



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM, PRIMERA
Sentencia N° 124
Sucre, 3 de octubre de 2017

Expediente : 198/2016-CA
Tipo de Proceso : Contencioso Administrativo
Demandante : Gerencia Distrital La Paz I del S.I.N
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria
Resolución Impugnada : Resolución de Recurso Jerárquico RJ-AGIT-RJ
0479/2016, de 10 de mayo
Magistrado Relator : Dr. Antonio Guido Campero Segovia

VISTOS: La demanda Contencioso Administrativa de fs. 39 a 45, en la que la Gerencia Distrital La Paz I del S.I.N mediante su representante Santos Victoriano Salgado impugna la Resolución del Recurso Jerárquico RJ-AGIT-0479/2016, de 10 de mayo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación negativa de fs. 89 a 97; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

CONSIDERANDO I:

I.1. De la Demanda Contencioso Administrativa

I.1.1. Fundamentos de hecho de la demanda

Señaló que, la Administración Tributaria mediante Orden de Verificación N° 0012OVE02087, de 23 de diciembre de 2013, inicio la verificación al contribuyente Emilio Jonny Von Bergen Araya cuyo alcance se encuentra relacionado con los hechos y/o elementos del Impuesto a las Utilidades de la Empresas (IUE) por la venta de bienes inmuebles, correspondiente a los periodos fiscales abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2010, como los periodos enero, febrero, marzo 2011, verificación que se hubiera efectuado sobre base cierta en razón de haberse realizado una revisión y análisis de la documentación obtenida por la Administración Tributaria, toda vez que el sujeto pasivo el 8 de octubre de 2014 presentó documentación parcial en cumplimiento a la solicitud de documentación realizada mediante la Orden de Verificación N° 0012OVE02087, la cual fue verificada con información obtenida de terceros mediante controles cruzados e información extraída del Sistema Integrado de Recaudación para la Administración Tributaria SIRAT 2.

Indicó que, la información proporcionada por el señor Emilio fue parcial la misma que fue objeto de análisis, permitiendo determinar la deuda tributaria en estricto cumplimiento a lo dispuesto por el art. 43 parágrafo I de la Ley 2492, es decir, se tomó en cuenta los documentos e información que permitieron conocer de forma indubitable el hecho generador.

Manifestó que, a fin de obtener mayor información acerca de los gastos y/o costos, se solicitó a la Gerencia de Tecnología e información listados de facturas de compras que le fueron emitidas al contribuyente, verificando los rubros al que

pertenece cada proveedor conforme lo reportado en el sistema SIRAT 2, observando que del total de compras, el 77% de los mismos corresponden a proveedores no vinculados con la actividad del sujeto pasivo como restaurantes, snack, actividades deportivas, prendas de vestir, atenciones médicas, supermercados, etc., y el 23% corresponden a gastos como servicio telefónico, ferretería, material de escritorio, publicidad. Lo que permitió evidenciar por la información presentada y obtenida con relación a los gastos no cumple con los requisitos establecidos en el art. 8 del D.S. 24051

Manifestó que, una vez notificada la Vista de Cargo CITE SIN/GDLPZ-I/DF/FVE-I/VC/420/2015, el contribuyente dentro del plazo establecido por el art. 98 de la Ley 2492, presentó documentación en calidad de descargo, entre ellos el Testimonio N° 3582/2006 de compra y venta de un inmueble, contrato de préstamo y constitución de garantías que otorga el Banco Mercantil Santa Cruz S.A. por la suma de \$us. 262.390.45, en consecuencia del análisis y verificación de la documentación señalada, se verificó que el contribuyente tiene una Línea de Crédito N° de Operación 6600027185, con importe original de \$us.860.000.00, con fecha de apertura 21 de mayo de 2007 que se encuentra en estado cancelado, como menciona la nota CITE:RR/OP.CEN/PII/277/2013 del Banco Mercantil Santa Cruz, de 24 de diciembre de 2013, otorgado específicamente para la construcción del edificio "Margarita" crédito que se encuentra respaldado por el Testimonio N° 2126/2007, de 5 de junio.

Señalo que, el contribuyente presentó pruebas y documentación de respaldo a los gastos y costos incurridos, tomando en cuenta que el Banco Auspiciador no realiza desembolsos sin antes haber verificado el avance de obra y los gastos reales incurridos, aspectos analizados de manera correcta en la Resolución Determinativa N° 192/2015, de 24 de junio, toda vez que la línea de crédito fue utilizada a través de desembolsos parciales, para la construcción del edificio "Margarita", ubicado sobre la calle F de Miranda N° 1995 y 1607 esquina Villalobos, Zona Miraflores, cubriendo el pago de \$us. 262.390, 45, correspondiente a la compra del terreno con Testimonio N° 3582/2006, de 24 de octubre, el cual tenía un valor de \$us.335.000 que fue cancelado una parte con aporte propio por \$us.85.000 y el monto de \$us.250.000 con préstamo bancario.

Refirió que, la Autoridad de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0479/2016 que dispone anular obrados hasta la Vista de Cargo CIT: SIN/GDLPZ-I/DF/FVE-I/VC/420/2015, de 27 de julio, no realizó un correcto análisis de los antecedentes administrativos, toda vez que la Administración Tributaria realizó una correcta verificación de los gastos y los costos en los que incurrió el sujeto pasivo, referidos al costo del terreno, los materiales, la mano de obra gruesa y fina, llegando a deducir un importe de Bs.4.579,130, monto que se encuentra establecido en la RD N° 181/2015, de 21 de octubre.

Indicó que, respecto a la correcta aplicación del método de determinación de la base imponible sobre base cierta, que la determinación de los gastos y costos no solo se determinó en función a los formularios F-430, sino que se obtuvo información mediante la documentación proporcionada por el contribuyente consistente en: estructura de costos, estado de resultados, libros mayores relativos a las cuentas de



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

gasto/costo, contratos, documentación que fue revisada, cotejada y analizada en detalle.

Señaló que, la determinación sobre base cierta, practicado por esa Administración Tributaria consideró los documentos e informaciones que permitieron conocer de forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.

Refirió que, la falta de valoración de los antecedentes administrativos por parte de la Autoridad General de Impugnación Tributaria dio como resultado el incorrecto fallo emitido a través de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0479/2016, que anula obrados sin tomar en cuenta que la determinación sobre base cierta es la correcta, no ha observado que las nulidades solo proceden en caso de que existan vicios insubsanables, que ocasionan vulneración de derechos y garantías constitucionales que afecten al contribuyente, afirmando que este aspecto no ocurrió en el presente caso. Señaló además que la AGIT para determinar la nulidad no tomo en cuenta lo establecido en la SCP N° 0231/2015, de 26 de febrero, que dispuso que la falta de especificación literal del método de determinación (base cierta o presunta) no acarrea la nulidad cuando se determina el origen y concepto de la documentación con la que la Administración Tributaria cuenta y/o la documentación presentada por el contribuyente.

Manifestó que, para que exista anulación ya sea de un acto administrativo o de un procedimiento de acuerdo al art. 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo Ley 2341, debe haber infracción de la norma que de lugar a la nulidad o que exista supresión del derecho a la defensa o al debido proceso de tal manera que ocasione un perjuicio al administrado.

Indicó que bajo el principio de especificidad no se puede estructurar nulidad adjetiva sin Ley que expresamente lo establezca, y siendo que la Resolución Determinativa CITE SIN/GDLPZ-I/DJCC/UJT/RD/281/2015, de 21 de octubre cumple a cabalidad con los requisitos establecidos en los arts. 99 parágrafo II del Código Tributario, artículo 19 del DS 27310, y art. 18 inc.3 de la última parte de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07. Al respecto señaló como antecedente jurisprudencial el A.S. N° 12/2016, de 07 de marzo.

Refirió que, la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0479/2016, no contiene el elemento esencial que debe poseer toda resolución, como es, el de la fundamentación, ya que considera como único motivo de nulidad la presunción de haberse aplicado incorrecta método para la determinación de la deuda tributaria.

I.1.2. Fundamentos jurídicos de la demanda

No denuncia la violación, aplicación o interpretación errónea de ninguna norma especial o general

I.1.3. Petitorio

Concluyó solicitando se emita sentencia declarando probada la demanda y la revocatoria total de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0479/2016, de 10 mayo, declarando firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 281/2015 CITE: SIN GDLPZ-I/DJCC/UJT/RD/281/2015, de 21 de octubre.

