



SALA PLENA

SENTENCIA: 109/2018.
FECHA: Sucre, 21 de marzo de 2018.
EXPEDIENTE: 1047/2014.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Juan Carlos Berrios Albizu.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa cursante de fs. 5 a 12 vta., en la que la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Cristina Elisa Ortiz Herrera, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1078/2014 de 21 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la providencia de admisión de fs. 22; la contestación de la AGIT de fs. 41 a 49 vta.; la réplica de fs. 84 a 87 vta.; la dúplica de fs. 90 a 92; los antecedentes procesales y los de emisión de la Resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La parte demandante señala que el 23 de diciembre de 2011 se notificó al representante legal de la Asociación Nacional de Suboficiales y Sargentos de las FFAA con la Orden de Verificación N° 2011OVE0013 FORM.7531 y requerimiento N° 111384 de 22 y 23 de diciembre de 2011 respectivamente, comunicándole que sería sujeto a un proceso de determinación, siendo emplazado a presentar documentación, correspondiente a los periodos de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2009, que verificada la documentación se evidenció el incumplimiento a deberes formales, efectuándose el Acta por Contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 52330, siendo que se habría establecido incumplimientos al deber formal de entrega de toda la información y documentación requerida durante el procedimiento de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares, por lo que el 21 de diciembre de 2012 se procedió a emitir la Vista de Cargo con CITE SIN/GDLPZ/DF/FVE-I/VC/1249/2012 al evidenciar que el contribuyente omitió declarar y pagar correctamente el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Transacciones (IT) correspondientes a los periodos de enero a diciembre de 2009, llegándose a emitir la Resolución Determinativa N° 01447/2013, apelada por la parte contribuyente resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0403/2014 de 28 de abril de 2014 que anuló la Resolución determinativa hasta el vicio más antiguo es decir hasta la Vista de Cargo, consecuentemente la Administración tributaria habría interpuesto recurso jerárquico, que por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1078/2014 de 21 de julio de 2014 la Autoridad General de Impugnación Tributaria

confirmó la Resolución de recurso de alzada, lo cual motiva la interposición de la presente demanda.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La parte demandante se apersona y promueve el proceso contencioso administrativo en razón a que:

Manifiesta que la AGIT no realizó un verdadero análisis del procedimiento de determinación, ya que al haberse anulado hasta la Vista de Cargo 1249/2012 se procedió de forma errónea y no realizó una correcta valoración del procedimiento de determinación, no obstante que la Administración Tributaria habría realizado un completo análisis y verificación de la información del propio contribuyente que consistía en el Estado de Resultados de la Gestión 2009, comprobantes de contabilidad de ingresos así como de la información obtenida del Sistema Integrado de Recaudación para la Administración Tributaria SIRAT 2 del Servicio de Impuestos Nacionales, identificados los ingresos efectivamente percibidos por el contribuyente determinándose ingresos por servicios prestados, por préstamos de dinero, alquileres, hospedaje, filiación, elementos de prueba que sustentan la determinación de los ingresos no declarados de manera mensual obtenida de la documentación del contribuyente, de sus comprobantes de ingresos, Libros mayores y Estado de resultados, llegándose a verificar que el IVA fue omitido en los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009, reparos que se originaron por ingresos no declarados por préstamos de dinero, alquileres, hospedaje, filiación, papelería y otros, de acuerdo al art. 2 de la Resolución Normativa de Directorio RND 10-0043-05 de 9 de diciembre de 2005, art. 17 de la Ley N° 2492 CTB, arts. 4 inc. d), 5 y 7 de la Ley N° 843 y los arts. 4 y 7 del Decreto Supremo 21530, que también en la determinación de ingresos no declarados se estableció reparos en el IT por impuesto omitido en los periodos observados, de acuerdo a los arts. 72, 74 y 75 de la Ley N° 843, el inc. b) del art. 2 del DS 21532, constatando que se realizó el relevamiento de información y verificación de la documentación presentada, observando la subcuenta referida a productos prestaciones emergencia, entendiendo como intereses percibidos que generan prestamos regulares y los préstamos de emergencia otorgados a sus asociados, además de efectuarse una comparación de los ingresos percibidos según los comprobantes de contabilidad con los Libros mayores del sujeto pasivo es decir que se procedió a la validación de la correspondencia del registró del Ingreso con la cuentas de los Libros mayores por periodo fiscal, por lo que la determinación de reparos IVA e IT se identificó los ingresos no declarados por el contribuyente, aclarando que el concepto de "Recuperación del Ministerio de Defensa" se refiere a los descuentos por planilla que realiza a los asociados de ASCINALSS por la recuperación de préstamos otorgados a los mismos y no así por otro concepto distinto, por lo que considera que se habría demostrado el proceso de determinación expuesto en la Vista de Cargo, los resultados emergentes de la misma, así como la elaboración de los papeles de trabajo en los que se plasman las observaciones que son objeto de reparo de acuerdo al art. 104 de la Ley N° 2492.

