



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

15-07-16

17:00

## SALA PLENA

**SENTENCIA:** 114/2016.  
**FECHA:** Sucre, 30 de marzo de 2016.  
**EXPEDIENTE N°:** 673/2011.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADA RELATORA:** Rita Susana Nava Durán.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Raúl Vicente Miranda Chávez contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Juan Carlos Maita Michel.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 25 a 27, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0546/2011 de 12 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 64 a 66; réplica de fs. 70 a 73; dúplica de fs. 79 a 80; antecedentes administrativos y;

### CONTENIDO DE LA DEMANDA.

Que, la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Raúl Vicente Miranda Chávez, dentro del plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contencioso administrativa (fs. 25 a 27), pidiendo la revocatoria de la resolución impugnada AGIT-RJ N° 0546/2011 y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 080/2011 de 22 de febrero de 2011, con los siguientes fundamentos:

**1. Violación de los arts. 43 y 45 de la Ley N° 2492, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al anular obrados hasta la Vista de Cargo N° SIN/GDLP/DF/SFE/VC/731/2010.**

La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0546/2011, viola los arts. 43 y 45 de la Ley N° 2492 al considerar que los procedimientos de determinación encarados por la Administración Tributaria no fueron realizados de manera correcta, decisión que fue tomada sin ningún argumento técnico que demuestre una incorrecta o indebida aplicación de los procedimientos, aspecto que indudablemente vulnera el debido proceso.

**2. De la correcta aplicación del art. 45 de la Ley N° 2492 con relación a la determinación de base presunta.**

a) Manifiesta que la Autoridad General de Impugnación Tributaria señala: "la Administración Tributaria aplicando un procedimiento para el caso de base presunta (para establecer como ingresos no

*declarados), entre ellos los depósitos efectuados en una cuenta bancaria, que dicho sea de paso se trataría de una cuenta de ahorros, sin demostrar debidamente que los depósitos corresponden a ingresos percibidos por la comercialización de productos textiles o prendas de vestir, actividad realizada por la contribuyente... El procedimiento de determinación que aplicó la Administración Tributaria, para depurar el crédito fiscal en el caso de base presunta, debió estar respaldado, por ello, correspondía que la Gerencia Distrital La Paz del SIN, como una entidad recaudadora de tributos, debió fundamentar su posición para establecer un adeudo tributario demostrando los hechos constitutivos del mismo, esto es, aplicando precisamente lo que la Ley dispone, es decir, datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de hechos imposables, valorando signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes según los datos o antecedentes que posean en supuestos similares o equivalentes, lo que en ningún momento se demuestra en la determinación sobre base presunta en el presente caso”.*

- b) Hace notar que, la contribuyente tiene como actividad la venta de prendas de vestir al menor (chamarras, camisas, poleras, zapatos, etc.), sin embargo, pese a que la Administración Tributaria, ha emitido y notificado la Orden de Verificación N° 00100FE00041, la que tenía como objeto comprobar el cumplimiento que dio a las disposiciones relativas al IVA, IT e IUE de los períodos fiscales enero a diciembre de 2009, la mayoría de las facturas de compra de mercadería (prendas de vestir), han sido depuradas, dado que las mismas son falsas, en ese entendido es ilógico que en virtud del art. 100 del Código Tributario se solicite a los proveedores del sujeto pasivo, respaldo sobre notas fiscales inexistentes, por lo que señala que no se pudo hacer el seguimiento de cuánta mercadería exactamente posee la contribuyente, cuánto es el valor real de ésta mercadería y cuánto habría generado por la venta de la misma.
- c) Refiere que la Gerencia Distrital como ente recaudador, podía ejercer todas las facultades que le confiere el art. 100 de la Ley N° 2492, solicitando a la Aduana Nacional, certifique, si ha importado mercadería (ropa del extranjero) y cuáles serían los valores de éstas o en su defecto a los proveedores internos que dotan a la contribuyente de su mercadería, sin embargo dado que las facturas y notas fiscales en su mayoría son falsas es imposible realizar esta tarea, por lo cual los elementos indirectos a los que hace referencia, la Autoridad General de Impugnación Tributaria se habrían incumplido por lo precedentemente expuesto, siendo materialmente imposible de cumplir.
- d) Indica que es extraño que el sujeto pasivo no haya presentado descargos que puedan determinar exactamente los ingresos y egresos de su negocio sobre base presunta y que el monto consignado en la misma sería fruto de la actividad comercial, aspecto que no desvirtuó, ya que le era imposible demostrar al contribuyente este extremo documentalmente, por lo cual se determinó, la deuda tributaria sobre base presunta, puesto que se presume que la cuenta bancaria es fruto del negocio del sujeto



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 673/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

pasivo, siempre y cuando no demuestre lo contrario, lo cual no ocurrió en el presente caso.

