



18

SALA PLENA

05-06-17

76:20

SENTENCIA: 134/2017.
FECHA: Sucre, 13 de marzo de 2017.
EXPEDIENTE: 1053/2013.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Norka Natalia Mercado Guzmán.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 47 a 51, en la que la Administración Tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1456/2013 emitida el 13 de agosto de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fojas 61 a 64 vta., réplica de fs. 88 a 91 vta., dúplica de fs. 94, apersonamiento y contestación de fs. 98 a 108 vta., presentada por Anita Kohn de Vaca Diez en su condición de tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria demandante señaló que notificada con la resolución jerárquica plantea la presente demanda por ser lesiva a sus intereses.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que la autoridad demandada realizó una interpretación ambivalente de la norma cuando resolvió anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0293/2013 de 26 de abril, disponiendo la nulidad de obrados con reposición hasta la Vista de Cargo CITE: 7912-011OVE01244-00553/2012 inclusive, para que la Administración Tributaria realice una valoración razonable de la documentación aportada por el sujeto pasivo conforme a los requisitos esenciales establecidos en el art. 96-I del Código Tributario Boliviano (CTB).

Bajo el epígrafe "sobre los supuestos vicios en etapa administrativa" señaló que el art. 35-I de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), aplicable supletoriamente, no permite declarar la nulidad de un acto a actuación administrativa tributaria si la misma no se encuentra expresamente formulada por la ley, lo cual implica un reconocimiento al principio de especificidad o taxatividad, en ese sentido, la Autoridad General de Impugnación Tributaria ha determinado erróneamente y de manera totalmente discrecional una nulidad inexistente porque la Vista de Cargo fue dictada por autoridad competente, determina claramente el objeto posible, porque establece el resultado del proceso de determinación correspondiente a la Orden de Verificación 0011OVE01244 emitida para la verificación de los hechos y elementos específicos del débito fiscal IVA y su

efecto en el IT del periodo fiscal septiembre/2008, en ese sentido, mal podría afirmarse que no se contemplan los hechos y actos verificados.

Anotando “de los supuestos vicios de anulabilidad de la Vista de Cargo” y transcribiendo un párrafo de la resolución jerárquica contenido en la página 27, señaló que a efectos de demostrar claramente la inexistencia de vulneración de los derechos fundamentales del contribuyente, la revisión y lectura de la Vista de Cargo CITE: 7912-011OVE01244-00553/2012, evidencia que valoró los hechos y actos y “además de que fundamenta los reparos realizados por la Administración Tributaria donde se encuentra sustento en la Resolución Determinativa 17-00563-12 de 27 de diciembre de 2012” (sic). A ese efecto, la misma resolución incluso remite el análisis y valoración técnica plasmado en el Informe de Conclusiones SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/03838/2012 y como se puede evidenciar, la Resolución Determinativa con el informe, contienen todos los elementos y requisitos necesarios para dar legalidad al acto administrativo, es más, cumplen con las siguientes reglas y procedimientos: 1) haberse sometido a una revisión, 2) haberse valorado las pruebas aportadas por el solicitante, 3) haberse sustentado en disposiciones jurídicas aplicables y, 4) haberse sustanciado ante un proceso justo y equitativo, haciendo el recurrente uso del derecho a la defensa, al interponer el recurso de alzada en tiempo oportuno.

No obstante lo anterior, puso en consideración, que la contribuyente Anita Kohn de Vaca Diez no declaró el total de sus ventas y omitió el pago de tributos que alcanzan a su actividad, coligiéndose que no fueron vulnerados los derechos previstos por el art. 68 del CTB, porque se encontraba en pleno conocimiento de la tramitación del procedimiento en toda la fase administrativa, por lo que la resolución jerárquica no se encuentra adecuada a la realidad de los hechos.

Continuó su extensa argumentación apuntando que en lo que se refiere al principio de derecho a la defensa, el mismo se traduce en la posibilidad de contar con los medios igualmente adecuados para tal efecto, implicando ello que las partes tengan conocimiento oportuno de los actuados procesales y sobre todo, de las resoluciones definitivas que determinan en derecho de las partes y causan estado, en el caso, comparando con las definiciones de los derechos constitucionales que supuestamente fueron vulneradas, está demostrado que la Administración Tributaria, otorgó los plazos y condiciones establecidos en la ley para que la contribuyente presente la documentación y las pruebas y los descargos que estimara convenientes y en ese sentido, la AGIT no ha valorado e interpretado correctamente el caso.