Añade también que la AGIT no considero que la base imponible para la determinación se realizó sobre base cierta, en ese sentido afirma que la



Resolución de recurso jerárquico impugnada omitió, que se realizó sobre base cierta en conformidad con el art. 43.I de la Ley 2492 en conformidad a la documentación otorgada por el contribuyente y que se encuentra en la Vista de Cargo, donde se expuso la liquidación previa de la deuda tributaria con el cuadro de determinación de ingresos no declarados y cuadro de subconceptos y fundamentos legales de los Cargos, en base a la información de los papeles de trabajo, por lo que aduce que se registró como ingresos no declarados los intereses cobrados por la recuperación de préstamos a los asociados (prestatarios), recuperación de préstamos que recibe ASCINALSS del Ministerio de Defensa de descuentos realizados por planilla de sueldos por dicho concepto, habiendo procedido a su análisis diferenciando las transacciones gravadas y no gravadas, habiéndose extraído de sus comprobantes diarios el importe cobrado por intereses por periodo fiscal totalizando y comparando con el importe registrado en su estado de resultados, importe considerado como base imponible del impuesto omitido, además de haber tomado en cuenta los intereses generados por préstamos de emergencia y préstamos regulares realizados, siendo los elementos de prueba, por cuanto la documentación fue proporcionada por el contribuyente, considerando también que se diferenció el importe al capital y el de intereses, ya que para la determinación de la base imponible, los importes que corresponden a intereses registrados en la cuenta de productos por prestaciones regulares y productos por prestaciones de emergencia, no así el importe por devolución de capital según se tiene en sus comprobantes de contabilidad de ingresos, concluyendo al respecto la AGIT no analizó debidamente este aspecto que señala se encuentra en la Vista de Cargo.

Alega que la AGIT no tomo en cuenta que el contribuyente no tiene carácter de entidad financiera, sobre el particular refiere que la Asociación Nacional de Suboficiales Sargentos de las Fuerzas Armadas (ASCINALSS) está inscrita en el Padrón Nacional de Contribuyentes con actividad económica principal de Servicios dentro de los cuales se establecen préstamos de dineros a los asociados, así como alquileres de bienes inmuebles, actividades que considera se encuentran alcanzadas por el IVA e IT, no encontrándose inscrita como entidad financiera regulada por la ASFI, en incumplimiento del art. 2 de la Ley 843, por consiguiente se procedió al cobro de los intereses del IVA e IT, lo cual también afirma se encuentra en la Vista de Cargo, aspecto que también asevera fue inobservado por la AGIT, que considera pretende favorecer al contribuyente quien incumplió el pago de sus obligaciones tributarias al no haber realizado dosificaciones en los periodos observados y que actualmente el contribuyente tendría datos de alta según el Padrón Nacional de Contribuyente, habiéndose demostrado indica el incumplimiento de la no emisión de facturas de enero a diciembre de 2009, alegando en consecuencia que la administración tributaria habría hecho un correcto procedimiento para la determinación de la deuda.

Asimismo, afirma que las observaciones realizadas en la Resolución jerárquica impugnada son erróneas, sobre el particular manifiesta que la Autoridad de Impugnación Tributaria a través de la Resolución ahora impugnada pretende justificar la nulidad dispuesta, sin embargo alega que estableció el cuadro de sub conceptos y fundamentos legales de los Cargos de la información extractada de los papeles de trabajo es decir sobre base

cierta en los cuales se observó los ingresos percibidos por intereses, también contenidos en la Vista de Cargo donde estableció dichos reparos, que no fueron observados por el contribuyente.

Respecto a la cuenta producto prestaciones emergencia, indica que se extrajo de los estados financieros de sus mayores de la documentación presentada y explicada por el contribuyente, ingresos que el contribuyente declaró como ingresos corrientes en sus estados financieros de cuyos préstamos se tomó como ingreso la retribución, sólo por los intereses obtenidos por préstamo de dinero en los plazos de financiamiento, sin que el contribuyente haya acreditado que sea entidad financiera, por lo que sostiene que el reparo que estableció es correcto, debido a que la cuenta estaría conformada por interés percibido por préstamos de emergencia y no se consideró el capital devuelto por sus asociados cuyo respaldo sería el cuadro resumen de recuperaciones por el Ministerio de Defensa de préstamos de emergencia proporcionado por el contribuyente, detalle de descuentos del Ministerio de Defensa, extracto bancario (4/2009), cuadro del total de intereses percibidos por el mes de 04/2009 donde se observaría una diferencia y detalla que algunos asociados cubren sus obligaciones prestatarias, sin la intervención del Ministerio de Defensa que realiza el descuento, aspectos que afirma no fueron valorados por la ARIT.

Sobre la observación de las Prestaciones Regulares, señala que la información fue extraída de los estados financieros, Libros mayores, documentación presentada por el contribuyente, que se refiere a préstamos personales regulares de dinero que sus socios solicitan para beneficio propio, afirmando que al no ser una entidad financiera ASCINALSS los intereses están gravados por el IVA y el IT.

Con relación a la observación de Alquileres complejo deportivo, alquileres edificio, alquileres inmuebles filiales, alquileres multifuncional Juancito Pinto, Alquiler Salones, otros alquileres, hospedaje, hospedaje central, hospedaje filial, manifiesta que pueden ser corroborados en el Padrón Nacional de Contribuyentes donde se encontraría en el sistema como Actividad Principal: Servicios, Actividades de Otras Asociaciones (logias), que de acuerdo al art. 3 inc. e) de la Ley 843, el alquiler de bienes muebles e inmuebles se encuentran alcanzados por el IVA e IT y el impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), en consecuencia los diferentes conceptos en los que opera el contribuyente estarían sujetos a los impuestos alcanzados según el Padrón de Inscripción de Impuestos del Contribuyente, sin que se haya presentado documentación de respaldo que acredite que sea una Institución de Seguro Social y Entidad Financiera.

Adicionalmente señala que la AGIT no considero que según el Padrón de Contribuyente, ASCINALSS está inscrito a los impuestos IVA, IT e IUE y los ingresos percibidos por hospedaje le alcanzan, reiterando que sobre este hecho la Administración Tributaria, obró de forma correcta.

Concluyendo sobre este punto, que la Resolución jerárquica ahora impugnada no tomo en cuenta que la percepción de ingresos por filiación es un servicio prestado por el contribuyente que se halla sujeto a los impuestos del IVA e IT; y, con relación a otros ingresos, la cuenta fue



extraída de los estados financieros, que el propio contribuyente declaró, sin que haya respaldado los mismos.

Arguye que la AGIT no ha realizado un verdadero análisis de la Vista de Cargo, sobre este punto, la parte demandante afirma que la Vista de Cargo cumple con los requisitos establecidos por ley, aclarando que inclusive se determinó el cuadro de determinación de ingresos no declarados de la información extraída de los papeles de trabajo en los cuales se encuentran los papeles de trabajo.

También denuncia que equivocadamente la Resolución de Recurso jerárquico establece que se vulnero el debido proceso y el derecho a la defensa; ya que la administración tributaria hizo el uso correcto de la determinación sobre la base cierta, en base a la documentación que fue presentada por el contribuyente, teniendo presente que el sujeto pasivo conoció los reparos encontrados al ser notificado, habiéndosele otorgado, un plazo para que presente descargos con el objeto de desvirtuarlos y según indica en resguardo de su derecho a la defensa previsto en el art. 119.II de la Constitución Política del Estado (CPE) y el art. 98 de la Ley 2492, empero el sujeto pasivo efectuó observaciones acerca de supuestas operaciones no gravadas por el IVA e IT por memorial de 22 de febrero de 2013 sin que haya presentado documentación que le sirva a su defensa, ni desvirtúe los reparos establecidos, memorial que indica habría sido confuso y que mezcla dos procedimientos distintos y de dos periodos diferentes, ya que se refiere a dos Vistas de Cargo diferentes, en consecuencia considera que el procedimiento de determinación ahora cuestionado habría cumplido con todas las formalidades de ley, sin que se haya vulnerado el debido proceso y el derecho a la defensa, deduciendo que la AGIT no efectuó un análisis detallado de todo el trabajo realizado, que tampoco especificó de qué manera se habría incurrido en tales vulneraciones, afirmando que desde la primera notificación con la orden de verificación tuvo pleno conocimiento de que se llevaba a cabo un proceso de fiscalización, desde la fase de fiscalización hasta la emisión de la Resolución Determinativa de acuerdo a las previsiones del art. 68 num. 8 de la Ley 2492, no obstante se hace figurar erradamente que la Vista de Cargo se encontraría viciada de nulidad y que vulnera el debido proceso y el derecho a la defensa.

La decisión emitida por la AGIT, es ultra petita y vulnera el principio de congruencia y el debido proceso, por cuanto manifiesta que fue pronunciada de forma muy detallada sobre puntos que no fueron motivo de impugnación, sin que se haya ceñido únicamente a los agravios; empero introdujo de oficio y maliciosamente otras pretensiones, incumpliendo el art. 211.I de la Ley 2492 en infracción del principio de oficialidad y congruencia previsto en la Sentencia 288/2013 de 2 de agosto de 2013 del Tribunal Supremo de Justicia, por lo que considera que la AGIT actuó de manera arbitraria.

Respecto a la legalidad y buena fe, señala que se presume la legalidad y buena fe de las actuaciones de la Administración Tributaria en virtud del art. 28 de la Ley 1178, citando sobre el principio de buena fe, la Sentencia Constitucional 0258/2007-R de 10 de abril de 2007, concluyendo que con

ello, demuestra que la AGIT vulneró la Constitución Política del Estado y la Ley 2492.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada su demanda y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT/RJ 1078/2014 de 21 de julio de 2014, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa 1447/2013 de 13 de diciembre de 2013.

II. DE LA CONTESTACION A LA DEMANDA.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial presentado el 28 de mayo de 2015, que cursa de fs. 41 a 49, mediante el cual, expresó lo siguiente:

Sobre que la AGIT no habría realizado un verdadero análisis del procedimiento de determinación, indica que la Administración tributaria notificó a ASCINALSS con la Orden de Verificación, asimismo notificó mediante cedula con la Vista de Cargo; y, como resultado de la verificación evidencio que el contribuyente no determinó correctamente sus obligaciones, por lo que la Administración tributaria habría establecido sobre la base cierta el impuesto omitido del IVA e IT correspondiente a los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009, con una deuda tributaria de 2.003.083 UFV equivalente a Bs. 3.601.223 que incluye el tributo omitido, intereses, la sanción por la conducta calificada como omisión de pago y la multa por el incumplimiento de deberes formales, habiéndose emitido la Resolución Determinativa 01447/2013 de 13 de diciembre de 2013, proceso del que establece que con la orden de fiscalización el sujeto pasivo fue notificado conjuntamente un requerimiento de documentación donde se solicitó extractos bancarios, comprobantes de ingresos con respaldo documentado, estados financieros de las gestiones 2009 y 2010, plan de cuentas y libros de contabilidad entre otros, haciendo referencia a la documentación en la que se basó la Administración tributaria para emitir la Vista de Cargo, sobre la cual la AGIT advierte que no expone mayor detalle sobre la naturaleza y composición de los ingresos observados, aspecto que se pueden apreciar en los documentos presentados por el sujeto pasivo de acuerdo al análisis de cuentas según Libros mayores que se encuentran en papeles de trabajo, clasificados por cuentas, según la clasificación exhibida -indica- en la Vista de Cargo en donde la administración tributaria realizó el análisis de los ingresos según la cuenta 411001 productos prestaciones emergencia, que totaliza los periodos de enero a diciembre de 2009 importe que indica no habría sido facturado ni declarado, sin embargo la Administración tributaria, respecto a las sub cuentas de sus acreedores, los comprobantes de ingresos registran la recuperación de los préstamos emergencia, además cuentas con comprobantes de ingreso presupuestario, liquidación para descuento, estado de cuenta resumen, notas de envío de los depósitos y los depósitos, documentos que desglosan el pago total en importes por la devolución de capital, el pago de intereses y formularios, conceptos que según la AGIT considera que la Administración tributaria habría



discriminado, ya que solo habría observado los dos últimos, es decir intereses y formularios.