**3. De la correcta aplicación del art. 43 de la Ley N° 2492 con relación a la determinación de base cierta**

- a) Menciona que la Autoridad General de Impugnación Tributaria en su incorrecta Resolución de Recurso Jerárquico señala: *"...Con relación al cálculo incorrecto de la base cierta del IVA debito fiscal y su correspondiente efecto en el IT, corresponde manifestar que las facturas de ventas N° 119, factura N° 292, factura N° 884, se encuentran inutilizadas con la leyenda anuladas, documentación que cursa a fojas 64-68 de antecedentes administrativos...se debe aclarar que tanto la copia como el original de la nota fiscal debe estar bajo custodia del propio contribuyente, hecho que se verifica por la documentación aparejada a la presente impugnación..."*.
- b) Señala que, la Administración Tributaria ha realizado la determinación sobre base cierta en virtud, al Libro de Ventas del sujeto pasivo que respecto a la facturas números 119, 292 y 884 que si bien consignan anulado también se encuentra plasmado el monto de cada factura, es decir, que la contribuyente está declarando dichos montos en su Libro de Ventas, y como señala la Autoridad General de Impugnación Tributaria el original de estas facturas anuladas fueron presentadas en la vía de impugnación y no ante la Administración Tributaria, esa es la razón de la determinación sobre base cierta de éstas facturas anuladas, sin perjuicio de ello correspondía que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, realice una nueva liquidación sin tomar en cuenta esas facturas, pero no anular obrados para que se realice una nueva fiscalización.

**CONTENIDO DE LA CONTESTACIÓN.**

Que, corrida en traslado la demanda, A la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Julia Susana Ríos Laguna, quien contesta negativamente a la demanda (fs. 64 a 66), solicitando se la declare improbada, con el siguiente fundamento:

1. **Con relación a que la Autoridad General de Impugnación Tributaria habría violado los arts. 43 y 45 de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano (CTB), al anular obrados hasta la Vista de Cargo, manifiesta lo siguiente:**
  - a) Respecto a la aplicación del art. 45 del Código Tributario Boliviano, con relación a la determinación de base presunta, la Administración Tributaria toma como base para la determinación de ingresos no declarados, el movimiento efectuado en la Cuenta Bancaria perteneciente al sujeto pasivo, suponiendo que la misma corresponde a la actividad económica de ventas, según extractos bancarios y el papel de trabajo, sin embargo, esta información no permite concluir la existencia y cuantía de la obligación tributaria en virtud a los arts. 43. II y 45. I, núm. 1) del Código Tributario Boliviano, en razón que los depósitos no demuestran que sean

consecuencia de las ventas no declaradas y no cuentan con motivos suficientes para considerar que correspondan a ingresos por ventas de prendas de vestir.

2. La Administración Tributaria debió realizar procedimientos alternativos como solicitar al sistema bancario, justificaciones por los depósitos en dicha cuenta, identificación de los depositantes, y demás procedimientos conducentes a probar que los depósitos corresponden a ingresos no declarados, que le permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación en mérito a datos o elementos que concluyan fehacientemente que tales depósitos están vinculados a la actividad del sujeto pasivo en cumplimiento del art. 100 del Código Tributario Boliviano, por lo que al no haber realizado esas verificaciones y basar sus resultados en simples suposiciones, ocasiono que la *“Vista de Cargo se encuentre viciada de anulabilidad”*.
3. Aduce que, respecto a la aplicación del art. 43 del CTB, con relación a la determinación de base cierta, el sujeto pasivo mediante nota de 2 de septiembre de 2010, informó que no cuenta con Kárdex por ser la tienda familiar, pero contrariamente la Administración Tributaria indicó que se encuentra la verificación del movimiento del kárdex e inventarios, con el Libro de Ventas y Facturas de ventas, con los libros mayores contables, así como también la verificación del Kárdex de mercadería para la venta, con facturas, notas fiscales y documentos equivalentes, sin embargo de la revisión de antecedentes no se evidencia la presentación de kárdex, ni la existencia de papeles de trabajo en los que establezca una verificación; ocasionando que no exista certeza respecto a los procedimientos utilizados por la Administración Tributaria para sustentar los reparos sobre base cierta, en ese entendido, refiere que la Administración Tributaria en aplicación del art. 43. I del Código Tributario Boliviano, para realizar una determinación sobre base cierta debió utilizar documentos e información idónea que permita conocer de forma directa los hechos generadores del tributo, situación que no ha ocurrido en el presente caso.

