretende apropiarse los depósitos registrados en los extractos bancarios como ingresos por venta de mineral, sin que existan mayores elementos que le permitan establecer fehacientemente que estos efectivamente provienen de dicho concepto, toda vez que el

sujeto pasivo manifestó oportunamente que los depósitos bancarios observados se originaron en su actividad exportadora, misma que no se encuentra alcanzada por el IVA.

En este entendido, si bien los extractos bancarios certifican la existencia de ingresos en las cuentas del contribuyente en los periodos sujetos a verificación, estos no demuestran de forma fehaciente, directa e indubitable que el contribuyente haya realizado la venta de mineral en el mercado interno en la proporción de estos ingresos dentro de los períodos fiscalizados, siendo este acto el que se constituye en el hecho generador del IVA conforme lo dispuesto por los arts. 5,6 y 7 de la Ley N° 843; en consecuencia la AT no efectuó una determinación de la base imponible bajo el método de base cierta, sino que lo hizo sobre base presunta, debido a que lo que esta entidad hizo fue vincular de manera lógica la información obtenida sobre los ingresos del contribuyente, con las ventas que podría haber realizado en esos periodos el sujeto pasivo, obteniendo de esta manera los presuntos hechos generadores del débito fiscal no declarado, presunciones que ahora pretende que sean desvirtuadas por el contribuyente, cuando en realidad, si su propósito era verificar el origen de estos ingresos, en uso de sus facultades señaladas en los arts. 66 y 100 del CTB, no debió limitarse únicamente a la información contenida en los extractos bancarios, sino que debió corroborar su procedencia, considerando que el contribuyente a momento de presentar sus descargos a la Vista de Cargo, señaló que dichos depósitos se originan de actividades distintas gravadas por el IVA e IT, aspecto que la AT debió esclarecer en mérito a las atribuciones que la misma Ley le otorga, por lo que la interpretación de la AGIT del art. 43 del CTB, concerniente a esta controversia fue aplicada de forma correcta.

Asimismo, se observa que en el desarrollo del proceso de fiscalización concurren algunas de las circunstancias para la determinación sobre base presunta señaladas en el Art. 44 de la Ley N° 2492, como ser: 1) Habiendo solicitado la presentación de documentación al sujeto pasivo este no lo hizo, pues no hizo conocer la existencia de cuentas bancarias ni ingresos a través de ella, 2) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras y 3) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos; del mismo modo la cuantificación de la base imponible, o del hipotético precio de ventas, se realizó a través de una reconstrucción en base a los ingresos percibidos adicionándole la alícuota del IVA, de forma coincidente con lo dispuesto por el Art. 45 de la Ley N° 2492 referido a los medios para la determinación sobre base presunta.

Consiguientemente, se evidencia el error en el que ha incurrido la AT, al establecer de forma errada que la determinación de la base imponible se la efectuó sobre base cierta y no sobre base presunta, generando con esto indefensión en el contribuyente, debido a que si bien la carga de la prueba le corresponde a este, la actividad probatoria de ninguna manera puede ser entendida sin distinción de la aplicación del método de determinación de la base imponible (sobre base cierta o, en su caso, sobre base presunta), precisamente porque la legislación tributaria nacional identifica dos métodos diferenciados de determinación de la base imponible con la finalidad de que el contribuyente al momento de proponer la prueba para desvirtuar la pretensión del sujeto activo, si es sobre base cierta, lo hará



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

sobre los "...documentos e informaciones que [permitieron a la administración tributaria] conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo", conforme señala el art. 43.I del CTB, como por ejemplo, en el caso podía haber sido facturas, contratos, inventarios, etc. En cambio, si es sobre "base presunta" la carga de la prueba del contribuyente tendrá que desvirtuar todos los elementos que permitieron a la administración tributaria "...deducir la existencia y cuantía de la obligación" (art. 43.II del CTB), es decir, desvirtuando aquéllos datos, antecedentes y elementos indirectos que permitieron deducir la existencia de los hechos imposables en su real magnitud (art. 45.I.1 del CTB).

Por esa razón, la Ley N° 2492 CTB en su art. 96, exige como requisito para la emisión de la Vista de Cargo que la AT fije correctamente si la determinación de la base imponible se realizó sobre el método de base cierta o base presunta, debiendo respaldar fundadamente el método y procedimiento empleados, caso contrario se vicia de nulidad el acto administrativo, según lo establecido por el párrafo III. del art. 96 de la Ley N° 2492 CTB, pues además al establecer de forma incorrecta el método de determinación de la base imponible, generó indefensión al sujeto pasivo, quien se vió impedido de presentar los descargos pertinentes para desvirtuar los cargos en su contra.

VI.2. Sobre el alcance de la Orden de Fiscalización

De la revisión de obrados, se advierte que la Orden de Fiscalización 00100FE00131 señala como alcance de dicho procedimiento el IVA e IUE, aspecto refrendado por la AT en la Vista de Cargo, Resolución Determinativa e incluso en la demanda contencioso administrativa, cuando en la exposición de antecedentes reconoce que el objeto de la fiscalización es la verificación de dichos impuestos, sin embargo, como resultado de esta fiscalización la AT determinó además un importe por concepto de Alícuota Adicional al IUE, bajo el argumento de que este se constituye en un pago adicional al IUE que se genera bajo ciertas condiciones, pero sin dejar de ser en su esencia parte de este impuesto, por lo que el alcance de la Orden de Fiscalización ampara la determinación del mismo.

El art. 102 de la Ley N° 3787 establece: *"Créase una Alícuota Adicional de 12.5% (Doce y medio por ciento) al IUE, que tiene por objeto gravar las utilidades adicionales originadas por las condiciones favorables de precios de los minerales y metales, la misma que se aplicará sobre la utilidad neta anual establecida en la Ley N° 843 y sus reglamentos para el cálculo y liquidación del TUE. Se pagará en base a un régimen de anticipos mensuales a establecerse mediante reglamento.*

Esta alícuota adicional al IUE se aplicará cuando las cotizaciones de los minerales y metales sean iguales o mayores a las establecidas en la tabla del Artículo precedente. En caso de que en una gestión fiscal se realicen ventas con cotizaciones menores a las establecidas en la tabla mencionada, la Alícuota Adicional no se aplicará sobre la proporción de las utilidades generadas por dichas ventas, debiendo establecerse el procedimiento específico mediante Reglamento.

La Alícuota Adicional no alcanza a las cooperativas mineras legalmente establecidas en el país, por considerarse unidades productivas de naturaleza social. Con el objeto de incentivar la transformación de materia prima en el país, a las empresas que produzcan metales o minerales no metálicos con valor agregado se aplicará el 60% de la Alícuota Adicional del IUE establecida en el presente Artículo.”

De la normativa expuesta se advierte que la AA IUE, ha sido creado en primer lugar por una ley propia que regula aspectos impositivos del sector minero, no encontrándose previsto dentro de la regulación al IUE en la Ley N° 843 o su Decreto Reglamentario como un accesorio, asimismo, el hecho generador que da origen a la AA IUE, es la generación de Utilidades Adicionales en virtud a las variaciones favorables en las cotizaciones de los minerales, aspecto totalmente diferente a los hechos generadores previstos para el IUE en el art. 36 de la Ley 843, constituyéndose además en sujetos pasivos de dicha obligación solo las empresas de rubro minero descritas en la misma norma, y no así todos los contribuyentes en general, como ocurre con el IUE.

Continuando con esta contrastación se tiene que la AA IUE también se encuentra provista de una alícuota distinta a la del IUE y previéndose que el pago anticipado en exceso de este impuesto, puede ser utilizado como pago a cuenta del IUE, existiendo similitud entre estos impuestos sólo en el uso de la Utilidad Neta como base imponible, en consecuencia, por todos estos aspectos, se concluye que la AA IUE se constituye en un impuesto totalmente independiente y ajeno al IUE, cuyas características propias son de conocimiento de la AT, quien tuvo la posibilidad y obligación de conformidad con el art. 104 de la Ley N° 2492 CTB, de detallar con exactitud el alcance de los impuestos a ser fiscalizados, con la finalidad de que el sujeto pasivo adquiera conocimiento de los mismos y pueda asumir una adecuada defensa, presentando la información o descargos que considere pertinentes dentro del proceso, lo contrario implica una flagrante vulneración al debido proceso en su elemento defensa, reconocidos constitucionalmente en los art. 115 - II. de la CPE, resultando en consecuencia correcta la interpretación y accionar de la AGIT al observar este aspecto, y ordenar la subsanación del mismo en la emisión de la nueva Vista de Cargo.

VI.3. Sobre los gastos deducibles.