I.2. Contestación a la Demanda por la Autoridad General de Impugnación Tributaria

Citada con la demanda y su correspondiente auto de admisión, la Autoridad General de Impugnación Tributaria dentro del plazo previsto por Ley, presentó repuesta negativa, conforme se tiene del memorial saliente de fs. 89 a 97, del cuaderno procesal, bajo los siguientes argumentos:

Señaló que, contrariamente a los que señala la parte demandante, esa instancia Jerárquica si efectuó un análisis de los antecedentes y como consecuencia del mismo evidenció la omisión en la que incurrió el ente fiscal en la determinación de la base imponible debido a que no contaba con información y documentación que permita sustentar el mismo, lo que incidió además para que en el marco del debido proceso, esa instancia jerárquica, advirtiendo la existencia de un vicio procesal haya resuelto tanto en la instancia de alzada como en instancia jerárquica por la nulidad de obrados hasta la Vista de Cargo CITE:SIN/GDLPZ-I/DF/FVE-I/VC/420/2015, toda vez, que este acto no cumplía con las previsiones que establecen los arts. 96 de la Ley 2492 y 18 del Decreto Supremo 23310, al no haber especificado y fundamentado el método de determinación de la base imponible.

Indicó que, dentro del marco doctrinal y normativo se desprende que la determinación sobre Base Cierta se funda en la información, datos y pruebas de que la administración tributaria en ejercicio de sus facultades pueda obtener sobre los hechos generadores, de modo que le permita evidenciar y por sobre todo demostrar fácticamente los resultados de la determinación de manera directa e indubitable, pudiendo obtenerse dicha información del mismo contribuyente o de terceras personas o agentes de información, e inclusive de la propia labor investigativa de la Administración Tributaria, con el fin de obtener pruebas de hechos imposables ocurridos, cuidando que dichos datos, pruebas o información, permitan demostrar la realización de los hechos generadores y establecer su cuantía.

Refirió que, respecto a la determinación sobre Base Presunta, la norma establece que la misma debe fundarse en hechos y circunstancias que por su vinculación con un hecho generador, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación, debiendo utilizarse para el efecto los medios previstos por el art. 45 de la Ley 2492, que debe ser precisados por norma reglamentaria, y que implican, aplicar datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de hechos imposables en su real magnitud; utilizar elementos que indirectamente acrediten la existencia de ingresos, ventas y otros, que sean normales en el respectivo sector económico; y/o valorar signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes según datos o antecedentes que posean en supuestos similares, cuidando en todos los casos que los hechos o circunstancias considerados, permitan demostrar el perfeccionamiento de hechos generadores de tributos, a partir de los cuales se puede establecer la cuantía de la obligación tributaria.

Manifestó que, la instancia jerárquica fue clara al expresar en la resolución que hoy es objeto de impugnación que de acuerdo a los arts. 47 de la Ley 843; 7 y 8 del Decreto Supremo Nº 24051, la base imponible del IUE, se determina a partir de la utilidad bruta que se obtiene de deducir los ingresos, los costos de los bienes vendidos, y sobre dicha utilidad, se deducen los gastos necesarios para obtenerla, y en su caso para mantener y conservar la fuente, cuya deducción, con las condiciones y límites



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

reglamentados por Decreto Supremo N° 24051, que establece la obligación de considerar los costos de construcción y venta de departamentos, parqueos, bauleras y locales del edificio Margarita, así como los gastos que fueron necesarios para su construcción y posterior venta.

Indicó que, para el caso de los costos de construcción y venta, así como los gastos necesarios, la Administración Tributaria no estableció dichos conceptos de forma cierta o indubitable, al haber basado dicha determinación únicamente tomando en cuenta sólo el costo del lote de terreno en el que construyó el Edificio Margarita, sin tomar en cuenta el detalle de los artículos adquiridos en dichas compras, precisamente porque no obtuvo las facturas originales, ni documentación que le permita desestimar la vinculación de dichos gastos de manera fundamentada. Agrego que, la propia administración tributaria describió como limitaciones del desarrollo del trabajo de campo realizado, tanto en la vista de cargo como en la resolución determinativa, respecto al factor trabajo y los materiales de construcción que el contribuyente no presentó la documentación de respaldo en la actividad objeto de verificación, como tampoco presento las notas fiscales, además de omitir su registro al padrón de contribuyente. Aspectos que demuestran que la determinación se ajustó al procedimiento sobre Base Presunta, y sostiene por ende que no fue correcto que la administración tributaria aplicara el método de determinación sobre Base Cierta, cuando resulta evidente que el ente fiscal no contaba con todos los elementos que exige la norma para aplicar el referido método, omisión que incide en la fijación de la base imponible del IUE, al faltar sustento y explicación técnica sobre la misma, haciendo que no se ajuste a la realidad del hecho económico que se pretende gravar.

Manifestó que, llama la atención que el ente fiscal sin ningún fundamento legal y omitiendo principios tales como el de legalidad y de acceso a la defensa, pretenda que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, pase por alto vicios de nulidad que vulneran el debido proceso y por ende los derechos del sujeto pasivo al respecto menciono la SCP 0824/2012, de 20 de agosto sobre el debido proceso.

I.2.1. Petitorio

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0479/2016, de 10 de mayo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

I.3. Réplica y Dúplica

Dispuesto el traslado con la contestación a la demanda, la parte demandante no hizo uso del derecho a la réplica, en consecuencia por providencia de fs. 139, se decretó Autos para Sentencia.

CONSIDERANDO II:

II.1 Antecedentes Administrativos y Procesales

A efectos de resolver la causa, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en sede jurisdiccional, informan lo siguiente:

El 12 de septiembre de 2014, la Administración Tributaria notificó por cédula a Emilio Jonny Von Bergen Araya, con la Orden de Verificación N° 0012OVE02087, de 23 de diciembre de 2013, mediante la cual comunica el inicio de un Proceso de

Determinación con alcance a la verificación específica de los hechos y/o elementos relacionados con el Impuesto sobre Utilidades de las Empresas (IUE) por la venta de inmuebles, correspondiente a los periodos fiscales abril 2010 a marzo 2011. Asimismo mediante Requerimiento Form. N° 4003 N° 126135, se le solicitó presentar Declaraciones Juradas Formulario 200 (IVA) y 500 (IUE); Formulario 605 EEFF y otros gastos vinculados al bien inmueble; extractos bancarios, planilla de sueldos y salarios; Formulario 608 (RC-IVA dependientes); comprobantes de ingreso y egreso con respaldo documental; estados financieros; dictamen de auditoría, libros de contabilidad (diario y mayor); kardex; inventarios; Testimonio de Propiedad; Testimonio de Fraccionamiento; Planos de Construcción aprobados; Formulario 430 (transmisión y enajenación de bienes); Minutas de Compra y Venta; Testimonio de Transferencias; Contratos de Mano de Obra; Estructura de Costos de Construcción con documentos de respaldo.

El 18 de septiembre de 2014, Emilio Jonny Von Bergen Arraya, mediante nota s/n, solicitó a la Administración Tributaria ampliación de plazo, para presentar la documentación requerida, solicitud que fue atendida mediante Proveído N° 24-3702-14, de 25 de septiembre, otorgándole el plazo de 10 días a partir de su notificación.

El 8 y 31 de octubre de 2014, Emilio Jonny Von Bergen Arraya presentó de manera parcial la documentación requerida por la Administración Tributaria (fs. 17 a 18 de antecedentes administrativos).

El 11 de noviembre de 2014, Emilio Jonny Von Bergen Arraya, mediante nota s/n hacer conocer a la Administración Tributaria los gastos deducibles en el Impuesto sobre Utilidades de las Empresas, señalando que de acuerdo a los arts. 47 de la Ley 843 y 14 del Decreto Supremo 24051 (RIUE), por la transferencia de los bienes inmuebles observados se efectuó el pago del Impuesto las Transacciones (IT) en los formularios 430, y solicitando que los mismos sean considerados como gastos deducibles en la determinación del citado impuesto.

El 12 de mayo de 2015, la Administración Tributaria emitió el Acta de Inexistencia de Elementos, detallando la documentación no presentada por el contribuyente consistente en Declaraciones Juradas Formulario 200 (IVA) y 500 (IUE); Formulario 605 EEFF digitalizado; Libro de Compras IVA; facturas de compras de material de construcción y otros gastos vinculados a la construcción o venta de bienes inmuebles, Extractos Bancarios; Planilla de Sueldos y Salarios; Formulario 608 (RC-IVA dependientes), Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo documental, Estados Financieros; Dictamen de Auditoría; Libros de Contabilidad (Diario y Mayor), Kardex, Inventarios; Minutas de Compra y Venta; Testimonios de Transferencia y estructura de costos de construcción.