Señalando que en la página 27, la AGIT mencionó que la Administración Tributaria prescindiendo de la información de la contribuyente, aplicó presunciones sin emitir pronunciamiento cabal sobre los medios que dieron lugar a tal decisión y que la Vista de Cargo no desvirtuó en su totalidad la documentación presentada, al haberse limitado a señalar que no se presentaron kardex de inventario y también, que no contaba con registros contables y que las facturas de venta no detallaban con precisión el producto, puso en consideración lo resuelto por la alzada haciendo un correcto análisis respecto a la falta de valoración de los descargos y la



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 1053/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

vulneración del derecho a la defensa y al debido proceso, enunciando que la Administración Tributaria, en el proceso de determinación, demostró fehacientemente la configuración del hecho generador de la obligación tributaria, con accesorios y la sanción por la calificación de la conducta porque el sujeto pasivo omitió el pago de tributos que alcanzan a su actividad, además de mencionar que tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa, cumple con los requisitos establecidos en los arts. 96 y 99-II del CTB, y observando que se encuentran debidamente fundamentados los hallazgos verificados durante el desarrollo de dicho procedimiento, sin que el sujeto pasivo hubiera aportado, en la etapa probatoria, los documentos que respalden el débito fiscal IVA y su efecto en el IT.

Afirmó que la valoración realizada por la autoridad demandada es subjetiva y errónea, ya que de los papeles de trabajo e informes que cursan en el expediente administrativo, que fueron de conocimiento del contribuyente, se evidencia el correcto procedimiento y debida fundamentación realizada. Al efecto, señaló que el contribuyente presentó parcialmente la documentación requerida como consta en el Acta de Recepción de 25 y 27 de septiembre de 2012; asimismo, presentó la nota con NUIT 5317/2012, en la que indicó que no cuenta con kardex de entradas y salidas por ítem. Al no haber presentado la documentación, la solicitud fue reiterada otorgándole un nuevo plazo hasta el 17 de octubre de 2012, puesto que de la documentación presentada se realizó el análisis y verificación de la información enviada por la Aduana Nacional de Bolivia; debido a la no presentación de documentación contable y kardex de inventarios por el sujeto pasivo, por lo que “no se pudo proceder con la verificación y análisis de su movimiento de entrada y salidas de sus inventarios de las cuentas que involucran el registro contable de las compras importadas y el seguimiento de las ventas facturadas de estas que de acuerdo a procedimientos respecto a:” (sic). Análisis y revisión de control de inventarios de entradas y salidas de almacenes: no se pudo realizar el análisis de los ingresos y salidas de mercadería de los almacenes del contribuyente debido a que no presentó kardex de inventario, registros contables y las facturas de ventas que no se detalla con precisión en producto, por lo que el contribuyente debió llevar un control de su inventario por ítem, tal como lo dispone el inciso a) de la Resolución Administrativa 05-418-92 que indica textualmente “mantener registros de control permanente del inventario de todos los ítems o artículos que conforman su activo realizable, bien sea mediante sistemas manuales (kardex o bincards) y además va concatenado con el art. 45 del Código de Comercio (concentración y anotación de periodos).

Con relación a las Pólizas de Importación No Reportadas en Libro de Compras IVA, se puede evidenciar el correcto registro de las mismas en el Libro de Compras IVA, obteniendo como resultado del análisis, evidencia de que el contribuyente registró todas las pólizas en la base de datos entregada por la Gerencia de Fiscalización “por lo que realiza la comparación de la suma total de sus compras registradas en sus Libros de Compras (IVA) con la casilla (Cod) 26 del Formulario 200 (IVA) sin encontrar la diferencia alguna pues entre estos se confirma que el contribuyente declaró el crédito fiscal de todas estas pólizas de mercaderías verificándose que las pólizas de importación fueron

registradas de forma incorrecta en el Libro de Compras IVA y el Da Vinci” (sic). Continuó indicando que del análisis de las pólizas de importación y libros de compras IVA, se afirma que se realizó la comparación de las ventas declaradas con el total de sus importaciones en el periodo observado, determinando que el contribuyente reporta ingresos muy por debajo del valor de las mercancías importadas, lo que evidencia que esas mercancías no fueron vendidas en un 100%, pues se entiende que el resto de la mercadería debería formar parte de su inventario, registros contables, incumpliendo por parte del contribuyente con lo que establece la Resolución Administrativa 05-418-92 referente al control de inventarios de mercaderías, que tiene relación con el Código de Comercio. No se logró verificar el destino de la mercancía importada en cantidad, lotes y precios de ventas de la mercancía considerándose la diferencia como el costo de adquisición de la mercadería que fue observada por ventas no facturas establecidas en los arts. 3 (sujeto pasivo), 4 (el hecho imponible), 72 (objeto) de la Ley 843 y el art. 76 del CTB (carga de la prueba).