Sobre este punto, la AT denuncia que la AGIT realizó una errónea valoración de los antecedentes procesales y un incorrecto análisis de la depuración efectuada a los gastos deducibles de la empresa, advirtiéndose que pretende basar su demanda en aspectos de fondo, sin embargo, revisada la Resolución de Recurso Jerárquico se evidencia que sobre este aspecto la instancia jerárquica manifestó que: *“la AT con relación a los egresos y gastos deducibles, se limitó a referir en ambos casos, que el detalle de dichos conceptos y el motivo de su observación, se encontraban detallados en los Papeles de Trabajo que formaban parte de la fiscalización, y en el caso de los Gastos Financieros, de forma contradictoria, considera la información de las cuentas bancarias para determinar los ingresos y desestima la deducibilidad de dichos gastos solo en virtud a que el*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

apoderado afirmó que no se contaba con cuentas bancarias, sin mayor sustento técnico ni legal” ; concluyendo más adelante que: “la ausencia del detalle de los gastos que se consideran como no deducibles no permite establecer de forma indubitable que no se hayan cumplido los requisitos exigidos por la normativa señalada por la AT, siendo que dicha omisión además vulnera el derecho a la defensa del contribuyente como parte del derecho al debido proceso, resguardados por el art. 115 de la CPE y 68 numeral 6 de la Ley N° 2492 CTB”

Conforme lo expuesto, se advierte que la AGIT, sin ingresar a verificar las causales de depuración para cada uno de los gastos, observó de manera global la ausencia del detalle de análisis de los gastos en el contenido de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa, puesto que la AT se limitó a señalar que este se encuentra en los Papeles de Trabajo, los cuales no se constituyen en documentos formales que sean notificados al contribuyente, evidenciando que con esta situación vulneró su derecho a la defensa, toda vez, que no se le hizo conocer oportunamente los motivos de la depuración de los referidos gastos, así como tampoco se ha justificado dentro del proceso la desestimación de los gastos financieros, cuando para la determinación de los ingresos si se han considerado como ciertos los datos aportados por las entidades financieras.

Consiguientemente, los aspectos de fondo reclamados por la AT en su demanda, referidos al análisis y valoración de los gastos deducibles, no son congruentes con los argumentos expuestos por la AGIT en la Resolución Jerárquica, quien sobre este aspecto en particular observó la vulneración al derecho a la defensa del contribuyente ante la falta de fundamentos de hecho en la Vista de Cargo y Resolución Determinativa, por no incluirse el referido cuadro de depuración de gastos en ambos actos administrativos, motivo por el cual no corresponde ingresar a resolver este punto, toda vez que la AT no ha basado su reclamo en el contenido de la Resolución Jerárquica, no existiendo materia sobre la cual pueda aplicarse el control de legalidad, por haberse invocado argumentos ajenos a las controversias dilucidadas en sede administrativa.

VI.4. Conclusiones.

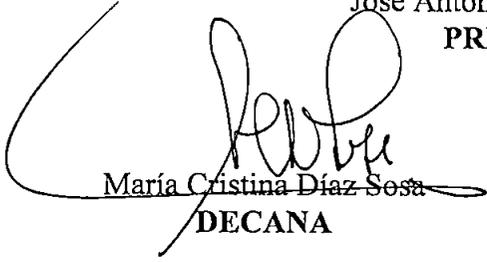
Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la Resolución impugnada, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, correspondiendo, en consecuencia, mantener firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro 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 1244/2014 de 26 de agosto.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

José Antonio Sevilla Martínez
PRESIDENTE

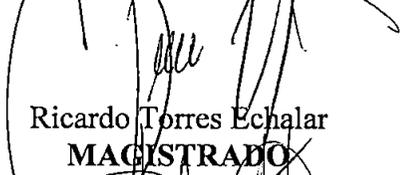

María Cristina Díaz Sosa
DECANA

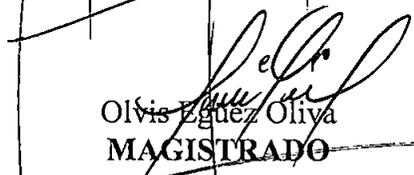

Esteban Miranda Terán
MAGISTRADO


Marco Ernesto Jaimes Molina
MAGISTRADO

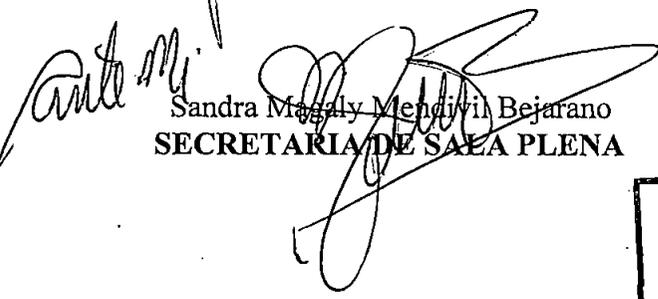

Juan Carlos Berrios Abizu
MAGISTRADO


Carlos Alberto Egúez Añez
MAGISTRADO


Ricardo Torres Echalar
MAGISTRADO


Olvis Egúez Oliva
MAGISTRADO


Edwin Aguayo Arando
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA**

GESTIÓN: 2018.....
SENTENCIA N° 100..... FECHA 21 de marzo
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2018.....

Conforme
VOTO DISIDENTE.....


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