En cuanto a los ingresos por prestaciones regulares, según la cuenta 411003 productos prestaciones regulares, que totaliza para los periodos de enero a diciembre de 2009, importe que no habría sido facturado ni declarado, cuenta que registra abonos por la recuperación de préstamos regulares, según sub cuentas de sus acreedores, contando con cuadros que exponen detalles según extractos bancarios y cuadros que discriminan los intereses cuyos totales conformarían el importe observado, además señala que el cuadro resumen de recuperaciones de la gestión 2009 sobre préstamos de emergencia que contiene todo lo cobrado incluyendo el capital y otros conceptos, también se observaría nuevamente la señalada discriminación.

Sobre los ingresos por prestaciones regulares según las cuentas 411004 ingresos no identificados prestamos regulares y 411005 ingresos no identificados prestamos de emergencia, observadas, señala que no se adjuntó documentación adicional, que permita identificar si los importes registrados corresponden exclusivamente a intereses o si incluyen capital u otros conceptos más, si se considera que en la conclusión expuesta en los papeles de trabajo, la Administración tributaria señala que estableció ingresos no identificados por prestamos regulares que no fueron facturados ni declarados, lo cual para la AGIT resulta incierto, en relación a si correspondía o no se efectúe la discriminación de conceptos.

Sobre los ingresos por alquileres de las cuentas 412001 alquileres complejo deportivo, 412002 alquileres edificios, 412004 alquileres inmuebles filiales, 412005 alquileres multifuncional Juancito Pinto, 412006 alquiler salones y 412009 otros alquileres observados, indica que fue en base a conceptos que por su meridiana claridad se entiende que no necesitan ser desglosados, al igual que las observaciones efectuadas a los ingresos por hospedaje según las cuentas 412007 hospedaje central y 412008 hospedaje filiales.

Adicionalmente en cuanto a los ingresos por filiación según la cuenta 4123001 filiación que fue observada que cuenta con respaldo documental refiere que se estableció ingresos por filiación importe que no fue facturado, ni declarado.

Sobre los ingresos de la cuenta 412012 papelería y formularios, señala que no fue facturado ni declarado que cuentan con respaldo documentado que se necesita exponer si dichos ingresos se encontrarían sujetos a IVA e IT.

En cuanto al concepto observado de la cuenta 422011 otros ingresos, cuyo importe no habría sido facturado, ni declarado, al respecto la AGIT observa que las deudas no establecen si corresponde a un servicio prestado o a un préstamo y que estarían sujetos al IVA e IT y en caso de prestación de servicios según el art. 4 inc. b) de la Ley 843, refiriendo que el hecho imponible para el IVA se perfecciona en el momento en que finalice la ejecución o prestación, en ese sentido la Administración tributaria habría incluido ingresos por servicios prestados en otras gestiones, lo cual estaría fuera del alcance de lo establecido, al igual que los pagos por importes

adeudados según compromisos con deudores desconociéndose la composición de dichos pagos.

Adicionalmente en cuanto a las recomendaciones sobre ciertos comprobantes al desconocer a qué tipo de ingresos se refieren, son inciertos, aspecto que la administración tributaria, no consideró, ya que la formalización del Cargo no emitió aclaración al respecto; y, la conclusión del papel de trabajo por la determinación de otros ingresos, no aclara las razones por las que los conceptos fueron observados, ni en papeles de trabajo, ni el informe final, ni en la Vista de Cargo que fue puesta en conocimiento del sujeto pasivo, concluyendo que ni los papeles de trabajo, ni en la Vista de Cargo, tampoco en la Resolución Determinativa contienen las razones de hecho que fundamenten la decisión de la administración tributaria y si bien contiene fundamentos de derecho, carece de los fundamentos de hecho o el origen de las observaciones que dan lugar al establecimiento de los reparos de acuerdo al art. 96 de la Ley 2492, resultando insuficiente registrar las cuentas observadas y sus totales, extrañando que en la Vista de Cargo debe contener una narrativa o explicación de las causas por las que se formulan observaciones.

En consecuencia advierte que la administración tributaria ha vulnerado el debido proceso y del derecho a la defensa, respecto a la omisión de los fundamentos de hecho, que debe contener la Vista de Cargo que sirvió de base para la emisión de la Resolución determinativa, cuando la misma es un procedimiento reglado y no discrecional, por cuanto considera que los hechos y elementos sobre los que se apoya la administración tributaria deben ser puestos en conocimiento del sujeto pasivo y que al existir falta de especificidad en la formulación de los ingresos observados en la Vista de Cargo vicia de nulidad este acto, según el art. 96.III de la Ley 2492 por incumplimiento de requisitos formales, así como de los arts. 36.II de la Ley 2341 y 55 del DS 27113.

En cuanto a la denuncia de que la AGIT efectúa observaciones erróneas, afirma que de la lectura del recurso de alzada formulado por la ASCINALSS, el sujeto pasivo formulo aspectos de forma, como de fondo, como la prescripción plazos y términos expedidos por la administración tributaria, nulidad de notificación, objeto acerca de la base cierta y demás defectos técnicos en la Resolución recurrida en ese entonces, donde no se habría hecho discriminación y análisis de la naturaleza y concepto de los ingresos que genera el contribuyente, aspectos que considera fueron analizados en la Resolución de Alzada en cumplimiento del art. 211 del CTB al haber emitido pronunciamiento sobre las cuestiones planteadas por el sujeto pasivo en su recurso de alzada, por consiguiente ese fallo no habría vulnerado el debido proceso, tampoco sería incongruente, no obstante que la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada se encontraría plenamente respaldada con fundamentos técnico jurídicos, por cuanto los argumentos de la parte demandante en este sentido son incongruentes y faltan a la verdad de los hechos y antecedentes, sin que se haya desvirtuado el contenido de la Resolución demandada, por lo que se ratifica en todos los fundamentos de la Resolución de Recurso Jerárquico.