El 17 de julio de 2015, La Administración Tributaria emitió el Acta por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 124377, por el incumplimiento del deber formal de entrega de toda la información y documentación solicitada mediante Requerimiento 126135, sancionándolo con la multa de 1.500 UFV.

El 27 de julio de 2015, la Administración Tributaria emitió el Informe de Actuación CITE: SIN/GDLPZ-I/DF/FVE-I/INF5042/2015, mediante el cual señala que,



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

de acuerdo a la revisión efectuada a la documentación presentada por el sujeto activo, se determinó ingresos no declarados por la venta de 3 departamentos, 3 parqueos, 1 baulera y 2 locales en el Edificio Margarita, cuya venta alcanza a Bs.1.485, 99, observando además los documentos presentados por el sujeto pasivo en cuanto a los gastos y costos vinculados a la actividad, estableciendo una deuda tributaria por el IUE de la gestión 2011, de 562, 408 UFV, que incluye el tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales.

El 28 de julio de 2015, la Administración Tributaria notificó personalmente a Ramiro Milán Gutiérrez Bustamante en representación de Emilio Jonny Von Bergen Arraya, con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ-I/DF/FVE-I/VC/420/2015, de 27 de julio, el establece sobre base cierta la deuda tributaria del contribuyente por el IUE de la gestión fiscal de 2011, que comprende abril 2010 a marzo 2011, por un total de 562.408 UFV equivalente a Bs.1.162.649, importe que incluye el Tributo Omitido, intereses, Sanción por Omisión de Pago y Multa por incumplimiento de deberes formales.

El 10 de agosto de 2015, Emilio Jonny Von Bergen Arraya presentó descargos escritos los cuales fueron avalados en el Informe CITE: SIN/GDLPZ-I/DJCC/UJT/INF-C/237/2015, el cual concluye que de acuerdo a la evaluación de descargos presentados por el contribuyente, corresponde determinar sobre base cierta un monto de Bs. 332.144 UFV equivalentes a Bs.691, 270, por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, que comprenden los periodos fiscales verificados.

El 26 de octubre de 2015, la Administración Tributaria notifico de forma personal a Ramiro Milán Gutiérrez Bustamante en representación de Emilio Jonny Von Bergen Arraya, con la Resolución Determinativa N° 281/2015 CITE SIN/GDLPZ-I/DJCC/UJT/RD/281/2015, de 21 de octubre, a través de la cual resuelve determinar sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente, que ascienden a 332.483 UFV equivalente a Bs.692.488 correspondiente al Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas de la gestión 2011.-

Por memorial de fs. 76 a 90, del anexo 1, Emilio Jonny Von Bergen Arraya a través de su representante Eulogio Clavijo Pinto, formuló recurso de alzada, impugnando la Resolución Determinativa N° 281/2015, de 21 de octubre, y a consecuencia del recurso la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de la ciudad de La Paz, emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0130/2016, de 15 de febrero, mediante la cual resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ-I/DF/FVE-I/VC/420/2015, de 27 de julio inclusive.

Finalmente, por memorial de fs. 190 a 196 del anexo 1, la Gerencia Distrital La Paz I del S.I.N, a través de su representante legal Cristina Elisa Ortiz Herrera, formuló recurso jerárquico, impugnando la Resolución del Recurso de Alzada N° ARIT-LPZ/RA 0130/2016, de 15 de febrero, y a consecuencia del recurso la Autoridad General de Impugnación Tributaria, emitió la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0479/2016, de 10 de mayo, mediante la cual resolvió confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0130/2016, de 15 de febrero.

CONSIDERANDO III:

Fundamentos Jurídicos del fallo

III.1. Sobre la competencia de la Sala para conocer y resolver la causa

Por imperio de la Ley N° 620, de 29 de diciembre de 2014, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, - que por acuerdo de Sala Plena N° 1/2015, de 6 de enero, forma una misma sala, conjuntamente la Social y Administrativa, para el conocimiento y Resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso Contencioso Administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, realizando el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la autoridad administrativa a tiempo de emitir la Resolución Jerárquica, aspecto este que acredita haberse agotado la vía administrativa, como exige el art. 778 "in fine", del CPC-1975.