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

Que al haberse utilizado el derecho de réplica y dúplica previsto en el art. 354. II del Código de Procedimiento Civil, corresponde resolver el fondo de la causa de conformidad al art. 354. III del Cuerpo Legal citado.

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

**Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, vulneró los arts. 43 y 45 de la Ley N° 2492 al anular obrados hasta la Vista de Cargo, por considerar que los procedimientos de determinación de las obligaciones impositivas encarados por la Administración Tributaria no fueron realizados de manera correcta, aspecto que vulnera el debido proceso.**



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 673/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Una vez analizado el contenido de los actos y Resoluciones Administrativas; los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, corresponde realizar las siguientes consideraciones, a fin de resolver el punto de controversia:

- a) El 9 de julio de 2010, la Administración Tributaria, notifico a Sandra Teresa Bustillos de Leyva con la Orden de Fiscalización N° 00100FE00041, a fin de establecer el cumplimiento de obligaciones tributarias del IVA, IT e IUE, periodos fiscales enero a diciembre de 2009; requiriendo la presentación de Declaraciones Juradas F. 200-IVA, F.400-IT y F. 500-IUE; Libro de Ventas y Compras IVA; Notas Fiscales de respaldo al Débito y Crédito Fiscal IVA; Extractos Bancarios; Planilla de Sueldos, Tributaria y Cotizaciones Sociales, Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Kárdex además de Inventarios y otra documentación. El 19 de julio, la contribuyente solicitó prórroga para la presentación de la información ordenada, concediéndole la Administración Tributaria el plazo de 10 días, posteriormente el 28 de julio de 2010, presentó documentación incompleta (fs. 8, 10 y 11 de antecedentes administrativos, Anexo 1), ante el incumplimiento el 25 de agosto de 2010, la Administración Tributaria reitera la presentación de documentación, misma que fue entregada el 20 de septiembre, (fs. 13 y 14 de antecedentes administrativos, Anexo 1), previamente el 2 de septiembre, la contribuyente hace conocer que no tiene cuenta bancaria, no elaboró planilla de sueldos, no cuenta con personal de planta, no le corresponde presentar dictamen de auditoría y no registra kárdex porque la tienda es familiar (fs. 12 de antecedentes administrativos, Anexo 1). El 30 de noviembre de 2010, la Administración Tributaria notificó a la contribuyente con la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/SFE/VC/731/2010 de 23 de noviembre, que establece la liquidación previa sobre base cierta y presunta de 497.688 UFV, equivalente a Bs. 774.760 que incluye el tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multa por Omisión de Pago e incumplimiento de deberes formales (fs. 686-703 de antecedentes administrativos, Anexo 4).
- b) El 31 de diciembre de 2010, la Administración Tributaria informó a través, del CITE:SIN/GDLP/DF/SFE/INF/6170/2010, que la contribuyente no presentó descargos, posteriormente el 17 de marzo de 2011, se notificó a la contribuyente con la Resolución Determinativa N° 080/2011, de 22 de febrero, en la que resuelve determinar obligaciones impositivas a la contribuyente en la suma de 493.039.- UFV, equivalente a Bs. 779.343, que incluye el tributo omitido, intereses, la sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales (fs. 749 - 773 de antecedentes administrativos, Anexo 4).
- c) El 5 de abril de 2011, el sujeto pasivo interpuso Recurso de Alzada contra la citada Resolución Determinativa, que resuelve por Resolución ARIT-LPZ/RA 0312/2011 de 27 de junio, anular obrados hasta la Vista de Cargo, inclusive, para que la Administración Tributaria, realice el proceso de fiscalización del IVA, IT e IUE de la gestión 2009, considerando la documentación proporcionada por la

contribuyente, así como los índices, datos y elementos que establezcan el hecho imponible en su real magnitud.