Adicionalmente en cuanto a los vicios de anulabilidad de la Vista de Cargo por incumplimiento de requisitos esenciales cita el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.3 y las Resoluciones Jerárquicas STG-RJ/0270/2006, AGIT-RJ-1141/2014 y AGIT-1170/2014. Asimismo en cuanto a la determinación sobre base cierta ha señalado en las Resoluciones Jerárquicas STG-RJ0345/2008, AGIT-RJ-1219/2014 y AGIT-RJ-1718/2014, para luego hacer referencia a la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo de Justicia en las Sentencias 510/2013 de 27 de noviembre y 510/2013 de 27 de noviembre.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución impugnada.

III.-ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS PROCESALES.

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

- 1) La Administración tributaria notificó personalmente con la Orden de verificación 2011OVE00013 al representante de la Asociación Nacional de Oficiales y Sargentos de las Fuerzas Armadas el 23 de diciembre de 2011, sobre los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009, posteriormente luego de presentada la respectiva documentación, el 13 de diciembre fue efectuada el Acta de Contravenciones Tributarias vinculadas al procedimiento de determinación, por considerar que hubo incumplimiento del deber formal de entregar toda la información requerida, llegándose a emitir el Informe final SIN/GDLPZ/DF/FVE/INF/5875/2012, para que el 23 de enero de 2013, la Administración tributaria notifique mediante cedula al sujeto pasivo con la **Vista de Cargo SIN/GDLPZ/DF/FVE-I/VC/01249/2012 de 21 de diciembre de 2012** donde habría establecido sobre la base cierta el impuesto omitido por IVA e IT del periodo observado, deuda tributaria que indica es de 2.003.083 UFV equivalente a Bs. 3.601.223 que comprende el tributo omitido, intereses, la sanción por la conducta calificada como omisión de pago y la multa por incumplimiento de deberes formales, habiéndosele otorgado el plazo de 30 días para que formule sus descargos.
- 2) El sujeto pasivo o contribuyente presentó memorial en fecha 22 de febrero de 2013 aclarando que es una entidad con gestión económica financiera independiente y demás aspectos, que hacen a sus actividades, argumentos que fueron rechazados por la administración tributaria mediante informe SIN/GDLPZ/DF/FVE-INF/0777/2013, para luego emitir la **Resolución Determinativa 014476/20134 de 13 de diciembre de 2013**, donde determino la deuda tributaria por IVA e IT de los periodos de enero a diciembre de 2009, ascendiendo a Bs. 3.735.880 equivalente a 1.972.681 UFV que incluiría el tributo omitido, intereses, multa por incumplimiento de deberes formales, la sanción por omisión de pago del 100% sobre

el tributo omitido, Resolución con la que se notificó por cedula al sujeto pasivo el 6 de enero de 2014.

- 3) Contra esta determinación, ASCINALSS interpuso recurso de alzada el 27 de enero de 2014, es así que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emitió la **Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0403/2014 de 28 de abril de 2014** por la que dispuso anular la Resolución Determinativa hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo, inclusive, ordenando que la Gerencia Distrital de La paz del Servicio de Impuestos Nacionales determine correctamente la base imponible del IVA e IT de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009 en cumplimiento a los arts. 96 y 99 del CTB.
- 4) La Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales interpuso recurso jerárquico en 21 de mayo de 2014, que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la **Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1078/2014 de 21 de julio de 2014**, por la que dispuso confirmar la Resolución de recurso de alzada, anulando obrados con reposición hasta el vicio más antiguo es decir hasta la Vista de Cargo a fin de que la Administración tributaria emita una nueva Vista de Cargo que exponga el origen de los ingresos observados como base para la determinación del IVA e IT de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009 si correspondiere y se adecue a lo previsto por los arts. 96 de la Ley N° 2492 y 18 del DS 27310, de acuerdo al art. 212.I inc. b) del CTB.
- 5) En el proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro de derecho señalado por los arts. 781 y 354.II y III del Código de Procedimiento Civil, no habiendo nada más que tramitarse, a fs. 137 se decretó "Autos para Sentencia".

IV. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

La problemática legal sujeta a Resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar: **i)** Si es que la Resolución de Recurso Jerárquico ha realizado observaciones erróneas, debido a que no ha efectuado un análisis del procedimiento de determinación, al no haber considerado que la base imponible para la determinación se realizó sobre base cierta, que el contribuyente no tiene el carácter de entidad financiera, en consecuencia no se efectivizó un análisis de la Vista de Cargo, determinando que existió vulneración al debido proceso y derecho a la defensa; **ii)** Si la decisión de la AGIT es *ultrapetita* y vulnera el principio de congruencia; y, **iii)** Si obvió la presunción de legalidad y buena fe de la Administración Tributaria.

IV.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la Administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición



precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del CPC, establece que: *“El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la Resolución que le hubiere afectado”*.

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

IV.2. Sobre si la Resolución de Recurso Jerárquico realizó observaciones erróneas, debido a que no ha efectuado un análisis del procedimiento de determinación, al no haber considerado que la base imponible para la determinación se realizó sobre base cierta, que el contribuyente no tiene el carácter de entidad financiera, en consecuencia no se efectivizó un análisis de la Vista de Cargo, determinando que existió vulneración al debido proceso y derecho a la defensa.

De la revisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1078/2014 de 21 de julio de 2014 se evidencia que la parte ahora demandante reitera los mismos argumentos sostenidos en su recurso jerárquico, los cuales fueron objeto de discernimiento por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, donde verificó la existencia de vicios de nulidad durante el proceso de determinación, cuyo análisis contradictoriamente extraña la parte demandante.

Es así que, se advierte que la AGIT haciendo hincapié sobre los vicios de nulidad en la Vista de Cargo y Resolución Determinativa, acudiendo inclusive a la doctrina y normativa aplicable al caso de autos, como es el art. 36 de la Ley N° 2341, arts. 47, 96 y 99 de la Ley N° 2492, arts. 18 y 19 del DS 27310, ha considerado que con la Orden de Fiscalización y requerimiento de documentación, el contribuyente fue notificado, habiéndosele solicitado extractos bancarios, comprobantes de ingresos con respaldo documentado, estados financieros de las gestiones 2009 y 2010, Plan de cuentas, Libros de contabilidad (diario y mayor) además de otra documentación que sirvió para que se emita la Vista de Cargo en la que la Administración Tributaria señaló que los ingresos no declarados por

los conceptos de prestaciones emergencia, prestaciones regulares, ingresos no identificados, prestaciones regulares, ingresos no identificados prestaciones emergencia, alquileres complejo deportivo, alquileres edificios, alquileres inmuebles filiales, alquiler multifamiliar Juancito Pinto, Alquiler Salones, Hospedaje Central, Hospedaje Filiales, otros Alquileres, Filiación papelería y formularios; y, otros ingresos por Bs. 8.062.024 que se exponen en dos cuadros, el primero que agrupa las observaciones por conceptos y el segundo las agrupa por periodos fiscales y dos cuadros en los que establece la alícuota de los impuestos al IVA e IT de Bs. 1.048.062 y Bs. 241.862 respectivamente.

Asimismo refiere que en el cuadro de Sub conceptos y fundamentos legales de los Cargos, habría expuesto el concepto de Cargo, donde se establece la percepción de ingresos y el hecho generador al haberse efectivizado el hecho material, afirmando que los elementos de prueba los comprobantes de ingresos, estado de resultados y los extractos bancarios y que el sujeto pasivo no tiene pruebas sobre la declaración de sus ingresos, por lo que las observaciones corresponderían a ingresos no facturados ni declarados, por lo que la AGIT considera que la Vista de Cargo no expone mayor detalle sobre la composición de los ingresos observados, de acuerdo a la documentación presentada por el contribuyente según se desprende del análisis de las cuentas según Libros mayores que se encuentran en papeles de trabajo, clasificados por cuentas, aspecto que la AGIT constata que se realizó un análisis de los ingresos según la Cuenta 411001 Productos Prestaciones Emergencia, que totaliza para los periodos de enero a diciembre de 2009, en Bs. 811.656,23 importe que indicaría que no fue facturado ni declarado, que registra la recuperación de préstamos de emergencia, según sub cuentas de sus acreedores, los comprobantes de ingresos que registran la recuperación de los préstamos emergencia, además de contar con los comprobantes de ingreso presupuestario, liquidación para descuento, estado de cuenta resumen, notas de envío de los depósitos y los depósitos, documentos que desglosan el pago total en importes por la devolución de capital, el pago de intereses y formularios, conceptos que la administración tributaria según la AGIT discrimino, ya que observo solo estos dos últimos intereses y formularios.

Asimismo añade que la determinación sobre ingresos por prestaciones regulares según la Cuenta 411003 productos Prestaciones Regulares que totaliza para los periodos de enero a diciembre de 2009 Bs. 5.838.056,86 importe que señala no fue facturado ni declarado cuenta que registra abonos por la recuperación de préstamos regulares, según sub cuentas de sus acreedores, así como la cuenta con cuadros que exponen detalles según extractos bancarios y cuadros que discriminan los intereses, cuyos totales conforman el importe observado, además se encontrarían en el cuadro resumen de recuperaciones de la gestión 2009 sobre préstamos de emergencia que expone el total cobrado, incluido el capital y otros conceptos, al respecto la AGIT advierte que la discriminación realizada por la parte ahora demandante.

Adicionalmente en la determinación sobre los ingresos por prestaciones regulares según las cuentas 411004 ingresos no identificados y 411005 ingresos no identificados, prestamos de emergencia observadas por Bs. 85.083.04 y Bs. 35.990.73 respectivamente, importes que aparentemente



no habrían sido facturados, ni declarados, cuentas que registran abonos por recuperaciones no identificadas por prestamos regulares y de emergencia, algunas de las cuales, se advierte fueron identificados, empero no se adjunta documentación adicional para poder identificar si los importes registrados corresponden únicamente a intereses o incluyen capital y otros conceptos, pese a que se exponga en los Papeles de trabajo, sin embargo para la AGIT es incierto que la administración tributaria establezca que los ingresos no identificados por prestamos regulares que no fueron facturados ni declarados, ya que en relación a si correspondía o no se efectúe la discriminación de conceptos.

En cuanto a los ingresos por alquileres, la AGIT considera que se encuentran respaldadas documentalmente con comprobantes de contabilidad, comprobantes de ingresos presupuestarios, notas de servicio, notas de remisión de boletas de depósito, boletas de depósito, contratos entre otros conceptos que la AGIT considera que no necesitan ser desglosados.

Sobre los ingresos de hospedaje según la cuentas 412007 hospedaje central y 412008 hospedaje filiales, observadas por Bs. 163.424 y Bs. 81.175.03 respectivamente importes que no fueron facturados ni declarados que afirma que cuentan con respaldo documentado como son los comprobantes de contabilidad, notas de remisión de boletas de depósito, boletas de depósito, contratos, informes y otros, los que considera que tampoco necesitan ser desglosados. Asimismo en cuanto a los ingresos por filiación según la cuenta 413001 filiación observada por Bs. 16.822.50, que no fue facturado ni declarado contarían con respaldo documentado consistente en comprobantes de contabilidad, comprobantes de ingresos presupuestario, notas de servicio, recibos de afiliación, informes entre otros, conceptos que necesitan ser desglosados debido a que son ingresos por emisiones de carnets, descuentos, recuperación de préstamos emergencia, depósitos bancarios y otros aspectos que resulta incierto, al no exponer un análisis de las causas por las que dichos ingresos se encontrarían sujetos al IVA e IT; sin embargo los Papeles de trabajo como conclusión señalarían producto de la revisión se estableció ingresos por filiación, importe que no habría sido facturado ni declarado.

Con relación a los ingresos según la cuenta 412012 papelería y formularios observada por Bs. 100.649.53 importe que no fue facturado, ni declarado también contarían con respaldo documentado consistente en comprobantes de contabilidad, comprobantes de ingresos presupuestarios, notas de remisión de boletas de depósitos, boletas de depósito y otros, que según la AGIT resulta necesario exponer si dichos ingresos se encontrarían sujetos a IVA e IT.

Y en cuanto al concepto observado de la cuenta 422011 otros ingresos, observada por Bs. 47.110.55 que tampoco habría sido facturado, ni declarado, el cual contendría varios conceptos por ingresos no declarados, entre los que se puede citar los registrados según comprobante de contabilidad ingreso I-000000012, correspondientes a gestiones anteriores, deudas donde no se establecería si corresponde a un servicio prestado o a un préstamo y que estas estarían sujetos al IVA e IT y en caso de prestación de servicios, cabe señalar que según el art. 4 inc. b) de

la Ley 843, se refiere al nacimiento del hecho imponible para el IVA y su perfeccionamiento, por lo que la AGIT considera que la administración tributaria incluyó ingresos por servicios prestados en otras gestiones, lo que podría estar fuera del alcance establecido, asimismo esta cuenta expondría pagos por importes adeudados según compromisos suscritos con deudores, desconociéndose la composición de dichos pagos.

Con relación al comprobante I-000000035 por Bs. 160 el informe 67/08 de 15 de febrero de 2009, habría recomendado efectuar el cierre del cargo personal de Bs. 160 para cubrir la obligación por parte de la institución asumida de la filial de Tarija. Asimismo el comprobante I-000000025 registraría el ingreso por un descuento judicial por ejecución de sentencia, desconociéndose a qué tipo de intereses se refieren estos, hechos inciertos que la Administración tributaria no consideró, ya que en la formulación del cargo no se emitió aclaración al respecto, concluyendo que del papel de trabajo por la determinación de Otros Ingresos, sin que haya aclaración específica de las razones por las que los conceptos fueron observados ni en los Papeles de Trabajo, ni el informe final ni en la Vista de Cargo que fue de conocimiento del contribuyente.

Razones por las que se desprende que la AGIT consideró que ni los papeles de trabajo, ni la Vista de Cargo así como la Resolución determinativa contienen los motivos de hecho que fundamenten el porqué de la decisión de la administración tributaria, ya que si bien contienen los fundamentos de derecho, carece de los fundamentos de hecho o el origen de las observaciones que desembocaron en los reparos, tal como prevé el art. 96 de la Ley 2492, por cuanto no es suficiente hacer un listado de las cuentas observadas y sus totales sino que la Vista de Cargo debe contener también una explicación de las causas por las que se formulan observaciones, lo que no aconteció en el caso de autos y que nuevamente es advertido por este Tribunal, por cuyos motivos resulta evidente que la Administración Tributaria incurrió en vulneración al debido proceso y derecho a la defensa por omisión en los fundamentos de hecho en la Vista de Cargo que sirvió de base para la emisión de la Resolución determinativa, ya que estos pronunciamientos propios de la Administración Tributaria responden a un procedimiento establecido al efecto, debiendo regirse a ciertos requisitos a momento de su emisión, respondiendo precisamente a que no puede dejarse de poner en conocimiento al contribuyente o sujeto pasivo los hechos y elementos sobre los que se apoya para su determinación, por consiguiente al haberse evidenciado que la Vista de Cargo se encuentra viciada de nulidad por dichos motivos ante la inobservancia del art. 96 de la Ley N° 2492 por lo que de acuerdo a los arts. 36.II de la ley 2341 y 55 del DS 27113, la AGIT en correcta aplicación de la normativa atinente al caso de autos dispuso la nulidad de ese acto administrativo confirmando para ello el correcto análisis efectuado por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, consecuentemente no se constata que la AGIT a través de la Resolución de Recurso Jerárquico haya procedido a efectuar observaciones erróneas, ni que haya omitido realizar un análisis del procedimiento de determinación, con todas las implicancias que este amerita, más al contrario debido a ese análisis ha observado el incumplimiento de requisitos formales que incumple la Vista de Cargo emitida por la ahora demandante cuya reposición corresponde precisamente en resguardo del debido proceso y derecho a la defensa.



IV.2. Sobre si la decisión de la AGIT es *ultrapetita* y vulnera el principio de congruencia

En cuanto a que la Resolución de Recurso Jerárquico sea *ultra petita*, de la revisión del fallo ahora impugnado se constata que al haberse circunscrito a los puntos impugnados en la Resolución de recurso jerárquico, no es evidente que sea *Ultra Petita*, es decir no se ha pronunciado más allá del petitorio o los hechos sometidos a su conocimiento, conforme se tiene del acápite que antecede, razones por las que tampoco se advierte que esta Resolución sea incongruente con la pretensión de la entonces recurrente es decir, que sin modificar el hecho, se pronunció respecto a lo aducido en el recurso jerárquico en pleno ejercicio de su derecho a la defensa en la instancia de impugnación tributaria; en consecuencia, no es evidente que se hubiera vulnerado el principio de congruencia como se afirma en la demanda contencioso-administrativa en análisis.

IV.3. Sobre si la AGIT obvio la presunción de legalidad y buena fe de la Administración Tributaria.