III.2. Análisis del problema jurídico planteado

Que, así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Especializada para la resolución de la controversia, se tiene identificada el objeto de la controversia, la cual ocupará la labor de esta Sala, a los fines de determinar:

Si las pruebas aportadas por el contribuyente conforme lo establecido en el art. 76 de la Ley 2492 CTB, para la determinación de la base imponible del IUE sobre base cierta, permitieron conocer de forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo a la Administración Tributaria, conforme prevé el art. 43-I de la Ley 2492CTB, en la etapa de fiscalización.

En ese marco y a los fines de la resolución de la causa, corresponde partir de los siguientes criterios jurisprudenciales y normativos:

La base imponible constituye uno de los elementos estructurales del tributo. Se define como la valoración cuantitativa del elemento objetivo del hecho imponible y cumple dos funciones; una como la medida del hecho imponible, por lo que, si ha sido correctamente establecida debe ser congruente con el hecho imponible, y otra, como plataforma para aplicar sobre ella el tipo de gravamen y calcular la cuota del tributo. Los métodos para la determinación de la base imponible pueden ser directos o indiciarios; los primeros, toman para su cálculo datos reales y actuales; los segundos, atienden a indicios y a presunciones. (STG-RJ/0268/2008: FTJ IV.3. iii.).

El art. 42 de la Ley 2492 CTB, establece que: "*Base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar*", existiendo dos métodos de determinación de dicha base imponible, de conformidad al art. 43 de la antes citada Ley, que señala: 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**, consiguientemente, la determinación sobre base cierta parte del principio de la información, datos y prueba que la Administración Tributaria pueda obtener sobre los hechos generadores, de tal forma que le permita establecer y demostrar



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

efectivamente los resultados de una determinación, información que puede ser obtenida a través del contribuyente y también de terceras personas o agentes de información establecidos por Ley, inclusive de su propia labor investigativa con el fin de obtener pruebas sobre los hechos imponible ocurridos, que demuestren de manera fehaciente y sin ninguna duda la realización de los hechos generadores de la base imponible y permitan establecer su cuantía, lo que equivale a decir que cada conclusión tenga un respaldo objetivo, sin que la eficacia de su potestad fiscalizadora se halle limitada o condicionada al asentimiento previo del contribuyente.

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, estableciendo el art. 44 de dicho Código, que la Administración Tributaria podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, sólo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, en especial, cuando se verifique al menos alguna de las siguientes circunstancias relativas a éste último:

1. Que no se hayan inscrito en los registros tributarios correspondientes.
2. Que no presenten declaración o en ella se omitan datos básicos para la liquidación del tributo, conforme al procedimiento determinativo en casos especiales previsto por este Código.
3. Que se asuman conductas que en definitiva no permitan la iniciación o desarrollo de sus facultades de fiscalización.
4. Que no presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación respaldatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones normativas.
5. Otras circunstancias previstas.
6. Que se adviertan situaciones que imposibiliten el conocimiento cierto de sus operaciones, o en cualquier circunstancia que no permita efectuar la determinación sobre base cierta.

De lo inferido, se colige que en forma general en la etapa de la determinación tributaria la Administración Tributaria debe intentar llegar a la verdad de los hechos, procurando obtener todos los datos y la información necesaria para llegar a una precisa, clara y circunstanciada determinación de la deuda tributaria.

En ese contexto, de la revisión y compulsas de los antecedentes administrativos se tiene que la Administración Tributaria, el 12 de septiembre de 2014, inició el Proceso de Determinación contra Emilio Jonny Von Bergen Arraya, con la notificación de la Orden de Verificación N° 0012OVE2087, bajo la modalidad Verificación Específica de los hechos y/o elementos relacionados con el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) por la venta de bienes inmuebles, correspondiente a los periodos fiscales abril 2010 a marzo 2011. Asimismo, mediante Requerimiento N° 126135, se le solicitó al contribuyente presentar Declaraciones Juradas Formulario 200 (IVA) y 500 (IUE); Formulario 605 EEFF y otros gastos vinculados al bien inmueble; extractos bancarios, planilla de sueldos y salarios; Formulario 608 (RC-IVA dependientes); comprobantes de ingreso y egreso con respaldo documental; estados financieros;

dictamen de auditoria, libros de contabilidad (diario y mayor); kardex; inventarios; Testimonio de Propiedad; Testimonio de Fraccionamiento; Planos de Construcción aprobados; Formulario 430 (transmisión y enajenación de bienes); Minutas de Compra y Venta; Testimonio de Transferencias; Contratos de Mano de Obra; Estructura de Costos de Construcción con documentos de respaldo, facturas de compras de material de construcción y otros gastos vinculados a la construcción o venta de bienes inmuebles; Extractos Bancarios; Planilla de Sueldos y Salarios; Formulario 608 (RC-IVA dependientes).

El 12 de mayo de 2015, la Administración Tributaria emitió el Acta de Inexistencia de Elementos, detallando la documentación no presentada por el contribuyente consistente en Declaraciones Juradas Formulario 200 (IVA) y 500 (IUE); Formulario 605 EEFF digitalizad; Libro de Compras IVA; facturas de compras de material de construcción y otros gastos vinculados a la construcción o venta de bienes inmuebles, Extractos Bancarios; Planilla de Sueldos y Salarios; Formulario 608 (RC-IVA dependientes), Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo documental, Estados Financieros; Dictamen de Auditoria; Libros de Contabilidad (Diario y Mayor), Kardex, Inventarios; Minutas de Compra y Venta; Testimonios de Transferencia y estructura de costos de construcción. En virtud a ello, con las facultades otorgadas por el Código Tributario la Administración Tributaria recabó información de terceros, como la Oficina de Derechos Reales, Notarias de Fe Pública, y de las entidades del Sistema Financiero, relacionados a la actividad de venta de bienes inmuebles, como resultado de dicho trabajo de campo, emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ-I/DF/FVE-I/VC/420/2015, de 27 de julio, en que establece sobre Base Cierta la deuda tributaria del contribuyente por el Impuesto Fiscalizado (IUE) por un total de 562.408 UFV equivalente a Bs.1.162.649.

De acuerdo con lo manifestado, de la revisión del contenido de la citada Vista de Cargo se establece que la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria por el IUE de la gestión 2011, con relación a los gastos y costos, y previa valoración de los documentos presentados por el sujeto pasivo en el proceso de verificación, estableció observaciones como que el sujeto pasivo no presento documentación dentro del alcance que contempla la Orden de Verificación, la información no tiene documentos de respaldo que demuestre el desembolso efectivo, la información es inconsistente, la información no es clara porque no permite evidenciar la correspondencia de importe a la gestión fiscalizada, etc. Asimismo en el subtítulo factor trabajo (mano de obra), observo que el contribuyente no imputó ni registro gastos relativos a este rubro, además que al tratarse de personal contratado eventualmente, no fueron sujetos a las retenciones de Ley de los impuestos IT y IUE, finalmente bajo el subtítulo Materiales de Construcción, en las que el sujeto pasivo presento documentación como descargos de servicio telefónico, ferretería, material de escritorio, publicidad, etc., las mismas fueron observadas por no contar con documentos de respaldo que demuestre el uso en la construcción.

En merito a estos antecedentes relacionados a los gastos, la Administración Tributaria invalidó la totalidad de los gastos y costos; es decir, en la determinación de la base imponible del IUE, sólo consideró los ingresos establecidos como no declarados,



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

al que aplicó la alícuota del impuesto del 25%. En ese sentido, para el caso de costos de construcción y venta, así como los gastos necesarios, la Administración Tributaria no estableció dichos conceptos de forma cierta e indubitable, al haber basado dicha determinación únicamente tomando en cuenta sólo el costo del lote de terreno en el que se construyó el Edificio Margarita, sin tomar en cuenta el detalle de los artículos adquiridos en dichas compras, precisamente porque no obtuvo las facturas originales, ni la documentación que le permita desestimar la vinculación de dichos gastos de manera fundamentada. De ahí que, corresponde poner de manifiesto que si bien el sujeto pasivo debe contar con registros contables y documentación que respalde tales gastos y/o costos y presentarlos a la Administración Tributaria cuando esta lo requiera; en caso de no ser presentados la Administración Tributaria debe analizar la información contenida en su sistema informático como la obtenida por terceros que sean referentes a los costos de construcción, y en caso de ser evidente un imposibilidad material de establecer de forma cierta los costos de construcción y de venta, debe aplicar la base imponible sobre Base Presunta como lo establecen los arts. 43, parágrafo II y 44 de la Ley 2492.