- d) El 19 de julio de 2011, la Administración Tributaria y la contribuyente, interpusieron Recurso Jerárquico contra la Resolución de Alzada, que mereció la Resolución de Recurso de Jerárquico AGIT-RJ N° 0546/2011, que resuelve confirmar la Resolución de Alzada, a efectos, que la Administración Tributaria, emita nueva Vista de Cargo, observando todos los requisitos previstos en la Ley N° 2492 y conforme la Ley N° 3092 (fs. 111 a 178 y 190 a 260 de Anexo 1 y 2).

Relacionados los antecedentes administrativos, corresponde resolver el problema jurídico planteado en los siguientes términos:

1. Conforme al objeto de controversia y la normativa tributaria vigente se tiene que el art. 43 de la Ley N° 2492, establece; *“la determinación de la base imponible se realiza bajo 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; y 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 concorra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente”*. Asimismo, sobre la determinación de la base presunta el art. 45. I. 1 de la Ley N° 2492, sobre los medios para la determinación sobre base presunta, establece: *“I. Cuando proceda la determinación sobre base presunta, ésta se practicará utilizando cualquiera de los siguientes medios que serán precisados, a través, de la norma reglamentaria correspondiente: 1. Aplicando datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos imponibles en su real magnitud”*.
2. Sobre la base de la anterior normativa queda fijado que en la legislación tributaria nacional, la determinación tributaria es aquel acto o conjunto de actos destinados a precisar y cuantificar en un caso particular si existe o no deuda tributaria, ahora bien, para determinar esa deuda tributaria existen dos métodos: 1) El de base cierta cuando el contribuyente cuenta y ha presentado la documentación necesaria para cuantificar la deuda tributaria, esto es, con documentos que permitan a la Administración Tributaria determinar en forma directa y cierta el hecho generador del tributo, tal y como establece el art. 43. I del Código Tributario 2) El de base presunta cuando no se ha podido obtener la información necesaria por acción u omisión del contribuyente, autorizando y obligando a la Administración Tributaria que recurra a hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria permita establecer de forma indirecta la existencia y cuantía de la obligación, conforme manda el art. 43. II del citado Código Tributario, debiendo para la determinación de la base presunta concurrir alguna de las circunstancias reguladas en el art. 44 del citado Código.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 673/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

3. En el caso de autos, de la revisión de la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa N° 080/2011, se advierte que la Administración Tributaria indica que la fiscalización fue practicada en aplicación de disposiciones tributarias vigentes sobre base cierta y presunta. Con relación al método de base cierta, señala que los principales procedimientos y técnicas aplicadas a la verificación de la documentación, son entre otros, (ingresos y gastos), la verificación del movimiento de kárDEX e inventarios con el Libro de Ventas y Facturas de Ventas, con los libros mayores contables; la verificación del kárDEX de mercadería para la venta, con facturas, notas fiscales y documentos equivalentes, ahora bien, de la revisión de los antecedentes administrativos, se evidencia que la contribuyente ante los Requerimientos Nos. 106998 y 107054, mediante nota de 2 de septiembre de 2010, informó que no cuenta con kárDEX por ser la tienda familiar, asimismo se confirma que no existen papeles de trabajo sobre los procedimientos y técnicas aplicadas a la verificación de los kárDEX, en consecuencia las obligaciones impositivas emergentes de la aplicación del método de base cierta, fueron obtenidos en función a procedimientos no aplicados, por no existir documentación que permita su ejecución, aspectos que impidieron conocer en forma indubitable los hechos generadores del tributo, transgrediendo lo dispuesto por el art. 43. I. de la Ley N° 2492. No obstante lo señalado, de la misma manera se observa que la Administración Tributaria también estableció la base imponible sobre base presunta, en base a la información proporcionada por el Banco Nacional de Bolivia, Cuenta N° 1500457003, donde figura como titular la contribuyente, determinando reparos de la comparación de los depósitos realizados en la cuenta, con las ventas declaradas, presumiendo que corresponde a la actividad económica de ventas que desarrolla la contribuyente, infringiendo el art. 44 del Código Tributario, que dispone la obligatoriedad que tiene la administración de agotar todos los medios posibles a fin de efectuar una determinación inicialmente sobre base cierta y excepcionalmente, sólo cuando no sea posible dicha determinación, al haberse requerido al contribuyente los datos necesarios, y éste no los posea, se podrá efectuar la determinación sobre base presunta, siempre y cuando concurra alguna de las circunstancias señaladas al efecto, esto en observancia del principio de "reserva de ley".
4. A tales efectos, la Administración Tributaria en búsqueda de la verdad material, deberá en última *ratio* acudir al método de la determinación sobre base presunta, ante la existencia de situaciones que imposibiliten asumir el conocimiento cierto y directo de las operaciones o circunstancias que permitan determinar la base imponible del tributo sobre base cierta, conforme establece los arts. 44 y 45 de la Ley N° 2492, máxime si nuestra legislación tributaria establece como principio la taxatividad de la norma tributaria; es decir, que se debe aplicar lo que expresamente determina la Ley.
5. Cabe añadir a lo razonado, que la Administración Tributaria señala que realizó una determinación tributaria mixta, al margen de la

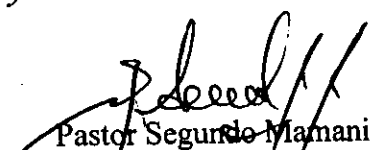
determinación establecida por los arts. 43, 44 y 45 de la Ley N° 2492, sobre esta materia, es necesario hacer énfasis que no puede existir una determinación tributaria mixta, es decir, sobre base cierta y base presunta a la vez, sino una de ellas independientemente, concluyéndose que la Administración Tributaria, desconociendo sus propias y amplias facultades de fiscalización, no suponen obrar de manera arbitraria o discrecional en menoscabo de los derechos subjetivos del contribuyente, sino observando el principio de legalidad, debió utilizar uno de los dos métodos de determinación establecidos en el Código Tributario Boliviano, habiendo aplicado ambos métodos a la vez, lo cual no se encuentra previsto en nuestra economía jurídica tributaria, poniendo en indefensión al sujeto pasivo, siendo evidente por tal motivo la vulneración al debido proceso en su vertiente derecho a la defensa; consiguientemente la Vista de Cargo carece de uno de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, como es el fijar la base imponible sobre base cierta o presunta tal cual dispone el art. 96 de la Ley N° 2492.

6. En ese sentido, del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la Resolución Jerárquica impugnada, no incurrió en vulneración de las normas legales citadas y menos al debido proceso, realizando una correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnico-jurídica que se ajusta a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la Resolución Administrativa impugnada.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA**, la demanda contencioso administrativa de fs. 25 a 27, interpuesta a instancia de la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Raúl Vicente Miranda Chávez, en consecuencia se deja firme y subsistente la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0546/2011 de 12 de septiembre.

**Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada.**

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

  
Pastor Segundo Mamani Villca  
**PRESIDENTE**

  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**DECANO**

  
Romulo Calle Mamani  
**MAGISTRADO**





Estado Plurinacional de Bolivia  
 Órgano Judicial

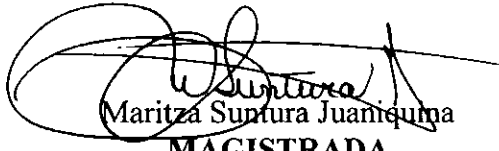
Exp. 673/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
 Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
 Autoridad General de Impugnación Tributaria.

  
 Antonio Guiso Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

  
 Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
 Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

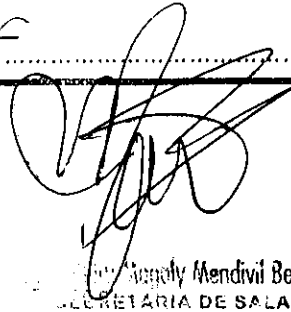
  
 Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

  
 Maritza Suptura Juaniqueña  
**MAGISTRADA**

  
 Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

  
 Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
**SECRETARIA DE SALA PLENA**

<b>TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA</b> <b>ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA</b> <b>SALA PLENA</b>	
GESTIÓN: 2016.....	
SENTENCIA N° 114... FECHA 30 de marzo..	
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 112016.....	
<i>Coopermer</i> VOTO DISIDENTE: .....	

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