De acuerdo a lo que se ha expuesto ampliamente en el acápite **IV.2. de la presente sentencia**, la AGIT se ha limitado a efectuar la revisión de los agravios formulados por la administración tributaria en contra de la Resolución de recurso de alzada, criterios que se hallan plenamente fundamentados y que de ninguna manera van en contra de lo que se entiende por principio de legalidad, más al contrario precautelando este principio se ha procedido al respectivo control de legalidad, advirtiéndose que se ha dado cumplimiento a la normativa aplicable al caso de autos, ante la inobservancia de la propia administración tributaria de requisitos establecidos para la correcta emisión de la Vista de Cargo, en concordancia al sistema de principios que rigen en materia administrativa, conforme ha contemplado la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0249/2012 de 29 de mayo, indica que: "**Sobre los principios que rigen la actividad administrativa. Así en la SC 1464/2004-R de 13 de septiembre, realizó un desarrollo de los mismos en los siguientes términos: "III.1.1. El principio de legalidad en el ámbito administrativo, implica el sometimiento de la Administración al derecho, para garantizar la situación jurídica de los particulares frente a la actividad administrativa; en consecuencia, las autoridades administrativas deben actuar en sujeción a la Constitución, a la ley y al derecho, dentro de las facultades que les están atribuidas y de acuerdo a los fines que les fueron conferidos. Este principio está reconocido en el art. 4 inc. c) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) que señala: 'La Administración Pública regirá sus actos con sometimiento pleno a la ley, asegurando a los administrados el debido proceso'; esto implica, además, que los actos de la Administración pueden ser objeto de control judicial (vía contenciosa administrativa), como lo reconoce el art. 4 inc. i) de la LPA, al establecer que "El Poder Judicial, controla la actividad de la Administración Pública conforme a la Constitución Política del Estado y las normas legales aplicables (...). Otro signo del principio de sometimiento de la Administración al derecho está referido a que la Administración no puede sustraerse del procedimiento preestablecido, sino que debe sujetar su actuación y el de las partes en su caso, a lo previsto en la norma que regula el caso en cuestión. Conforme a esto, la Ley**

de Procedimiento Administrativo en su art. 2 establece que: 'I La Administración Pública ajustará todas sus actuaciones a las disposiciones de la presente Ley'.

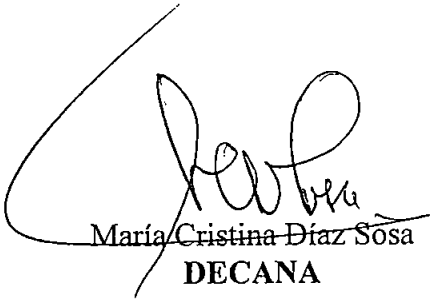
Sobre lo alegado respecto de la presunción de la buena fe de los funcionarios de la Administración Tributaria, que debe primar, por lo que es al contribuyente a quien corresponde demostrar que su inscripción en los registros tributarios es correcta, dicho principio se encuentra inserto en el inciso c) del artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, N° 2314, aplicable en virtud de lo dispuesto por el artículo 200 de la Ley N° 2492, Código Tributario, que no obstante no puede ser entendido según pretende la parte demandante; en el caso de autos, la verdad formal y material, supera el supuesto de buena fe, porque como se ha repetido en la fundamentación de la presente Resolución, el procedimiento sancionador no fue correcto, habiendo situado al contribuyente en situación de indefensión, razón por la cual se determinó su anulación con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, la emisión de la Vista de Cargo, tomando en cuenta que los principios que rigen una materia, orientan e informan la aplicación del derecho sobre la base de la ponderación, no se trata de reglas de aplicación directa, en tal sentido, se advierte que la AGIT obró de manera correcta y aplicó debidamente la normativa legal.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la Ley N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 5 a 12 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1078/2014 de 21 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

José Antonio Revilla Martínez
PRESIDENTE


María Cristina Díaz Sosa
DECANA

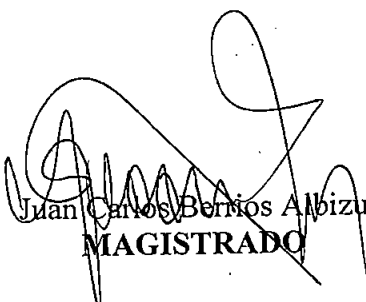

Esteban Miranda Terán
MAGISTRADO



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 1047/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

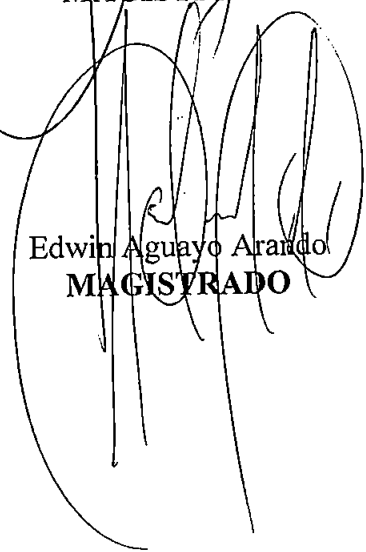

Marco Ernesto Jaimes Molina
MAGISTRADO


Juan Carlos Berrios Albizu
MAGISTRADO


Carlos Alberto Egúez Añez
MAGISTRADO


Ricardo Torres Echalar
MAGISTRADO


Olvis Egúez Ohva
MAGISTRADO


Edwin Aguayo Arando
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

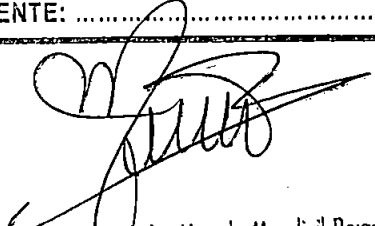
GESTIÓN: 2018.....

SENTENCIA N° 109... FECHA 21 de marzo.

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 2/2018.....

Conforme

VOTO DISIDENTE:


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