Señaló que también se puede verificar que se realizó una correcta determinación de ventas no declaradas por importación de mercancía, por ello, erróneamente la AGIT, mencionó en su página 25 que única y exclusivamente se basó en pólizas de importación o Declaraciones Únicas de Importación (DUI) que contiene el IVA pagado por importaciones, puesto que el sujeto pasivo importó mercadería con destino a su comercialización, considerándose el tipo de mercancía y su valor, habiéndose perfeccionado el hecho generador que configura los tributos por los cuales se constituye en sujeto pasivo del IVA y del IT, tal como señala la norma legal, se identificó que el contribuyente realiza importaciones y no declara sus ventas, por lo que al tener efectos tributarios, corresponde determinar las ventas no facturadas sin el derecho al cómputo de crédito fiscal alguno, en aplicación a lo dispuesto por el art. 12 de la Ley 843, por lo que se tomó el valor de la mercadería, del IVA pagado más el 87% restante del valor de la mercadería en aplicación del art. 5 de la Ley 843, por lo que las diferencias encontradas entre sus ventas, según las declaraciones juradas (F-200) y el valor de la mercadería que ingresada al país y nacionalizada mediante Pólizas de Importación por lo que se aplicó el Margen de Utilidad Bruta (MUB) como se puede evidenciar en el Cuadro 4 de la Vista de Cargo, determinándose como ventas no facturadas. Añadió que cabe mencionar que es obligación del contribuyente, respaldar las actividades y operaciones gravadas mediante libros, registros contables (Estados Financieros, entre otros), y especiales (kardex entre otros), u otros instrumentos públicos conforme el art. 70-4) del CTB, norma que se complementa con el Código de Comercio, por lo que existió una valoración puntual de la documentación a la Orden de Verificación 0011OVE01244 con relación al débito fiscal IVA y su efecto en el IT, correspondiente al seguimiento de mercancía importada.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque en todas sus partes la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01456/2013 de 13 de agosto de 2013 y se mantenga firme y subsistente la Resolución Administrativa ARIT SCZ/RA 0293/2013.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1053/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 1 de abril de 2014, que cursa de fs. 61 a 64 vta., señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, toda vez que el enfoque desarrollado por la demandante, pretende inducir en error a esta Sala Plena, considera necesario puntualizar lo siguiente:

De la revisión y compulsas de los antecedentes administrativos, se evidencia que la Administración Tributaria, el 7 de septiembre de 2012, inició el proceso de determinación a Anita Kohn de Vaca Diez, con Orden de Verificación 0011OVE01244, bajo la modalidad Verificación específica Débito Fiscal IVA y su efecto en el IT, correspondiente al periodo fiscal septiembre de 2008; al efecto, mediante nota SIN/GGSC/DF/NOT/VE/00524/2012, solicitó la entrega de Libros de Compras y Ventas IVA, Declaraciones Juradas Formularios 200 (IVA) y 400 (IT), Pólizas de Importación con sus documentos de respaldo y el ingreso a almacenes; Estados Financieros y Formulario 150 (gestiones 2007 y 2008), Hoja de Costos, kárdex por ítem de entradas y salidas, extractos bancarios; libros de contabilidad, estado de costo de la mercadería vendida. Adicionalmente, el 15 de octubre de 2012, mediante requerimiento 107919, solicitó notas fiscales de respaldo al débito fiscal IVA, comprobantes de ingresos y egresos y traspasos, libros diario y mayor, kardex.

De la misma revisión, se evidencia que la contribuyente, según consta de las Actas de Recepción de Documentos de 25 y 27 de septiembre, 16 y 17 de octubre de 2012, presentó la documentación solicitada por la Administración Tributaria, con excepción de las hojas de costos y los kardex por ítems de entradas y salidas de los productos. La Administración Tributaria, a partir de las Pólizas de Importación, elaboró los Papeles de Trabajo que llevan los títulos "Base de DUI de la ANB & Libros de Compras IVA (Fisco y Da Vinci) y "Determinación del Margen de Utilidad).

Lo descrito precedentemente, tiene origen en el trabajo de campo realizado por la Administración Tributaria en el que determinó ventas no declaradas a partir de la tabulación de las DUI C-21721, C-13643, C-13700, C-13704, C-13814 y C-63380 de las que obtuvo el IVA pagado por importación, cuya sumatoria en el periodo septiembre/2008, alcanza a un total de Bs. 206.639, impuesto que dividido entre la alícuota del 13%, convirtió en el valor de importación que alcanza a Bs. 1.589.530,77, comparando este importe con las ventas declaradas en el Formulario 200 (IVA) que es de Bs. 581.750, estableció la diferencia de Bs. 1.007,780,77, en definitiva, a esa diferencia aplicando el porcentaje del Margen de Utilidad Bruta del 19,93%, adicionó el monto de Bs. 200.830,30, llegando a establecer las ventas no declaradas en Bs. 1.208.611, que sirvió como base imponible para el IVA e IT.

Asimismo, se establece que la Administración Tributaria, para la determinación de las ventas no declaradas y la consecuente deuda

tributaria, se basó única y exclusivamente, en las Pólizas de Importación o Declaraciones Únicas de Importación (DUI) que contiene el IVA pagado por importaciones, sin considerar que estas importaciones fueron declaradas por la contribuyente en el Libro de Compras IVA y verificadas por la Administración Tributaria; además, la contribuyente, entre otros documentos contables, presentó los Estados Financieros practicados al 31 de diciembre de 2008, en los que expone la cuenta de inventarios en el rubro Activo Realizable del Balance General, una suma de Bs. 7.752.949,83 como Inventario Final, empero la Administración Tributaria, en la Vista de Cargo, señala contrariamente que las mercaderías importadas, no fueron vendidas en un 100% y, que además, el resto de la mercadería debió formar parte de sus inventarios, ya sea como mercadería o como activo fijo, pese a que la recurrente, como se señaló, refleja en sus Estados Financieros, la cuenta de inventarios.

Lo anterior revela que la Administración Tributaria, no consideró la información contable presentada por la contribuyente en su verdadera dimensión, realizando una interrelación entre la misma, más cuando como respaldo a la observación de los inventarios, la recurrente presentó los Formularios 150 (DDJJ de Inventarios Físicos), correspondiente a las gestiones 2007 y 2008, que cursan a fs. 130 y 140 de los antecedentes administrativos (Cuerpo 1/2) del expediente AGIT/1257/2013/SCZ-0299/2013 que pertenece a la Orden de Verificación 0011OVE01238 del periodo marzo/2008, formularios que en el inciso e) del rubro 2, reflejan la información de existencias al inicio de cada gestión.

Añadió que cabe precisar que el sujeto pasivo impugnó ante la instancia de alzada la Resolución Determinativa 17-00563-12 de 27 de diciembre de 2012 y no así la Vista de Cargo que evidentemente, es una actuación preliminar que en virtud de lo dispuesto por el art. 96-I del CTB, debe fundamentar la Resolución Determinativa, lo cual conlleva a que dicho acto preliminar debe estar suficientemente fundamentado. No obstante, es preciso reiterar que en el presente caso, la Administración Tributaria, prescindió de la información presentada por el contribuyente y aplicó presunciones, desechando la información presentada sin emitir pronunciamiento cabal sobre los motivos que dieron lugar a tal decisión, así, se observa que la Vista de Cargo no desvirtuó en su totalidad la documentación presentada, limitándose a señalar que no se presentó kardex de inventario, señalando además, que no se cuenta con registros contables y "que las facturas de venta no detallan con precisión el producto", situación que no resulta cierta.

Con esos antecedentes, agregó que se concluye que conforme con la normativa citada, existió ausencia de una valoración razonable de la prueba en su conjunto, señalando con claridad y conforme a lo cursante en el expediente, los motivos que llevan a desestimarla, además de las inconsistencias en la determinación de la base imponible del IVA e IT en la Vista de Cargo, que ocasionó indefensión en el sujeto pasivo, considerándose pertinente subsanar el procedimiento a fin de evitar la vulneración de la garantía del debido proceso y el derecho a la defensa, consagrados en los arts. 115-II, 117-I, 119-II de la Constitución Política del Estado y 68-6) del CTB, en el marco de lo previsto en el art. 36 de la LPA.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1053/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

En atención a lo expuesto, se puede verificar que los argumentos de la demandante no son evidentes, de modo que la resolución jerárquica, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable por lo que se ratificó en todos y cada uno de sus fundamentos.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

III. CONTESTACIÓN DEL TERCERO INTERESADO.

Con memorial que cursa de fs. 98 a 108 vta., se apersonó voluntariamente al proceso Anita Kohn de Vaca Diez, y señaló que en el momento de fundamentar su irrita y confusa demanda, la Administración Tributaria omitió mencionar los actos ilegales y arbitrarios realizados durante el proceso determinativo, que vulnera el principio de legalidad que establece que no puede crearse, modificarse o extinguirse el tributo y sus elementos esenciales, porque no hay tributo sin ley, toda vez que se ha pretendido realizar una determinación forzada sin que exista o hubiera nacido el hecho generador del tributo conforme a ley. Apuntó que si bien es cierto que el contribuyente debe probar documentalmente sus transacciones y operaciones, también, es obligación de la Administración Tributaria probar de forma fehaciente la determinación que realiza en cumplimiento de lo previsto por el art. 76 del CTB.

De los antecedentes administrativos que forman parte del procedimiento determinativo, posterior recurso de alzada y jerárquico, se tiene que entregó, ofreció y ratificó como prueba documental el Libro de Ventas IVA de enero a diciembre de la gestión 2008, Libro de Compras IVA, Declaraciones Juradas F-200 y F-500, Pólizas de Importación y su documentación soporte, Talonarios de facturas de ventas de enero a diciembre, en todos los casos de la gestión 2008, Formularios 150 de las gestiones 2007 y 2008, extractos bancarios de enero a diciembre/2008, Libros Mayores de las Cuentas Gestión 2008, Cuadros de Control de Entradas y Salidas de mercancías de la gestión 2008, Estados Financieros y Dictamen de la gestión 2008, la cual no mereció valoración alguna por la Administración Tributaria, que tanto en la Vista de Cargo, Resolución Determinativa y demanda contencioso administrativa, da a entender que no se ha presentado ningún tipo de documentación, lo cual está completamente alejado de la verdad, toda vez que se debió analizar, valorar y compulsar esos documentos oportunamente, a efectos de precautelar el cumplimiento del principio y garantía constitucional del debido proceso y el derecho a la defensa, demostrándose que se ha desembocado en una errónea determinación sobre una simple y llana presunción de que todas las importaciones de esa gestión habrían sido vendidas en ese mismo periodo dando lugar a un cargo tributario inexistente, sin considerar que la mayor parte de las importaciones tienden a mantener en stock el negocio para proveer a los clientes de mercancía en periodos de tiempo razonables y generalmente posteriores al de la propia importación.

Es así que no se han considerado por ejemplo, las ventas de mercancía importada en el periodo marzo de 2008, que ha sido comercializada, facturada y declarada durante las gestiones 2009, 2010, 2011 ó 2012, habiendo en dichos periodos, sido efectivo el pago de los impuestos IVA e IT, conforme a ley y conforme consta en su documentación contable.

Contrariamente a lo observado por la Administración Tributaria en la fundamentación de su demanda, conforme se hizo constar oportunamente desde el momento de la remisión de la documentación requerida en la Orden de Verificación y en el momento de la presentación de descargos a la Vista de Cargo, dejó expresa constancia y demostró documentalmente que adoptó la metodología de Inventario Periódico, que es aceptada y reconocida, por la que se registran las operaciones de compra y venta de mercancías; es decir, que cada transacción realizada se encuentra registrada en el Inventario que se ha entregado a la Administración Tributaria, el mismo que además, guarda plena relación y coincidencia con los Libros de Compras y Ventas, Mayores y Estados Financieros y demás documentación contable, la que demuestra fehaciente e indubitablemente que la mercancía vendida ha sido declarada y que debió necesariamente ser considerada y valorada a momento de dictar resolución.

Continuó señalando que otro hecho relevante, es el referido a la metodología de determinación, toda vez que, de acuerdo a lo expresado en la Resolución Determinativa, se habría realizado aplicando el método de base cierta; es decir, en razón de los documentos e información que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo. En el presente caso, pese a que fueron entregados los documentos contables que respaldan las operaciones realizadas, así como los saldos que se han mantenido en el inventario, la Administración Tributaria, apartándose de dicha documentación, presumió la existencia de ventas no declaradas únicamente con base en las importaciones, extremo que no es legal ni lógico, puesto que tal presunción no se encuentra respaldada por ningún tipo de prueba ni por disposición legal que resguarda el derecho al debido proceso del contribuyente, toda vez que todas y cada una de las afirmaciones deben confrontarse con los hechos y los documentos probatorios a efectos de determinar su veracidad y fundar la resolución determinativa, en caso contrario, el acto administrativo resulta viciado de nulidad; en consecuencia, no ha existido una determinación de forma directa e indubitable de la base imponible, que tenga o guarde relación con la documentación contable presentada o con algún otro medio de prueba que respalde los reparos establecidos por la Administración.

Añadió que en la instancia de alzada, presentó en la audiencia de alegatos orales parte de la mercancía que aún permanecía como saldo en almacenes, lo que demuestra que la Administración estaría pretendiendo el cobro de impuestos sobre mercancía no vendida y cuando el hecho generador del tributo no había ocurrido, lo que además, se encuentra respaldado por los libros y documentos contables presentados a la Administración Tributaria que no los consideró, generando un cargo que únicamente respalda en supuestos y presunciones determinando a ciencia cierta, que el método aplicado sea el de base presunta.



Por lo anteriormente expuesto, es por demás evidente, que la Administración Tributaria de forma incongruente ha eludido referirse específicamente al análisis de las normas legales y documentos probatorios que sustenten el reparo determinado; consecuentemente, se demuestra la vulneración al debido proceso viciando de nulidad el procedimiento.

A continuación, mencionando Sentencias Constitucionales y Resoluciones Jerárquicas, argumentó respecto a la nulidad de la Vista de Cargo, de la Resolución Determinativa y la vulneración del debido proceso y de la verdad material.

III.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda y se disponga el archivo de obrados.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

En autos, la **Administración Tributaria demandante** controvierte la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de anular la resolución de alzada con reposición de obrados hasta la Vista de Cargo 7912-011OVE01244-00553/2012 y ordenando que realice una valoración razonable de la documentación aportada por el sujeto pasivo conforme a los requisitos esenciales establecidos en el art. 96-I del CTB, porque considera que fue dispuesta sin que exista norma que así disponga. Añadió que la Vista de Cargo CITE: 7912-011OVE01244-00553/2012, valoró los hechos y actos y fundamentó los reparos. Que la contribuyente presentó parcialmente la documentación requerida porque no cuenta con kardex de entradas y salidas por ítem a pesar del mandato del inciso a) de la Resolución Administrativa 05-418-92, norma que además, va concatenada con el art. 45 del Código de Comercio (concentración y anotación de periodos).

Por su parte, **la AGIT sostiene** que la nulidad dispuesta emerge de la no consideración de la información contable presentada por la contribuyente en su verdadera dimensión y realizando una interrelación entre la misma; que por ese motivo, la Administración Tributaria se basó única y exclusivamente, en las Pólizas de Importación o Declaraciones Únicas de Importación (DUI) sin considerar que la contribuyente entregó sus Estados Financieros practicados al 31 de diciembre de 2008, en los que expone la cuenta de inventarios en el rubro Activo Realizable del Balance General, ocasionando indefensión en el sujeto pasivo por lo que consideró pertinente subsanar el procedimiento a fin de evitar la vulneración de la garantía del debido proceso y el derecho a la defensa, consagrados en los arts. 115-II, 117-I, 119-II de la Constitución Política del Estado y 68-6) del CTB, en el marco de lo previsto en el art. 36 de la LPA.

Finalmente, **el tercero interesado solicitó se desestime la demanda**, apuntando que entregó, ofreció y ratificó como prueba documental su documentación contable, que no mereció valoración alguna por la Administración Tributaria desembocando en una errónea determinación sobre una simple y llana presunción de que todas las importaciones de esa

gestión habrían sido vendidas en ese mismo periodo dando lugar a un cargo tributario inexistente, sin considerar que demostró documentalmente que adoptó la metodología de Inventario Periódico, de modo que cada transacción realizada se encuentra registrada en el Inventario que se ha entregado a la Administración Tributaria, motivo por el cual, la metodología de determinación – que se señaló como base cierta – finalmente, presumió la existencia de ventas no declaradas únicamente con base en las importaciones, con lo que sería base presunta, viciando de nulidad todas las actuaciones cumplidas.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

A efecto de pronunciar resolución en el marco de la controversia planteada, la revisión de los antecedentes informa lo siguiente:

Anexo 2 de la Administración Tributaria.

1. En ejecución de la **Orden de Verificación 0011OVE01244 de 7 de septiembre de 2012**, para la investigación de los hechos y/o elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el IT correspondiente al seguimiento de venta de mercadería importada por el periodo **septiembre de 2008**, la Administración Tributaria con nota SIN/GGSC/DF/NOT/VE/00524/2012 de 8 de agosto de 2012, cursante de fs. 4 a 5, solicitó a la contribuyente, entrega de documentación complementaria a las Órdenes de Verificación 0011OVE01236 a 0011OVE01247. Entre otros documentos solicitó Kárdex por ítem de entradas y salidas de los productos en formato Excel, en físico y magnético (original y fotocopia) del 01/01/2008 al 31/12/2008.
2. Las Actas de Recepción de Documentos de fs. 26 a 29, reportan la entrega, el 25 y 27 de septiembre de 2009 y el 17 de octubre de 2012, del Libro de Ventas IVA de enero a diciembre de la gestión 2008, Libro de Compras IVA, Declaraciones Juradas F-200 y F-500, Pólizas de Importación y su documentación soporte, Talonarios de facturas de ventas de enero a diciembre, en todos los casos de la gestión 2008, Formularios 150 de las gestiones 2007 y 2008, extractos bancarios de enero a diciembre/2008, Libros Mayores de las Cuentas Gestión 2008, Cuadros de Control de Entradas y Salidas de mercancías de la gestión 2008, Estados Financieros y Dictamen de la gestión 2008.
3. Con nota de 27 de septiembre de 2012, cursante a fs 34, la contribuyente señaló que la Empresa Unipersonal WACO Importaciones y Representaciones, que representa – en calidad de información adicional – señaló: “... 1. El movimiento de altas y bajas de Activos Fijos, están reflejados en los Estados Financieros en el cuadro respectivo, si no refleja información es por cuanto en ese periodo no se realizaron transacciones. 2. En lo concerniente a la presentación de la hoja de costos por productos, por la infinidad de ítem es demasiado complejo realizar por cada unidad o artículo, por lo tanto, utilizamos la modalidad que está expresada en el Balance General de enero a diciembre 2008. 3. En el punto concerniente a los procedimientos de control de los inventarios que la empresa utiliza es el sistema de



verificación periódico. 4. El cuadro de estados de costos de la mercadería está expresada en los anexos de los Estados Financieros por la cantidad de ítem que la empresa maneja es muy complicado de realizarlo artículo por artículo, como consta en los inventarios...”

Anexo 3.

4. En el Informe Final SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/02736/2012 de 13 de noviembre de 2012, se deja constancia que el objetivo del trabajo de auditoría tributaria tuvo alcance a: i) análisis de las observaciones proporcionadas por la Gerencia de Fiscalización, ii) régimen fiscal al que se encuentra sujeto el contribuyente, iii) análisis del control de inventarios – entradas y salidas - de mercadería, iv) comparación y análisis de pólizas de importación versus Libro de Compras IVA, v) comparación y análisis de las ventas según registros contables, Libros de Ventas IVA y Declaraciones Juradas (DDJJ) y, vi) verificación y análisis de la información extraída del sistema integrado SIRAT II.

En dicho informe fueron analizadas las seis pólizas detalladas en el Cuadro 1, y se da cuenta que el proceso surgió por las diferencias identificadas al comparar anualmente el total del valor de importaciones del contribuyente con sus DDJJ, determinando que el contribuyente vende menos de lo que importa por lo que recomienda revisar inventario de mercadería.

También se consideró que el contribuyente presentó parcialmente la documentación requerida y que informó que no cuenta con kardex de entrada y salida por ítem.

El punto III.2. Análisis de la documentación, refleja la documentación revisada en la que no se incluyeron los Estados Financieros de la gestión 2008, y concluye que el contribuyente no presentó la documentación requerida.

Finalmente, se concluyó que existía diferencia entre el valor de la mercadería importada y las ventas según las declaraciones juradas y que el resto de la mercancía debería formar parte de sus inventarios, sea como mercadería o activo fijo.

5. Finalmente, se emitió la Vista de Cargo 7912-0110VE01244-00553/2012 de 13 de noviembre, que en el punto hechos, actos, datos, elementos y valorizaciones, acápite en el que se reflejaron los antecedentes de la verificación efectuada, el procedimiento cumplido, el detalle de la documentación requerida a la contribuyente, que esta entregó parcialmente la documentación y que informó que no contaba con kardex de entradas y salidas por ítem, y finalmente, se ratificó lo informado anteriormente, estableciendo – sobre base cierta - una deuda tributaria de 337.426 UFV por el periodo septiembre/2008, emergente de ventas no declaradas porque no se logró verificar el destino de la mercadería importada en cantidad, lotes y precio de ventas.
6. Finalmente, se emitió la Resolución Determinativa 17-00563-12 de 27 de diciembre de 2012, en la que, con relación a los descargos

presentados se concluyó que los kardex de inventarios presentados por la contribuyente, reflejan únicamente la valuación y nos las entradas y salidas de cada uno de los productos; que no se encuentran notariados vulnerando los arts. 36, 37 y 40 del Código de Comercio y que por eso carecen de validez probatoria. Con ese argumento se ratificó la Vista de Cargo.

7. Planteado recurso de alzada por la contribuyente, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, confirmó la Resolución Determinativa, con Resolución del Recurso de Alzada ARIT/SCZ/RA 0293/2013 de 26 de abril, contra la que se planteó el recurso el recurso jerárquico de fs. 106 a 122 vta., que fue resuelto con el acto administrativo-tributario impugnado en el presente proceso, en el que la AGIT anuló la resolución de alzada con reposición de obrados hasta la Vista de Cargo 7912-011OVE01244-00553/2012 inclusive y ordenó que la Administración Tributaria realice una valoración razonable de la documentación aportada por el sujeto pasivo conforme a los requisitos esenciales establecidos en el art. 96-I del CTB.
8. Así se dio origen al presente proceso contencioso administrativo, en cuyo trámite se observó el procedimiento de puro derecho, hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

En el caso concreto, la Administración sostiene que la Vista de Cargo emitida es un acto válido que no debió ser anulado. A efecto de resolver la pretensión deducida por la demandante, corresponde efectuar las siguientes precisiones:

V.1. Respecto a las nulidades y el principio de legalidad o especificidad.

La Administración Tributaria demandante, señala que no es correcta la nulidad dispuesta por la autoridad demandada porque no está sustentada en una disposición legal expresa y que en el caso, la Vista de Cargo fue dictada por autoridad competente; determina claramente el objeto posible cuando establece el resultado del proceso de determinación por lo que mal podría afirmarse que no se contemplan los hechos y actos verificados.

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

V.2. Sobre los requisitos de forma de la Vista de Cargo.

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



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1053/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

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

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

Teniendo en cuenta que la fiscalización, definida por el art. 104 del CTB, tiene como finalidad investigar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes, los resultados preliminares (vista de cargo) deben ser expresados con el mayor detalle, primero por el cumplimiento de la norma de orden público (debido proceso) y segundo, para posibilitar el ejercicio del derecho a la defensa si así lo estima conveniente el contribuyente, quien adicionalmente, está protegido por el derecho constitucional de no estar obligado a declarar contra sí mismo.

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

En autos, se tiene que la Vista de Cargo sostiene que la contribuyente importó herramientas con destino a su venta y que no presentó inventarios en la forma solicitada por la Administración Tributaria con base en la Resolución Administrativa 05-418-92 de 16 de septiembre de 1992, emitida a la luz del Código Tributario aprobado con Ley 1340, y con base en el abrogado art. 139, que resulta inaplicable al caso; sin embargo, no se efectuó valoración alguna de los Estados Financieros aportados por la contribuyente, con el argumento de tratarse de fotocopias simples, con criterio formalista que vulnera el principio de verdad material, consecuentemente, la nulidad dispuesta por la autoridad jerárquica fue correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la Ley 620; falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda planteada por la Administración Tributaria y, en su mérito,

firme y subsistente la Resolución de Resolución de Recurso Jerárquico
AGIT-RJ 1456/2013 de 13 de agosto de 2013.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.


Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

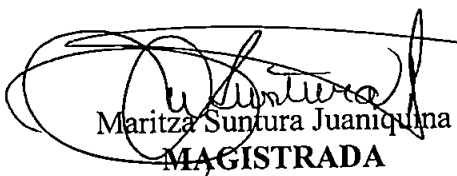

Romulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

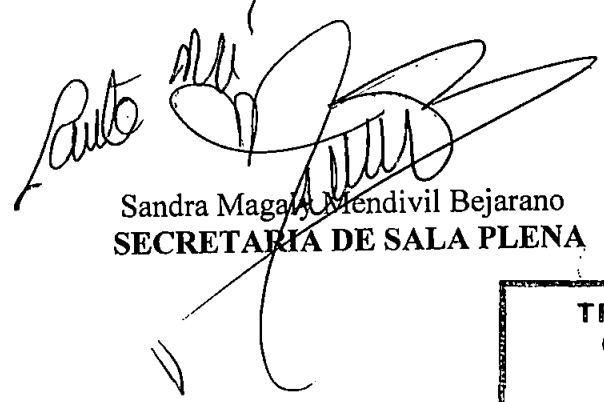

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

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

GESTIÓN: 2017.....

SENTENCIA N° 134... FECHA 13 de marzo...

LIBRO TOMA DE RAZON N° 1/2017.....

Conforme

VOTO DISIDENTE:


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