Los aspectos detallados, hacen evidente que la Vista de Cargo no expone los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, que ya para el caso de los costos y gastos, por la venta de departamentos, parqueo, bauleras y locales del Edificio Margarita, únicamente consideró el valor del terreno, sin haber considerado otros elementos del costo necesarios para la construcción de bienes inmuebles, lo que denota que no se fundamentó técnicamente la determinación sobre base cierta, al no haber obtenido los datos necesarios para determinar la base imponible expuesta en la vista de cargo.

Sobre la nulidad la doctrina administrativa considera que: los vicios determinan las consecuencias que ocasionan, conforme a un criterio cualitativo de práctica jurisprudencial y política jurídica; así a menor grado del vicio, el acto puede ser válido o anulable; por el contrario, si el vicio es grave o muy grave, el acto será nulo y sólo en los casos de grosera violación del derecho o falta de seriedad será inexistente (Agustín Gordillo, Tratado de Derecho Administrativo, Tomo 3, p. XI-40). A su turno el art. 36.II de la Ley 2341, Ley del Procedimiento Administrativo, aplicable en materia tributaria en mérito al art. 201 de la Ley 3092, señala que para que exista anulabilidad de un acto por la infracción de una norma establecida en la Ley, deben ocurrir los presupuestos establecidos en dicho artículo, es decir que los actos administrativos carezcan de los requisitos formales, indispensables para alcanzar su fin **o den lugar a la indefensión de los interesados.**

En el caso presente, la inexistencia de una base imponible objetiva, medible y verificable, no sustenta la Fiscalización efectuada, constituyendo por tanto una inobservancia a los requisitos esenciales de la Vista de Cargo, que son los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que la sustenten, así como la Base Imponible sobre base cierta o base presunta; omisión que vicia de nulidad dicha actuación, conforme disponen los arts. 96.I y III de la Ley 2492 CTB, toda vez que ocasiona un estado de indefensión en el sujeto pasivo al no estar debidamente fundamentado el método de determinación de la base imponible conforme dispone el art. 36 de la Ley

2341 de 23 de abril de 2002 Ley de Procediendo Administrativo, además de vulnerar el derecho a un debido proceso, conforme establecen los numerales 6 y 10 del art. 68 de la Ley 2492 CTB,

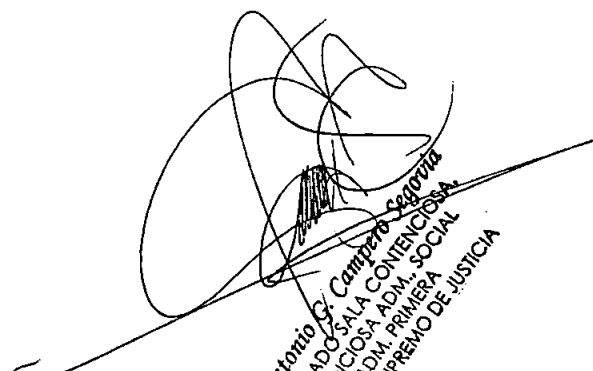
Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0479/2016, de 10 de mayo, al haber confirmado la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0130/2016, de 15 de febrero, que anula obrados hasta la vista de cargo, por considerar que no contiene un debida fundamentación de hecho y de derecho, acorde a la realidad económica del Sujeto Pasivo, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa y contradictoria que vulnera derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuesto corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

En cuanto a la vinculatoriedad de la SCP N° 0231/2015, de 26 de febrero, no corresponde su aplicación al presente caso, debido a que la misma refiere a la falta de especificación literal de método de determinación de la base imponible, aspecto diferente al presente caso al haber la Administración Tributaria considerado para la base imponible sobre base cierta.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Adm., Social y Adm. Primera del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el arts. 778 y 780 del Código de Procedimiento Civil, art. 2.2 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, administrando justicia a nombre de la Ley y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla declarando **IMPROBADA** la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I, del Servicio de Impuestos Nacionales, y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0479/2016, de 10 de mayo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.



Dr. Antonio G. Campuzano
MAGISTRADO SALA CONTENCIOSA
Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



MSc. Jorge J. von Borries M.
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Abog. James R. Liguilaya Medran:
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

Sentencia N°.....*124*.....Fecha: *3 de octubre de 2014*

Libro Tomos de Razón N°.....*1*.....

Abog. Marco Antonio Mendivil Alajuf
AUXILIAR
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
Y SOCIAL ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA