



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA
ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y
ADMINISTRATIVA
SEGUNDA**

SENTENCIA 157/2018

Expediente	: 213/2016
Demandante	: Gerencia Distrital de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales
Demandado (a)	: Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT)
Tipo de proceso	: Contencioso administrativo.
Resolución impugnada	: AGIT-RJ 0634/2016 de 14 de junio.
Magistrado Relator	: Dr. Carlos Alberto Egüez Añez
Lugar y fecha	: Sucre, 01 de noviembre de 2018.

VISTOS:

La demanda contenciosa administrativa de fojas 20 a 40, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0634/2016 de 14 de junio (fojas 2 a 18), el memorial de contestación de fojas 71 a 81 vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda

Karina Paula Balderrama Espinoza como Gerente Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales se apersona relatando los siguientes antecedentes de hechos:

Señaló que dando cumplimiento a la orden de verificación N° 3014OVE00020 la administración tributaria procedió a la fiscalización de las obligaciones impositivas de la contribuyente, Eduviges Reynaga Loayza con Nit 3662041012 para comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales en vigencia correspondiente al IVA e IT perteneciente a las transacciones efectuadas con su proveedor, Industrias de Aceite S.A. en los periodos fiscales de: enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2010.

La fiscalización fue realizada sobre Base Presunta conforme el art. 43.II y art. 44 incs. a) y c) de los numerales 5 y 6 del Código Tributario Boliviano

(CTB), de la valoración de información proporcionada por Industrias de Aceite S.A., la documentación extraída del Sistema Integrado de Recaudación Tributaria (SIRAT II) y la que se encuentra en poder de la administración tributaria, se ajustaron bases imponibles liquidándose los tributos sobre la base de ingresos omitidos, originando reparos en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT) de la gestión 2010, habiéndose establecido el monto de UFV'S 779. 314 por concepto de tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago e incumplimiento a deberes formales, cuya liquidación no fue aceptada por la contribuyente.

Girada la Vista de Cargo SIN/GDCBBA/DF/G2/VE/VC/00505/2015 de 19 de agosto de 2015, fue notificada a la contribuyente el 7 de septiembre de 2015, a fin de que asuma defensa sobre los cargos formulados y la calificación provisional de su conducta fiscal. Posteriormente emitida la Resolución Determinativa N° 17-02494-15 de 17 de noviembre de 2015 y su correspondiente notificación, presentó recurso de alzada y luego recurso jerárquico que originó la presentación de la demanda contencioso administrativa.

I.2. Fundamentos de la demanda

I.2.1. Violación, interpretación errónea o aplicación indebida de la ley.-

a) Incorrecta interpretación de los artículos: 43.II, 44 numeral 5) incs. a) y c), y numeral 6), 45.I numeral 1) de la Ley 2492; arts. 3, 4, 6, numeral 1), 7) incs. a) y b) de la RND N° 10-0017-13 (La determinación y base imponible). La autoridad jerárquica no estableció que la gerencia tributaria aplicó correctamente la base presunta, ya que solo hizo alusión a la posibilidad de base cierta o presunta, dejando en indefensión a la administración tributaria, toda vez que la administración del SIN Cochabamba advirtió que Eduviges Reynaga Loayza utilizando su código de cliente adquirió productos de la Empresa Industrias de Aceite S.A., presumiéndose que dichas adquisiciones fueron vendidas sin la emisión de la factura o nota fiscal correspondiente, estableciendo ingresos no declarados ni facturados (ingresos omitidos), de ahí que se ha determinado reparos a favor del fisco correspondiente al IVA e IT, en razón de que los datos difieren de los verificados por la fiscalización, infringiendo las disposiciones de la Ley 843 y Decretos Supremos



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Reglamentarios 21530 y 21532, determinación realizada sobre la base presunta.

Esta base imponible fue llevada correctamente y cumpliendo el procedimiento legal conforme los arts. 42, 43.II, 44 numeral 5 incs. a) y c), numeral 6 de la Ley 2492; arts. 3, 4.II, 6 numeral 1, 7 incs. a) y b) de la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-0017-13, no obstante, la AGIT aseveró que la administración tributaria no fundamentó técnicamente el método de determinación, más aun afirmó que el ente fiscalizador se limitó a hacer referencia a la normativa tributaria sin contar con el sustento del método aplicado.

b) De la incorrecta interpretación del art. 104 de la Ley 2492 (sobre la orden de verificación y su alcance) y vulneración al art. 197 inc. c) de la Ley 2492 (competencia de la Superintendencia Tributaria). La verificación llevada a cabo es clara en cuanto a su alcance, que es la verificación de todos los hechos y/o elementos relacionados con el débito fiscal del IVA e IT relacionados con su proveedor, Industrias Aceite S.A., sin embargo la AGIT sustentó equivocadamente que ante las presunciones señaladas por parte del recurrente, la administración tributaria debería verificar las facturas emitidas a los contribuyentes Henry Flores y Sigma Corp. SRL, acreditando sus presunciones por consignar el código 41085, siendo que ninguna es emitida a nombre de Eduviges Reynaga Loayza; este argumento es oficioso, ya que en su recurso de alzada la contribuyente se limitó a señalar que las notas fiscales emitidas a terceras personas e imputado por su proveedor de la propiedad y venta de los productos observados por la administración tributaria, entonces el argumento de la autoridad jerárquica es también contradictorio e incongruente con la información proporcionada por la Empresa Industrias de Aceite S.A. al SIN, de tener lógica lo dicho por la AGIT el proveedor debió proporcionar la información respecto de las ventas observadas señalando que se imputaron bajo el código 41085 de venta a terceras personas.

Asimismo, reclamó que al consignar todos los productos de Industrias de Aceite SA. transferidos al código cliente N° 41085, entonces era evidente que los productos eran para Eduviges Reynaga Loayza, además que no existió necesidad de obtener documentación o información que permita determinar la relación comercial del contribuyente con los clientes, ya que las terceras personas como Henry Flores y Sigma Corp. SRL no intervinieron en la relación

comercial. A esto se agrega que la contribuyente no presentó documentación para desvirtuar los cargos en su contra y demostrar que los elementos que configura el hecho generador fueron determinados de manera incorrecta.

c) De la incorrecta interpretación del hecho generador previsto en la Ley 843 (texto ordenado) y la legalidad del proceso de verificación (art. 6 y 65 de la Ley 2492).- De los antecedentes administrativos se constató la venta de productos de su proveedor Industrias de Aceite S.A. realizadas por el contribuyente en los periodos sujetos a la fiscalización, no facturadas ni declaradas, que afectaron a la determinación del IVA e IT, estableciendo reparos en favor del fisco, en razón de que los datos difieren de los verificados por la fiscalización, infringiendo las disposiciones previstas en la Ley 843 y decretos supremos reglamentarios, realizada sobre base presunta; sustentando su determinación sobre base presunta señalando actuaciones como la orden de verificación, revisión de padrón de contribuyentes, revisión de DDJJ, documentación presentada por Empresa Industrias de Aceite S.A., revisión de facturas que consignan como real adquirente el código de cliente N° 41085, y otros., tanto para el IVA como el IT, habiendo aplicado correctamente los incs. a) y b) del art. 7 de RND 10-0017-13.

d) De la incorrecta interpretación de la nulidad (artículos 35 y 36 de la Ley 2341).- De antecedentes se constató que no correspondía la declaratoria de la nulidad dispuesta por la AGIT, ya que conforme los arts. 55 del D.S. 27113 (RLPA) y 74 de la Ley 2492 en materia de procedimiento administrativo tributario, la nulidad o anulabilidad, solo opera en los supuestos citados cuando ocasione indefensión del administrado o cuando lesione el interés público, por lo que la mera infracción del procedimiento establecido, en tanto no sea expresamente sancionado no da lugar a la nulidad de obrados, más aun cuando en el presente caso se emitieron los actos administrativos en cumplimiento de la norma, citando parte de la Sentencia de Sala Plena N° 12 de 7 de marzo de 2016 y Sentencias Constitucionales 0731/2010-R de 26 de julio y 2504/2012 de 13 de diciembre, por tanto la Resolución de Recurso Jerárquico al confirmar la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0142/2016 de 22 de marzo de 2016, anulando con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Vista de Cargo, carece de fundamentación legal al desconocer el principio de especificidad o legalidad y de trascendencia.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

e) **De la incorrecta interpretación del art. 96 de la Ley 2492 concordante con el art. 18 del Decreto Supremo 27310 (requisitos de la Vista de Cargo).**- Contrario a lo señalado por la AGIT se puede evidenciar que no existe ningún elemento legal de derecho ni de hecho que haga presumir que la Vista de Cargo sea objeto de nulidad o anulabilidad, habiendo verificado la administración tributaria que la contribuyente realizó pagos a su proveedor Industrias de Aceite S.A. por los productos adquiridos a través del código cliente, sin determinar la contribuyente el IVA ni el IT, correspondiendo según el art. 76 de la Ley 2492 que la carga de la prueba recaiga en el sujeto pasivo, quien debió demostrar que esas compras realizadas bajo su código cliente por terceras personas fueron comercializadas por estas.

1.2.2. Error de derecho de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0634/2016 de 14 de junio, en la apreciación de pruebas obtenidas por la administración tributaria en etapa de fiscalización, vulnerándose el proceso.

i) **Del debido proceso en su elemento del derecho a la defensa (arts. 115 y 117 de la CPE).** No se puede aducir vulneración del derecho a la defensa ya que en todas las fases administrativas desde la orden de verificación, resolución determinativa y otros actos administrativos el contribuyente fue debidamente notificado y respetados sus derechos en cuanto a la presentación de documentación en el plazo fijado por la administración tributaria, resolviendo de manera justa todo el proceso administrativo, habiendo tenido el contribuyente en todo momento acceso a los documentos del procedimiento determinativo y los plazos legales para presentar sus descargos.

ii) **De la carga de la prueba (art. 76 de la Ley 2492).** Conforme se determinó mediante base presunta reparos a favor del fisco de la contribuyente Reynaga Loayza Eduvigues, ella tiene la carga de la prueba para desvirtuar lo sustentado por la administración tributaria y no como refirió la AGIT que debió ser demostrada por la administración la relación de facturas emitidas a terceras personas y atribuidas a Eduvigues Reynaga, sin haberse consignado la dirección de entrega de productos, ya que de la información que fue presentada por el proveedor Industrias Aceite S.A., se atribuyó reparos a favor del fisco a la contribuyente mediante el Código Cliente 41085.

iii) **De la verdad material y realidad económica.** La administración tributaria buscó la verdad material conforme el art. 4 inc. d) de la LPA

concordante con el art. 3 del D.S. 26462, empero la contribuyente en actitud evasora se abstuvo de presentar la totalidad de la documentación o descargos válidos, además la AGIT no tomó en cuenta la realidad económica que establece la voluntad de realizar un hecho o negocio jurídico, habiendo determinado la administración tributaria que las transacciones fueron efectivamente realizadas por la contribuyente, así de la documentación proporcionada por su proveedor Industrias Aceite S.A. consistente en copias de facturas emitidas a la contribuyente con código cliente 41085, reportes de cobranza por vendedor, recibos, cheques y comprobantes de depósitos bancarios realizados y otros, y considerando el alcance de la Orden de Verificación se observó que no determinó el IVA (débito fiscal) e IT conforme a ley por los periodos enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2010.

iv) Incorrecta valoración de los antecedentes administrativos en relación a las facturas que no señalan el domicilio de entrega de producto.

Sosteniendo que para determinar el ingreso no facturado y declarado de la contribuyente, solicitó información al proveedor, empresa Industrias de Aceite S.A., respecto de las transacciones y/o compras que esta realizó con dicho proveedor, instancia que informó a la Gerencia Distrital de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, que Reynaga Loayza Eduvigues, bajo el código cliente 41085 realizó las compras de productos durante los periodos fiscales de enero a diciembre de 2010, conforme cuenta en detalle el cuadro de compras plasmado en la Resolución Determinativa, realizado por tipo de producto y en aplicación del método de determinación base presunta. Correspondiendo al sujeto pasivo demostrar que esas compras efectuadas bajo su código cliente por terceras personas hayan sido comercializadas por estas y no por él.

v) Incorrecta valoración de los antecedentes administrativos en relación a la determinación sobre base presunta.

La administración tributaria respaldó con suficientes elementos de prueba su determinación, utilizando entre estos la documentación obtenida de parte de terceros, ahora el desconocer la conexión entre la información obtenida de terceros, no aplicar la lógica y materialidad de las transacciones, así como las reglas del sentido común a las prácticas del contribuyente, significa haber conculcado los derechos de la



administración tributaria, habiéndose realizado la determinación sobre la base presunta conforme el art. 49.II de la Ley 2492.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se declare probada la demanda, disponiendo se anule y se deje sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0634/2016 de 14/06/2016, manteniéndose firme, subsistente y exigible el total de los reparos.

II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA

Que, por providencia de fojas 42 se admitió la demanda contenciosa administrativa en contra de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y se dispuso que se libre provisiones: citatoria y compulsoria para el demandado y tercer interesado.

II.1.- Respuesta de la autoridad demandada.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 4 de enero de 2017 como consta a fojas 141, presentó el memorial de contestación negativa a la demanda, manifestando:

Sobre la incorrecta interpretación de los artículos: 43.II, 44 numeral 5) incs. a) y c) y numeral 6), 45.I numeral 1) de la Ley 2492; arts. 3, 4, 6, numeral 1), 7 incs. a) y b) de la RND N° 10-0017-13 (la determinación y base imponible); la AGIT señaló que la autoridad jerárquica estableció que la base presunta sobre el IVA e IT, realizada por la administración tributaria no se adecua al procedimiento conforme los arts. 43, 44 y 45 de la Ley 2492, ya que la administración tributaria a pesar de haber verificado que las facturas no fueron emitidas a nombre de Eduvigues Reynaga Loayza, consideró que las compras fueron realizadas por el sujeto pasivo, además que todos los productos adquiridos fueron entregados en el domicilio del sujeto pasivo, cuando no se evidencia por documentación alguna que se demuestre ese aspecto, siendo que en las facturas emitidas a terceras personas no registran domicilio, asimismo, afirmó que los pagos fueron realizados por el sujeto pasivo, sin existir evidencia de ello, solo reportes del vendedor de importes generales, que no precisa las facturas que estaría pagando, finalmente sobre las boletas de depósito, si bien existe el pago por el sujeto pasivo pero son globales, sin detalle que permita relacionar el pago con la factura emitida.

La administración tributaria presume que la totalidad de las compras fueron vendidas, conforme señala la Vista de Cargo, siendo aplicable el RND

10-0017-13 inc. b) de la técnica de compras no registradas, por lo que en tanto no se tenga evidencia cierta que las transacciones fueron realizadas por el sujeto pasivo no podría atribuirse una falta de registro de compras.

Respecto al reclamo de la **incorrecta interpretación del art. 104 de la Ley 2492 (sobre la orden de verificación y su alcance) y vulneración al art. 197 inc. c) de la Ley 2492 (competencia de la Superintendencia Tributaria)**, no se comprende por qué el ente fiscal hace referencia a la competencia, cuando conforme los arts. 139, 197 inc. c) y 140 inc. a) de la Ley 2492 le otorga la facultad de conocer y resolver los Recursos de Alzada de manera fundamentada, en ese ámbito la autoridad jerárquica pudo verificar que la primera vista de cargo no contenía el requisito esencial que es la fundamentación y procedió a anular la misma.

Del reclamo de la **incorrecta interpretación del hecho generador previsto en la Ley 843 (texto ordenado) y la legalidad del proceso de verificación (art. 6 y 65 de la Ley 2492)**, la administración tributaria invoca los arts. 6 y 65 del CTB respecto a la presunción de la legitimidad de los actos administrativos, pero ello no significa que se aparte del principio de legalidad conforme explicó la Sentencia 258/2014 emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, ya que la Vista de Cargo no fundamentó técnicamente el método de determinación, considerando para la base imponible las facturas emitidas a terceras personas sin demostrar que hayan sido realizadas por Eduvigues Reynaga Loayza.

Con relación a la **incorrecta interpretación de la nulidad (arts. 35 y 36 de la Ley 2341; incorrecta interpretación del art. 96 de la ley 2492 concordante con el art. 18 del D.S. 27310 (requisitos de la vista de cargo); y, del debido proceso en su elemento a la defensa conforme los arts. 115 y 117 de la CPE**, de la revisión de antecedentes claramente se expuso que la Vista de Cargo no cumple con los requisitos establecidos en el art. 96 del CTB, habiendo la administración tributaria para la determinación de la base imponible considerado las facturas emitidas a terceras personas, sin demostrar que estas hayan sido transaccionadas por Eduvigues Reynaga Loayza, presumiendo que los pagos realizados por el sujeto pasivo corresponden a todas las facturas que consignan el número de cliente 41085, cuando en los hechos los pagos realizados, no consignan el detalle de las facturas que se está pagando, sin



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

haber demostrado la administración tributaria cumplir con los arts. 36 de la LPA y art. 55 del D.S. 27113.

Sobre la carga de la prueba, la administración tributaria señala de manera incorrecta que la carga de la prueba le corresponde a la contribuyente cuando en materia tributaria desde el inicio de verificación hasta la emisión de la Vista de Cargo, la carga de la prueba le corresponde a la administración tributaria y solo es trasladada al sujeto pasivo a partir de la notificación de la Vista de Cargo conforme se llega a concluir del art. 96.I de la Ley 2492.

En relación a la verdad material y realidad económica, e incorrecta valoración de los antecedentes administrativos en relación a las facturas que no señalan el domicilio de entrega del producto, la administración tributaria elaboró los papeles de trabajo del cuadro de distribución de ventas no facturadas por producto según compras efectuadas a su proveedor Industrias de Aceite S.A. y análisis de facturas de compras efectuadas al proveedor, acreditando su presunciones por el hecho de consignar el código 41085, sin que ninguna sea emitida a nombre de la contribuyente Eduvigues Reynaga Loayza, por lo que dicho extremo no resulta suficiente para afirmar que el sujeto pasivo vendió los productos adquiridos. Asimismo, por el solo hecho de consignar el código del sujeto pasivo y que el proveedor tenga registrado el domicilio de ese cliente, se asevere que fue entregado a dicho domicilio, no corresponde, cuando este no se encuentra debidamente respaldado. Ahora sobre que los productos fueron pagados por la contribuyente mediante recibos firmados, se advierte que no todos identifican el concepto del pago ni la factura a la cual estuviera relacionada, es decir no se advierte que tenga como destino el pago de facturas, menos los montos correspondientes al ser globales, por tanto la documentación proporcionada por Industrias Aceite S.A. es insuficiente para demostrar que la contribuyente pago las compras observadas.

II.1.2.- Petitorio

Concluyó el memorial solicitando se declare improbada la demanda manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0634/2016 de 14 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II.2.- Respuesta del Tercer interesado

La contribuyente Eduvigues Reynaga Loayza, señaló que existen elementos técnicos para desvirtuar la Vista de Cargo SIN/GDCBBA/DF/G2/VE/VC/00505/2015, que adolece de los requisitos

contenidos en el art. 96 de la Ley 2492, ya que en la técnica de compras la administración tributaria reconoce que en ningún momento contó con el precio de venta, entonces cómo pretende utilizar la fórmula costo-venta sin tener uno de los datos, razón por la cual la supuesta determinación del margen de utilidad no tiene asidero legal, además no se cumplió con el art. 7 inc. d) de la RND 10.007-13 cuya técnica debía ser aprobada por la Gerencia de Fiscalización, ya que la técnica para determinar la supuesta utilidad en base al porcentaje de descuento expuesto en las facturas no existe en la RND, razón por la cual la misma debió haber sido aprobada por la Gerencia de Fiscalización, lo cual no ocurrió.

Qué la determinación de la base imponible por la administración tributaria, fue realizada incumpliendo el método de determinación sobre la base presunta.

Finalmente reclama la prescripción de la deuda tributaria de los periodos de enero a diciembre de la gestión 2010 conforme el art. 59 de la Ley 2492 sin las modificaciones posteriores.

III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES

Continuando el trámite del proceso, respondida la demanda, con el decreto de 23 de febrero de 2017, se corre en traslado a la entidad demandante para que formule la réplica, respondida se corrió en traslado para la dúplica y siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, a fojas 173 se decretó "AUTOS para sentencia".

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del*



acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 2.2 y 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en esta Sala para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Orden de Verificación N° 3014OVE00020 de 5 de septiembre de 2014, para verificación de los elementos relacionados al IVA e IT, sobre las transacciones efectuadas por la contribuyente con el proveedor Industrias de Aceite S.A., de los periodos de enero a diciembre de 2010. Posteriormente, la administración tributaria solicitó la documentación respectiva al sujeto pasivo, presentando documentación el 23 de octubre de 2014, asimismo, el 4 de mayo la administración tributaria pidió al sujeto pasivo informe acerca de los precios de venta unitarios efectuados en la gestión 2010.

III.2.- Primera Vista de Cargo N° SIN/GDCBBA/DF/G2/VE/VC/00312/2015 de 22 de mayo de 2015, que calificó la conducta del sujeto pasivo como omisión de pago, liquidando la deuda tributaria sobre base presunta de IVA e IT, de los periodos correspondientes de enero a diciembre de la gestión 2010 en UFV's 736.103.

III.3.- Segunda Vista de Cargo N° SIN/GDCBBA/DF/G2/VE/VC/00505/2015 de 19 de agosto de 2015, en razón a que la primera Vista de Cargo fue anulada mediante Resolución Administrativa N° 23-02212-15, consiguientemente se emitió la segunda Vista de Cargo de agosto de 2015, que calificó la conducta del sujeto pasivo como omisión de pago, liquidando la deuda tributaria establecida sobre base presunta

del IVA e IT, correspondiente a los periodos enero a diciembre de 2010 en UFV's 779.314.

III.4.- Resolución Determinativa N° 17-02494-15 de 17 de noviembre de 2015, que de oficio determinó las obligaciones impositivas del sujeto pasivo Eduvigues Reynaga Loayza en la suma de UFV's 750.119 correspondiente al tributo omitido por omisión de pago del IVA e IT, además de incumplimiento a los deberes formales de los periodos enero a diciembre de la gestión 2010, asimismo calificó la conducta del sujeto pasivo como omisión de pago aplicándole la sanción equivalente al 100% sobre el tributo omitido.

III.5.- Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0142/2016 de 22 de marzo de 2016; que fue emitida emergente del recurso presentado por la contribuyente, que determinó anular obrados hasta el vicio más antiguo, que es hasta la Vista de Cargo N° SIN/GDCBBA/DF/G2/VE/VC/00505/2015 de 19 de agosto de 2015, en consecuencia debiendo la administración tributaria emitir nueva vista de cargo, en razón del incumplimiento del art. 96 de la Ley 2492 por no fundamentar debidamente para determinar sobre base presunta la omisión atribuida a la contribuyente de los periodos de enero a diciembre de la gestión 2010.

III.6.- Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0634/2016 de 14 de junio de 2016; resultado del recurso jerárquico presentado por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), la Autoridad de Impugnación Tributaria refirió que en la Vista de Cargo N° SIN/GDCBBA/DF/G2/VE/VC/00505/2015 de 19 de agosto de 2015, la fundamentación de la base imponible del IVA e IT establecida sobre base presunta no se adecua a los procedimientos establecidos en los arts. 43, 44 y 45 de la Ley 2492 y la RND N° 10-0017-13, que hace que los actos administrativos emitidos por la administración tributaria no cumplen con la previsión del art. 96 de la Ley 2492, sin que pueda atribuirse al sujeto pasivo la responsabilidad por no haber presentado la información y documentación requerida, resolviendo confirmar la resolución de alzada.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la *litis* dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto: Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la resolución impugnada actuó correctamente confirmando la de alzada que estableció que la vista de cargo no cumple con los requisitos exigidos por el art. 96 del CTB, de los hechos, actos, datos, elementos, y valoraciones, y por ende que sirvieron de fundamento de la resolución determinativa, empero sin haber fundamentado técnicamente el método de determinación sobre la base presunta.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

En el presente caso, el tópico central sobre el cual gira la demanda es que según la administración tributaria la autoridad jerárquica vulneró la norma legal y los derechos de la entidad al confirmar la decisión de alzada, ya que la vista de cargo y correspondiente resolución determinativa habrían sido emitidos cumpliendo con los requisitos exigidos en el art. 96 de la Ley 2492.

V.1.-Violación, interpretación errónea o aplicación indebida de la ley, se resuelve bajo los siguientes argumentos legales:

a) Incorrecta interpretación de los artículos: 43.II, 44 numeral 5) incs. a) y c) y numeral 6), 45.I numeral 1) de la Ley 2492; arts. 3, 4, 6, numeral 1), 7 incs. a) y b) de la RND N° 10-0017-13 (La determinación y base imponible), ya que la autoridad jerárquica no estableció que se aplicó correctamente la base presunta por la administración tributaria, quien verificó que Eduviges Reynaga Loayza utilizó su código de cliente adquiriendo productos de la Empresa Industrias de Aceite S.A., mismos que fueron vendidos sin emisión de factura o nota fiscal, entonces incurrió en ingresos omitidos, con el correspondiente reparo del IVA e IT, determinando esta omisión sobre base presunta bajo procedimiento legal.

Al respecto de la revisión de antecedentes se verifica que la autoridad jerárquica acertadamente determinó confirmar la resolución de alzada al haber identificado la carencia de fundamentación técnica en la emisión de la Vista de Cargo N° SIN/GDCBBA/DF/G2/VE/VC/00505/2015 de 19 de agosto de 2015 y su correspondiente Resolución Determinativa N° 17-02494-15 de 17 de noviembre de 2015, al sostener que: *"...la Administración Tributaria elaboró los papeles de trabajo (...) tomando en cuenta las Facturas emitidas por Industrias de Aceite SA, a favor de: Henry Flores y Signa Corp. SRL., acreditando sus presunciones por el hecho de consignar el código 41085; siendo que ninguna*

es emitida a nombre de la Contribuyente Eduvigues Reynaga Loayza, por lo que dicho extremo no resulta suficiente para afirmar que el sujeto pasivo vendió los productos adquiridos del proveedor...”, asimismo, sobre la entrega a domicilio de la contribuyente señaló que no se “... evidencia documento alguno que certifique que evidentemente Industrias de Aceite SA. entregó los productos adquiridos a la dirección de Eduvigues Reynaga, siendo que en las Facturas emitidas a terceras personas no registran domicilio; por lo que, resulta evidente lo afirmado por la ARIT...”, además, sobre los productos supuestamente pagados según la administración tributaria, la autoridad jerárquica estableció que: “... de los recibos de pago, realizados al proveedor de Industrias de Aceite SA., se advierte no todos identifican el concepto del pago, ni la factura a la cual estuviera relacionada, es decir, no se puede advertir que tengan como destino el pago de las Facturas, menos aún identifica los montos que le corresponda, puesto que los mismos son globales...” y “En ese sentido resulta evidente que la Vista de Cargo no expone los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa (...) sin contar con el debido sustento del Método de Determinación aplicado...”.

Estos fueron los argumentos principales por las cuales la autoridad jerárquica determinó confirmar la resolución de alzada, ahora bien, en el presente reclamo la administración tributaria: i) simplemente hace referencia a los antecedentes administrativos en sentido que realizó un correcto trabajo realizando la determinación tributaria sobre la base presunta a contrario de lo referido por la AGIT, que no hubo fundamentación técnica, cuando la realidad se trata que el demandante debió dirigir su desacuerdo de la demanda en la medida que la resolución jerárquica refirió de la inexistencia de fundamentación técnica en el contexto de estos cuatro vértices referidos ut supra (como argumentos principales de la autoridad jerárquica en su resolución), incidiendo cómo es que la fundamentación fue debidamente realizada y no referir de manera genérica que se hizo un correcto trabajo de determinación impositiva por base presunta, sin identificar qué aspecto de la resolución jerárquica es la que ataca, ni identificar los elementos que sostuvo la Resolución Jerárquica que no hubo la indicada fundamentación técnica.

Asimismo, ii) no explica la administración tributaria cómo la Vista de Cargo y consiguiente Resolución Determinativa cumplieron a cabalidad con la exposición de los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que sirvieron



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

de base para fundamentar la Resolución Determinativa, en relación a la omisión de pago acusada a la contribuyente de los periodos enero a diciembre de la gestión 2010, al contrario, su argumento principal gira como se señaló anteriormente en haber realizado un correcto trabajo, esto significa que incurre en especificar de modo claro cual el agravio sufrido por la resolución de recurso jerárquico que debe enmendarse, además de que no vincula la incorrecta interpretación de los artículos demandados en este punto con el razonamiento desplegado por la autoridad jerárquica ahora observado, consiguientemente este motivo resulta infundado por la razones ya expuestas.

b) Respecto del reclamo de la **incorrecta interpretación del art. 104 de la Ley 2492 (sobre la orden de verificación y su alcance) y vulneración de art. 197 inc. c) de la Ley 2492 (competencia de la Superintendencia Tributaria)**, señalando el demandante que el criterio de la autoridad jerárquica es oficioso, al decir que la administración tributaria debió verificar las facturas emitidas a los contribuyentes Henry Flores y Sigma Corp. SRL, acreditando sus presunciones por consignar el código 41085, siendo que ninguna es emitida a nombre de Eduviges Reynaga Loayza, porque en el recurso de alzada la contribuyente solo refirió sobre las notas fiscales emitidas a terceras personas e imputado por su proveedor de la propiedad y venta de los productos observados por la administración tributaria; sin embargo, la entidad demandante olvida que la autoridad jerárquica tiene como atribución conforme el art. 139 inc. b) de la Ley 2492 emitir sus resoluciones de manera fundamentada lo cual implica en concordancia con el art. 4 de la Ley 2341 inc. d) sobre el principio de la verdad material; aplicar este, junto al principio de oficialidad o de oficio, que es la búsqueda del establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma que debe tutelar tanto el derecho del sujeto activo a percibir la deuda, como del del sujeto pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias; estos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le impriman las partes, sino que la autoridad jerárquica, debe intervenir activamente en la sustanciación del Recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo, así lo ha señalado el art. 200.1) de la Ley 2492 y precisamente es aquello que se realizó en la resolución jerárquica que más allá de las meras formalidades, identificó claramente las 4 razones fundamentales (expuestas ampliamente en el acápite V.1.a) por las cuales confirmó la resolución de alzada y no solo uno,

en relación a que las notas fiscales estuvieron dirigidas a nombre de terceros, sino que de manera efectiva realizó el control de la resolución de alzada de manera integral, girando su argumento central en la falencia de la vista de cargo que sirvió de base a la resolución determinativa por su carencia de fundamentación técnica conforme requiere el art. 96 de la Ley 2492.

Sobre este reclamo, también corresponde señalar que conforme la amplia jurisprudencia emitida por este Máximo Tribunal, no existe nulidad por nulidad, ello implica que solo puede recurrirse a la nulidad de un acto procesal cuando este tenga impacto en la decisión principal de la autoridad administrativa, en este caso así se produjere la nulidad solicitada esto no cambiaría el resultado final que es, que la vista de cargo contiene defectos absolutos que no pueden ser enmendados, por todo ello este motivo deviene como infundado.

A esto se agrega, que cuando el **demandante señaló que conforme el art. 76 de la Ley 2492 la carga de la prueba recae en el sujeto pasivo**, de tal manera que la contribuyente no presentó documentación para desvirtuar los cargos en su contra y demostrar que los elementos que configuran el hecho generador fueron determinados de manera incorrecta, pero no toma en cuenta la administración tributaria que la autoridad jerárquica claramente refirió que: *"...desde el inicio de la verificación hasta la emisión de la Vista de Cargo, la carga de la prueba la tiene la Administración Tributaria, y sólo es trasladada al Sujeto Pasivo a partir de la notificación de la Vista de Cargo y el término de descargos establecido en el art. 98 de la Ley 2492 (CTB); por lo que, la falta de fundamentación o sustento a las observaciones establecidas en la Vista de Cargo no puede ser atribuida al Sujeto Pasivo, solo por el hecho de no haber cumplido con su obligación de presentar la información y documentación requerida..."*, argumento válido que no fue desvirtuado por la entidad demandante.

c) respecto a la incorrecta interpretación del hecho generador previsto en la Ley 843 (texto ordenado) y la legalidad del proceso de verificación (art. 6 y 65 de la Ley 2492), el demandante relata los antecedentes administrativos por los cuales la contribuyente fue sujeta a fiscalización estableciendo reparos en favor del fisco del periodo de enero a diciembre de la gestión 2010, por la infracción de las disposiciones previstas en la ley 843 y decretos supremos reglamentarios, realizada sobre base presunta,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

sin embargo este reclamo solo hace alusión a las actuaciones desarrolladas por la administración tributaria durante el proceso de determinación de la obligación tributaria, sin identificar como era su obligación, cuál el agravio sufrido por la resolución jerárquica, esto provoca que no es posible responder favorablemente a su petición.

d) y e) De la incorrecta interpretación de la nulidad (artículos 35 y 36 de la Ley 2341) y sobre la incorrecta interpretación del art. 96 de la Ley 2492 concordante con el art. 18 del Decreto Supremo 27310 (requisitos de la Vista de Cargo), a decir del demandante que no correspondía la declaratoria de la nulidad dispuesta por la AGIT, ya que conforme los arts. 55 del D.S. 27113 (RLPA) y 74 de la Ley 2492 en materia de procedimiento administrativo tributario, la nulidad o anulabilidad, solo opera en los supuestos citados cuando ocasiona indefensión del administrado o cuando lesione el interés público, y no la mera infracción del procedimiento establecido; sin embargo, la Gerencia Distrital de Cochabamba del SIN yerra en su argumento, **primero** porque la autoridad jerárquica no fue la que dispuso la nulidad de la Vista de Cargo, sino que ejerció el control en relación al recurso de alzada y en ese sentido ratificó la decisión del inferior como correctamente aplicada al no haber contenido la fundamentación técnica la vista de cargo y consiguientemente la resolución determinativa, incumpliendo el art. 96 de la Ley 2492, y **segundo**, la resolución jerárquica estableció clara y fundadamente que: **i)** las facturas no fueron emitidas a nombre de la Contribuyente Eduvigues Reynaga Loayza; **ii)** tampoco existe evidencia de documento alguno que certifique que Industrias de Aceite SA. entregó los productos adquiridos a la dirección de la contribuyente; **iii)** sobre el pago, la documentación no identificó el concepto del pago, ni la factura a la cual estuviera relacionada; entonces no se advierte el destino del pago de las facturas ni montos, al ser globales, y **iv)** entonces la Vista de Cargo no expone los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, sin existir el debido sustento para el método de determinación de base presunta aplicada; por ende la ratificación de la nulidad fue efectuada en previsión del incumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 96 de la Ley 2492, además que en el párrafo III del citado artículo de manera precisa señala que la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la vista de cargo, lo

cual en el presente motivo ocurrió, conforme fundamento la autoridad jerárquica.

V.2. Respecto al reclamo del error de derecho de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0634/2016 de 14 de junio, de la apreciación de pruebas obtenidas por la administración tributaria en etapa de fiscalización, vulnerándose el proceso.

a) El demandante señala sobre el debido proceso en su elemento al derecho a la defensa (arts. 115 y 117 de la CPE), que no se puede aducir la vulneración del derecho a la defensa, ya que en todas las fases administrativas desde la orden de verificación, resolución determinativa y otros actos administrativos el contribuyente fue debidamente notificado y respetados sus derechos, al efecto no existe identificación del demandante, menos explicación de qué aspectos fueron vulnerados en cuanto a la apreciación de las pruebas de parte de la autoridad jerárquica, solo hace una mera relación de los antecedentes administrativos refiriendo que no se conculcó el derecho a la defensa de la administración tributaria hacia la contribuyente, lo que evidencia la falta de técnica recursiva de parte del demandante al no poder identificar cual el razonamiento o criterio errado de derecho efectuado en la resolución jerárquica con relación a las pruebas y cuál la logicidad equivocada en cuanto a las pruebas desplegadas, sin identificar cada una de ellas, en cuyo mérito este reclamo deviene como infundado.

b) Respecto a la carga de la prueba (art. 76 de la Ley 2492), reclamada conforme se determinó mediante base presunta reparos a favor del fisco de la contribuyente Reynaga Loayza Eduvigues, nos remitimos al punto V.1.b) de esta resolución, donde se expuso las razones por las cuales la autoridad jerárquica emitió resolución correcta en base a las normas legales vigentes y en respeto de los derechos fundamentales, además que la carga probatoria no significa que ante la atribución de una posible deuda tributaria, quede absuelto el demandante de poder constatar si efectivamente los datos extrañados en las distintas facturas le correspondían efectivamente a la contribuyente de manera indubitable, ya que no es posible que se permita lanzar afirmaciones sobre base presunta de una deuda tributaria sin ejercer las facultades otorgadas por el art. 100 del CTB, teniendo la administración tributaria amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, de los cuales debió valerse a fin de confirmar fehacientemente la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

responsabilidad de la deuda tributaria de parte de la contribuyente y no solo valerse de un dato como es el número cliente 41085, dejando de lado tener la certeza que ese número efectivamente le correspondía a la contribuyente, lo cual no sucedió en el presente proceso y no coadyuva a sostener certeramente que la contribuyente es la persona que incurrió en la omisión de pago, tal y como la autoridad jerárquica concluyó, por ello este motivo no es atendible.

c) **En relación a la verdad material y realidad económica**, el demandante sobre el principio de la **verdad material** solo hace referencia que la administración tributaria habría buscado conforme a la norma vigente la verdad material de los hechos, pero este reclamo no lo vincula, menos explica, cuál la vulneración que habría sufrido de parte de la autoridad jerárquica respecto a este principio, identificando sobre qué elementos probatorios o análisis no se realizó dicha aplicación constitucional de la verdad material.

Asimismo sobre la **realidad económica**, la entidad demandante hace una relación de como la administración tributaria efectuó el cumplimiento de dicho principio, indicando que la AGIT no tomó en cuenta la realidad económica, pero sin explicar de qué manera no hubo considerado la autoridad jerárquica la realidad económica en su decisión, menos identificando en qué partes del decisorio jerárquico habría realizado una vulneración a este principio y de qué manera, lo que hace ver una carencia en la técnica argumentativa de su demanda, por ello no corresponde dar curso a su pedido.

e) **Respecto al reclamo de la incorrecta valoración de los antecedentes administrativos en relación a las facturas que no señalan el domicilio de entrega de producto**, sosteniendo que para determinar el ingreso no facturado y declarado de la contribuyente, se solicitó información al proveedor (Industrias de Aceite S.A.), quien informó que Eduvigues Reynaga Loayza bajo el código cliente 41085 realizó las compras de productos durante los periodos fiscales de enero a diciembre de 2010, aplicando la base presunta; empero la administración tributaria al reclamar este motivo no la relaciona con qué agravio hubiera sufrido de parte de la autoridad jerárquica, sin precisar que parte de la decisión de la resolución jerárquica dice sobre las facturas, simplemente señala la función que desarrolló la administración tributaria y cual debió ser la actitud de la contribuyente ante la obligación tributaria.

Pese a lo anterior de la revisión de la resolución jerárquica, queda evidente que ante la indicación de la administración tributaria que los productos

fueron entregados en el domicilio ubicado en República casi Honduras, domicilio registrado por la contribuyente, sostuvo acertadamente que "...no se advierte el sustento por el cual la Administración Tributaria pueda aseverar este hecho, menos se evidencia documento alguno que certifique que evidentemente Industrias de Aceite SA. entregó los productos adquiridos a la dirección de Eduvigues Reynaga, siendo que en las facturas emitidas a terceras personas no registran "domicilio" (...) y por el solo hecho de consignar el código del Sujeto Pasivo y que el proveedor tenga registrado el domicilio de ese cliente, se asevere que fue entregado a dicho domicilio...", lo cual evidencia las razones fundadas por las cuales atribuyó que la administración tributaria incumplió con los requisitos establecidos en el art. 96 de la Ley 2492, en consecuencia este motivo deviene como infundado.

f) Respecto al reclamo de la incorrecta valoración de los antecedentes administrativos en relación a la determinación sobre base presunta, en sentido que la administración tributaria respaldó con suficientes elementos de prueba su determinación, utilizando entre estos la documentación obtenida de parte de terceros, pero sin considerar que la resolución jerárquica, de manera correcta evidenció que la consignación del número de cliente no fue suficiente para determinar que la contribuyente fue la que recibió dichos productos en razón a que no se especificó en las documentales presentadas por el proveedor al SIN el domicilio de ella, además de haber identificado a terceras personas y no a la contribuyente, a quien solo se pretendió atribuir la omisión, por el simple hecho de estar presente el número de cliente, lo cual no significa realizar un correcto cumplimiento del art. 96 de la ley 2492 y por ende una correcta determinación de tributo omitido según la administración tributaria, sin que sea posible otorgar lo pedido por la entidad demandante en este motivo.

V.2. Conclusión.

Por lo expuesto precedentemente, se concluye que la AGIT en la Resolución AGIT-RJ 0634/2016 de 14 de junio, aplicó e interpretó correctamente la normativa legal, sin incurrir en error de derecho y de hecho, y sin vulnerar derechos y principios al confirmar la resolución de alzada, anulando obrados con reposición hasta el vicio más antiguo que es la Vista de Cargo N° SIN/GDCBBA/DF/G2/VE/VC/00505/2015 de 19 de agosto de 2015.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el numeral 2 del artículo 2, en relación con el artículo 4 la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 20 a 40, interpuesta por Karina Paula Balderrama en representación de la Gerencia Distrital de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales; y, en consecuencia, **mantiene firme y subsistente** la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0634/2016 de 14 de junio.

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

Regístrese, comuníquese y cúmplase.

Magistrado Relator: Dr. Carlos Alberto Egüez Añez

157-3-18

Dr. Carlos Alberto Egüez Añez
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Abog. Ricardo Torres Echalar
MAGISTRADO
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Dr. Jorge Alberto Suárez Zambrano
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

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

Sentencia N° 157/2018 Fecha: 01/11/2018

Libro Tomas de Razón N° I

Dr. Jorge Alberto Suárez Zambrano
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA