



SALA PLENA

10

SENTENCIA: 185/2017.
FECHA: Sucre, 23 de marzo de 2017.
EXPEDIENTE: 1054/2013.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

MAGISTRADA RELATORA: Maritza Suntura Juaniquina.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 47 a 54, interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, representada por Enrique Martín Trujillo Velázquez, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1458/2013 de 13 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 57 a 60 vta., la notificación mediante provisión citatoria a la tercera interesada practicada el 25 de abril de 2014 cursante a fs. 122; demás antecedentes procesales así como la emisión de la Resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia GRACO Santa Cruz plantea demanda contenciosa administrativa contra la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 01458/2013 de 13 de agosto, por ser según el demandante- contraria y lesiva a los intereses del Estado. Luego de hacer cita del art. 104 del Código Tributario Boliviano (CTB) y art. 35 de la Ley del Procedimiento Administrativo (LPA) sostiene que no es posible declarar la nulidad de un acto o actuación administrativa sino está expresamente formulada por la ley: principio de especificidad o taxatividad en materia de nulidades. En ese entendido, afirma que la Vista de Cargo CITE: 7912-011OVE01246-00555/2012 fue dictado por autoridad competente y determinó en forma clara los hechos y actos verificados a través de la Orden de Verificación 0011OVE01246 relacionado al débito fiscal IVA e IT de la mercadería importada del periodo noviembre de 2008. En la referida labor sostiene que aplicó objetivamente la normativa legal, atendió los requerimiento del contribuyente, valoró los descargos presentados e hizo conocer todas las actuaciones a la contribuyente para que asuma defensa; empero, la autoridad demandada determinó erróneamente su nulidad.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Citando jurisprudencia constitucional sobre el debido proceso -SC 418/2000-R y 1276/2001-R- indica que la Vista de Cargo 7912-011OVE01246-00555/2012 de 13 de noviembre, valoró y fundamentó los reparos efectuados por la administración tributaria y, como evidencia la Resolución Determinativa 17-00565-12 de 27 de diciembre, e informe de conclusiones CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/03840/2012 contienen los

elementos y requisitos necesarios para dar legalidad al acto administrativo: revisión, valoración de las pruebas aportadas por la solicitante, sustentado en disposiciones jurídicas aplicables y sustanciado en un proceso justo y equitativo, sin que se hubiese vulnerado el derecho de la contribuyente porque ella tenía pleno conocimiento de la tramitación del procedimiento administrativo e incluso hizo uso del derecho a la defensa al plantear recurso de alzada en plazo oportuno.

En ese sentido, la recurrente -hoy tercera interesada- no declaró el total de sus ventas y omitió el pago de los tributos que alcanzan a su actividad. A tal efecto la contribuyente presentó parcialmente la documentación que le fue requerida según consta en las Actas de recepción de 25 y 27 de septiembre de 2012 y, fue ella quien presentó la nota NUIT 5317/2012 que reconoce que no cuenta con kardex de entrada y salida por ítem. Al no presentarse documentación otorgaron un plazo adicional a la contribuyente hasta el 17 de octubre de 2012 pero no obtuvieron resultado. No pudieron realizar el análisis de los ingresos y salidas de mercancías de los almacenes del contribuyente en razón a que no presentó el kardex de inventario, registros contables y las facturas de ventas que detallan con precisión el producto, incumpléndose así el inciso a) de la Resolución Administrativa N° 05-418-92 que establece la obligación de *mantener registros de control permanente del inventario de todos los ítems o artículos que conforman su activo razonable, bien sea mediante sistemas manuales (Kardex o bincards)* y además va concatenado con el art. 45 del Código de Comercio referido a la concentración y anotación de períodos.

Verificaron las pólizas de importación en el libro de compras IVA y, de la comparación de la suma total de las compras registradas en el citado libro y la casilla 26 del Formulario 200 IVA confirmaron que la contribuyente declaró el crédito fiscal de todas esas pólizas de mercaderías; empero, reportó ingresos muy por debajo de su valor advirtiendo que no habrían sido vendidas en un 100% situación que debería figurar en un inventario. En ese contexto, no lograron verificar el destino de la mercancía importada en cantidad, lotes y precios de ventas de la mercancía por lo que procedieron a la correcta determinación de las ventas no declaradas por importación de mercancía en base al hecho generador conforme dispone el art. 12 de la Ley 843. De ahí que procedieron a la liquidación en base al valor de la mercancía, del IVA pagado más el 87% restante del valor de la mercancía, en aplicación del art 5 de la citada ley que indica que el IVA es parte integrante del precio neto de la mercancía, y las diferencias encontradas según DDJJ F-200 y el valor de la mercancía ingresada y nacionalizada, aplicando el margen de utilidad bruta (M.U.B), que consta en el cuadro N° 4 de la Vista de Cargo.

Finalmente, sostiene que realizó una correcta valoración de la documentación del contribuyente y fue ella quien debió probar que su mercancía no fue vendida y que se encuentra en su poder presentando los registros kardex que observen los principios y normas contables para su elaboración en razón a que el inventario del mes de noviembre de 2008 que cuenta no establece los productos de entrada ni salida del almacén conforme prevén las disposiciones legales.

I.3. Petitorio.



Por lo expuesto, pide que previo trámite de ley se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1458/2013 de 13 de agosto, pronunciado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y por consiguiente se declare firme y subsistente la Resolución Administrativa ARIT-SCZ/RA 0295/2013.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA

Corrida en traslado la demanda, por memorial cursante de fs. 57 a 60 vta., se apersonó Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) y contestó en forma negativa; luego de realizar un resumen sucinto del proceso de verificación específica debido fiscal IVA y su efecto IT de la contribuyente Anita Kohn de Vaca Díez del periodo fiscal noviembre de 2008, señaló que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01458/2013 de 13 de agosto, se encuentra respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos agregando lo siguiente: **1)** La Administración Tributaria para establecer los ingresos no declarados se basó en las DUI C-16647 y C-29997 que corresponden a las importaciones de 7 y 18 de noviembre de 2008 y consideró que los bienes importados consistentes en productos de ferretería fueron vendidos en el mismo periodo verificado; **2)** La contribuyente entre otros documentos contables presentó los Estados Financieros practicados al 31 de diciembre de 2008, que expone la cuenta de inventarios, en el rubro activo realizable del Balance General, el importe de Bs. 7.752.949,83.- como inventario final; pero, la administración tributaria en la Vista de Cargo indica contrariamente que las mercaderías importadas no fueron vendidas en un 100% y que el saldo debería formar parte de un inventario a pesar de que el citado Estado Financiero refleja la cuenta de inventarios; y, **3)** El ente fiscal no consideró la verdadera dimensión de la información contable presentada e identificó que la contribuyente realiza importaciones y no declara la totalidad de las ventas sin embargo, no refirió de qué mercadería se trata, ni realizó el trabajo de clasificación de los tipos de mercadería ni estableció la cuantía de la misma.

II.1. Petitorio.

En base a lo expuesto, pide se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa planteada.

Corrida en traslado la respuesta, la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN por memorial cursante de fs. 84 a 87, haciendo uso de la réplica reiteró los argumentos centrales de la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGI, por memorial cursante de fs. 92 y vta., señaló que el demandante no se pronuncia sobre el contenido de la contestación, omisión que entraña conformidad con los fundamentos y la decisión asumida por la autoridad demandada.

III. INTERVENCIÓN DEL TERCERO INTERESADO

Anita Kohn de Vaca Díez, por memorial cursante de fs. 95 a 105 vta., se apersonó al proceso y señaló lo siguiente: **a)** Es obligación de la

administración tributaria probar fehacientemente la determinación que realiza en cumplimiento del art. 76 del CTB; **b)** La documentación que presentó no fue valorado; **c)** La empresa unipersonal de su propiedad dejó expresa constancia de que adoptó la metodología del inventario periódico, aceptada y reconocida, para registrar las operaciones de compra y venta de mercancías; es decir, cada transacción realizada se encuentra en el inventario entregado a la administración que además guarda relación con los libros de Compras, Ventas, Mayores, Estados Financieros y demás documentación contable que fue remitida al demandante y demuestra que la mercancía vendida fue declarada pero lamentablemente no fue considerada; **d)** La administración apartándose de la documentación contable entregada procedió a presumir la existencia de ventas no declaradas únicamente sobre la base de las importaciones, situación que no es legal ni lógico porque no está respaldada por ningún tipo de prueba; **e)** La nulidad dispuesta es por carencia de motivación y fundamentación de la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa así como el desconocimiento del principio de verdad material y por falta de especificaciones de la deuda tributaria; y **f)** Existe imprecisión en la demanda en razón a que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01458/2012 que no guarda relación con la resolución emitida por la autoridad demandada.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces Superintendencia Tributaria General hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

- a)** Cursa orden de verificación 0011OVE01246 de 7 de septiembre de 2012, emitida por el SIN correspondiente al impuesto IVA e IT de la gestión 2008 del periodo noviembre de la contribuyente Anita Kohn De Vaca Diez (fs. 3 del anexo 2). Actas de recepción de documentos (fs. 30 a 33 del anexo 2).
- b)** Vista de Cargo 7912-011OVE01246-00555/2012 de 13 de noviembre (fs. 127 a 138 del anexo 4).
- c)** Resolución Determinativa N° 17-00565-12 de 27 de diciembre de 2012, que resolvió entre otros, determinar de oficio las obligaciones impositivas del contribuyente Anita Kohn De Vaca Diez que asciende a 60.221.- UFV's a la fecha de emisión de la citada resolución, calificando la conducta de la contribuyente como omisión de pago (fs. 171 a 176 del anexo 4; y, 5 a 10 del anexo 1); decisión que fue impugnada por la contribuyente mediante recurso de alzada



(fs. 11 a 24 vta. del anexo 1) y fue respondida por la Gerencia GRACO Santa Cruz (fs. 32 a 42 vta. del anexo 1).

- d) Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0295/2013 de 26 de abril, que confirmó la Resolución Determinativa N° 17-00565-12 de 27 de diciembre de 2012 (fs. 83 a 95 del anexo 1); que fue impugnado por la contribuyente mediante recurso jerárquico (fs. 111 a 127, subsanado a fs. 130 del anexo 1).
- e) Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1458/2013 de 13 de agosto, que anuló la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0295/2013 de 26 de abril, resolviendo anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo CITE: 7912-011OVE01246-00555/2012, inclusive, a objeto de que la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, emita un nuevo acto que realice una valoración razonable de la documentación aportada por el Sujeto Pasivo (fs. 152 a 166 del anexo 1).

V. IDENTIFICACIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

En base a lo descrito y los argumentos expuestos por ambas partes se advierte que la controversia radica en lo siguiente: La entidad demandante reclama que no corresponde la anulación de obrados dispuesta por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1458/2013 de 13 de agosto, en razón a que la Vista de Cargo 7912-011OVE01246-00555/2012 de 13 de noviembre y la Resolución Determinativa N° 17-00565-12 de 27 de diciembre de 2012, valoraron correctamente los descargos presentados por la contribuyente, encontrándose fundamentada y motivada. Asimismo, añade que resguardó el debido proceso de la contribuyente en el procedimiento de verificación 0011OVE01246 de 7 de septiembre de 2012, no existiendo razón legal para retrotraer trámites.

Fijado el *thema decidendum* corresponde analizar la veracidad de la denuncia.

VI. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

VI.1. Consideraciones necesarias.

De la revisión de antecedentes se constata que el acto administrativo cuestionado -Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1458/2013 de 13 de agosto-, basó la decisión de anular obrados hasta el vicio más antiguo al advertir la carencia de una valoración razonable en la Vista de Cargo 7912-011OVE01246-00555/2012 de 13 de noviembre y la Resolución Determinativa N° 17-00565-12 de 27 de diciembre de 2012, en cuanto al análisis de la documentación presentada por Anita Kohn de Vaca Diez -ahora tercera interesada- dentro de la orden de verificación 0011OVE01246 de 7 de septiembre de 2012, emitida por el SIN que corresponde al impuesto IVA e IT del periodo fiscal noviembre de 2008.

En ese sentido, la resolución del caso concreto a través del control de legalidad solicitado se realizará tomando en cuenta la garantía constitucional del debido proceso en su faceta sustantiva por ser ése el

escenario en el que se presenta el litigio. En ese sentido, más allá de advertir que la contribuyente tuvo conocimiento de la orden de verificación, no se obstaculizó, impidió o restringió *formalmente* la producción de pruebas de descargo, el correcto examen de los cargos presentados en la demanda no pueden estar limitado únicamente al debido proceso adjetivo como pretende la entidad demandante que afirma que cumplió con el procedimiento previsto para la orden de verificación hasta culminar con la resolución determinativa N° 17-00565-12 de 27 de diciembre de 2012 sin que hubiera impedido a la contribuyente hacer uso de los recursos legales y producir prueba de descargo, puesto que la vigencia plena del debido proceso -en el Estado Plurinacional de Bolivia-, exige la coexistencia en materia tributaria de la razonabilidad y proporcionalidad de las decisiones, conforme mandan los arts. 115.II y 323.I de la Constitución Política del Estado. En ese contexto, la SC 0683/2013 de 3 de junio, a tiempo de mostrar el desarrollo evolutivo del debido proceso, indicó:

“...en el marco de una interpretación progresiva del derecho al debido proceso, es evidente que el elemento motivación, no puede quedar como un presupuesto estático del debido proceso en su faceta adjetiva, sino por el contrario, en el marco de una evolución interpretativa a ser adoptada por este Tribunal, la motivación, debe además ser reconocida como un elemento esencial del debido proceso sustantivo, ya que tal como se dijo precedentemente, el ideal constitucional de la razonabilidad prescribe una práctica democrática basada en entendimientos razonados y razonables.”

*En el marco de lo expuesto, debe precisarse que desde una perspectiva del debido proceso adjetivo, el máximo contralor de derechos fundamentales, indicó que toda decisión jurisdiccional o administrativa para asegurar el derecho a la motivación como elemento de las reglas de un debido proceso, debía contener los siguientes aspectos: **i)** La determinación con claridad de los hechos atribuidos a las partes procesales; **ii)** La exposición clara de los aspectos fácticos pertinentes; **iii)** Al puntualizar de manera expresa a los supuestos de hecho contenidos en la norma jurídica aplicable al caso concreto; **iv)** La descripción de forma individualizada de todos los medios de prueba aportados por las partes procesales; **v)** La valoración de manera concreta y explícita de todos y cada uno de los medios probatorios producidos, asignándoles un valor probatorio específico a cada uno de ellos de forma motivada; y, **vi)** **La determinación del nexo de causalidad entre las denuncias o pretensiones de las partes procesales, el supuesto de hecho inserto en la norma aplicable, la valoración de las pruebas aportadas y la sanción o consecuencia jurídica emergente de la determinación del nexo de causalidad antes señalado. En este marco, debe además señalarse que la determinación del nexo de causalidad antes mencionado, en cuanto al presupuesto de la norma aplicable, para cumplir con la exigencia de la razonabilidad, debe además establecer pautas de interpretación reconocidas por la teoría jurídica, para evitar así decisiones e interpretaciones normativas arbitrarias.***



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1054/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

En este orden, el presupuesto desarrollado supra en el numeral 6, en una interpretación evolutiva del derecho al debido proceso, no solamente asegura el respeto a la motivación como elemento del debido proceso adjetivo, sino también resguarda la razonabilidad de toda sentencia judicial o acto administrativo; en consecuencia, en tanto y cuanto las autoridades judiciales o administrativas observen este último presupuesto, se tendrá por cumplido el ideal constitucional de la razonabilidad, el cual, tal como se indicó, prescribe una práctica democrática basada en entendimientos razonados y razonables” (el subrayado es nuestro).

Del mismo modo, este Tribunal toma en cuenta el criterio expuesto por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, caso Tristán Donoso Vs. Panamá. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 27 de enero de 2009. Serie C No. 193, Párrafo 153, que señala:

*“153. El Tribunal ha resaltado que **las decisiones que adopten los órganos internos, que puedan afectar derechos humanos, deben estar debidamente fundamentadas, pues de lo contrario serían decisiones arbitrarias** ^[136]. En este sentido, la argumentación de un fallo debe mostrar que han sido debidamente tomados en cuenta los alegatos de las partes y que el conjunto de pruebas ha sido analizado. Asimismo, **la motivación demuestra a las partes que éstas han sido oídas y, en aquellos casos en que las decisiones son recurribles, les proporciona la posibilidad de criticar la resolución y lograr un nuevo examen de la cuestión ante las instancias superiores**. Por todo ello, el deber de motivación es una de las ‘debidas garantías’ incluidas en el artículo 8.1 de la Convención para salvaguardar el derecho a un debido proceso ^[137]” (el resaltado nos corresponde); criterio que merece ser observado por formar parte del bloque de constitucionalidad (art. 410.II de la CPE).*

Asimismo, la citada Corte en el caso J. Vs. Perú. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 27 de noviembre de 2013. Serie C No. 275, Párrafo 224, agregó: “224. (..) *La motivación de un fallo debe permitir conocer cuáles son los hechos, motivos y normas en las que se basó el órgano que lo dictó para tomar su decisión de modo que se pueda desechar cualquier indicio de arbitrariedad, a la vez que les demuestra a las partes que estas han sido oídas en el marco del proceso* ^[335]. **Además, debe mostrar que han sido debidamente tomados en cuenta los alegatos de las partes y que el conjunto de pruebas ha sido analizado** ^[336]. Por todo lo anterior, la Corte ha concluido que el deber de motivación es una de las ‘debidas garantías’ incluidas en el artículo 8.1 del debido proceso ^[337]” (las negrillas fueron añadidas).

En armonía con nuestra Norma Fundamental y el bloque de constitucionalidad, el art. 35.I de la Ley del Procedimiento Administrativo, prevé: “Son nulos de pleno derecho los actos administrativos en los casos siguientes: d) Los que sean contrarios a la Constitución Política del Estado”, disposición aplicable en materia tributaria por la previsión del art. 74 numeral 1 del CTB, al margen de la aplicación directa de nuestra Norma Suprema -principio de jerarquía normativa-.

VI.2. Resolución del caso

En el caso presente se evidencia que la administración tributaria dentro de la orden de verificación 0011OVE01246 de 7 de septiembre de 2012 realizada a la contribuyente Anita Kohn De Vaca Diez, bajo la modalidad específica Débito Fiscal IVA e IT del periodo noviembre de 2008, recibió las pruebas de descargo que están descritas en las Actas de recepción de documentos cursantes de fs. 30 a 33 del anexo 2; situación asentada en la Vista Cargo 7912-011OVE01246-00555/2012 de 13 de noviembre que indica: *“El contribuyente presentó parcialmente ante la Administración Tributaria la documentación requerida, según consta en el Acta de Recepción de fecha 25 y 27 de septiembre de 2012...”*. A pesar de dicho reconocimiento no se advierte que las pruebas de descargo fueran apreciadas de manera concreta y explícita en la Vista de Cargo antes citada, puesto que señala: *“...realizó el análisis y verificación de la información enviada por la Aduana nacional de Bolivia (pólizas de importaciones legalizadas), la Gerencia de Fiscalización y la información existente en el sistema Integrado de Recaudación para la Administración Tributaria (SIRAT2), debido a la no presentación de documentación contable y kardex de inventario por parte del (a) contribuyente no se logró proceder con la verificación y análisis del movimiento de entradas 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 éstas...”* (las negrillas fueron añadidas). Y, en el acápite de análisis y revisión del control de inventarios indica que no logró realizar el análisis de los ingresos y salidas de mercadería de los almacenes debido a que la contribuyente no presentó kardex de inventario, registros contables y, las facturas de ventas no detallan con precisión el producto, concluyendo luego lo siguiente: *“Más allá del tipo de valuación de inventario y la temporalidad de registro contable que efectuó el(a) contribuyente está obligado a llevar un control de sus inventarios por ítem de acuerdo a lo dispuesto en el inciso a) de la RESOLUCION ADMINISTRATIVA N° 05-418-92 de fecha 16 de septiembre de 1992”* .

En el punto referido a la verificación y análisis de la información extraída - inciso 2) de la Vista de Cargo ya referida- indica: *“Se comparó el total de ventas declaradas con el valor total de sus importaciones en el período observado, determinando que el(a) contribuyente reporta ingresos muy por debajo del valor de las mercaderías importadas, lo que supone que las mercaderías importadas no fue vendida en un 100% es decir, que el resto de la mercadería debería formar parte de sus inventarios, sea como mercadería o como acto fijo por el importe de Bs186.678,38, caso contrario las mismas fueron vendidas sin las facturas respectivas, debido a la no presentación del Kardex de inventario, registros contables etc. por parte del contribuyente (...), no se logró verificar el destino de la mercadería importada en cantidad, lotes y precio de ventas de la mercadería, por lo que se consideró la diferencia como el costo de adquisición de la mercadería observada por ventas no facturadas...”* (el subrayado fue agregado).

Y, para la determinación de ventas no declaradas -la administración tributaria- arribó al entendimiento de que la contribuyente importó mercadería con destino a la comercialización, agregando que:



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 1054/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

“considerando el tipo de mercadería y la cuantía de los mismos, **habiéndose perfeccionado el hecho generador** que configura los tributos por los cuales se constituye sujeto pasivo de los Impuestos al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), conforme lo señala la norma legal, **se ha identificado que el(a) contribuyente realiza importaciones y no declara la totalidad de sus ventas**, por lo cual para efecto de la determinación del Impuestos al Valor agregado, corresponde determinar las ventas no facturadas sin el derecho al cómputo del crédito fiscal...” (el resaltado es nuestro). En base a lo expuesto y, la imposición de multas por incumplimiento a deberes formales, se presentó liquidación preliminar de la deuda tributaria, por concepto de tributo omitido actualizado más intereses que asciende al siguiente detalle: **1)** Por el **IVA** el equivalente a UFV's 48.939.- (cuarenta y ocho mil novecientos treinta y nueve unidades de fomento a la vivienda); **2)** Por el **IT** el equivalente a UFV's 11.293.- (once mil doscientos noventa y tres unidades de fomento a la vivienda); y, **3)** Por **multas** por incumplimiento a Deberes Formales el equivalente a UFV's 2.050.- (dos mil cincuenta unidades de fomento a la vivienda).

Por su parte, la Resolución Determinativa N° 17-00565-12 de 27 de diciembre de 2012, **ratificó** lo expuesto en la Vista de Cargo concluyendo que si bien el contribuyente presentó descargos empero carecen de validez probatoria por lo siguiente: **i)** Los Kardex de inventarios presentados reflejan únicamente la valuación de los mismos y no las entradas y salidas físicas de cada uno de los productos; **ii)** Los Kardex de inventarios presentados no se encuentran notariados como exigen los arts. 36, 37 y 40 del Código de Comercio, careciendo de valor conforme a los arts. 62 y 63 del citado cuerpo legal; y, **iii)** Los Kardex de Inventarios presentados solo presentan detalles de las pólizas de importación y no así del movimiento físico y valorados por ítem para un mejor análisis de las ventas no declaradas en el entendido que el contribuyente declara importes menores en ventas con respecto a las importaciones realizadas contraviniendo el art. 12 de la Ley N° 843.

Por lo expuesto, ciertamente la Vista Cargo 7912-011OVE01246-00555/2012 de 13 de noviembre, se constituyó en un acto arbitrario -de hecho y no de derecho- que indudablemente lesionó el debido proceso de la contribuyente Anita Kohn de Vaca Diez, puesto que no contiene argumentos razonables que permitan establecer de manera certera el hecho que genera la obligación tributaria. En ese sentido, la administración tributaria no tomó en cuenta las pautas de interpretación fijadas por el legislador que prevé tomar en cuenta el método que *más se adapte a la realidad económica* y, para aquellos actos o negocios en los que se produzca simulación, el *efectivamente realizado por las partes* (art. 8.II del CTB); consecuentemente, resulta inaceptable que la administración tributaria fundamente su pretensión de cobro en suposiciones cuando la base imponible para la determinación del adeudo tributario fue sobre *base cierta*.

En ese contexto, no bastaba con afirmar que se perfeccionó el hecho generador sino que indispensablemente debe estar acompañado con la explicación razonada que respalde la pretendida acción de cobro por parte de la administración tributaria, siendo insuficiente, para el caso de Autos,

realizar la comparación del total de las ventas declaradas por la contribuyente con el valor total de las importaciones en el período observado, al que luego aplicó -a la diferencia de la citada operación- el Margen de Utilidad Bruta (MUB) del 19.93% para establecer las ventas no declaradas, por cuanto era indispensable para la administración tributaria demostrar de manera cierta (no presunta por ser sobre base cierta) la transmisión, a título oneroso, del dominio de las mercancías importadas por la contribuyente durante el período verificado para recién aplicar el importe del IVA e IT que corresponda. Asimismo, se tiene que la liquidación contenida en la Vista de Cargo tantas veces mencionada efectivamente no contiene el detalle ni la cuantía de las mercancías que se presumen fue vendida por la contribuyente durante el período cuestionado por la administración tributaria, coligiéndose así que la administración tributaria no realizó la liquidación del tributo sobre las operaciones efectivamente realizadas por el sujeto pasivo, inobservando así la previsión del art. 96.I del CTB que señala: “ **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**” (las negrillas nos corresponden), incumplimiento que acarrea su nulidad por ser un requisito de validez de la Vista de Cargo, conforme prevé el art. 96.III del citado cuerpo legal.

El error precedentemente expuesto repercutió en la Resolución Determinativa N° 17-00565-12 de 27 de diciembre de 2012, por cuanto no reparó la liquidación previa realizada en la Vista de Cargo Vista Cargo 7912-011OVE01246-00555/2012 de 13 de noviembre y, más al contrario la ratificó incurriendo en el mismo defecto a momento de realizar la determinación del adeudo tributario que se pretende cobrar. Y, si bien es verdad que hizo mención a las pruebas de descargo presentadas por la contribuyente indicando que carecen de validez probatoria y fue apreciada conforme al art. 81 del CTB; sin embargo, no exteriorizó la valoración de la prueba de manera concreta y explícita de todos y cada uno de los medios probatorios producidos, asignándole el valor probatorio específico a cada uno de ellos limitándose a poner énfasis en la validez del kardex de inventario en detrimento de los demás medios probatorios presentados, situación que es contraria al debido proceso y los principios de *eficacia jurídica y legal, de unidad e interés público* de la prueba que obligan a la administración tributaria a examinar imparcialmente el conjunto probatorio presentado y producido dentro de la orden de verificación realizada a fin de preservar el interés de la comunidad de proscribir la existencia de actos arbitrarios e injustos en la determinación del adeudo tributario. Asimismo, es evidente que la entidad demandante no apreció *en su verdadera dimensión* el modo de inventario presentado por la contribuyente ni toda la prueba de descargo presentada, cuando por la naturaleza de los cargos presentados en contra de la contribuyente (ventas no declaradas u ocultas durante el período cuestionado) resultaba necesario establecer la existencia efectiva de las ventas no declaradas en el período verificado para luego recién exigir el pago del tributo omitido; la carencia de libros notariados en los registros de inventario de la contribuyente no implica *per se* la venta efectiva de las mercancías atribuidas a la contribuyente. Por ende, no se puede presumir la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1054/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

transferencia a título oneroso de las mercaderías si la base imponible aplicada es sobre base cierta; de ahí que la Resolución Determinativa ya citada se constituya en un acto arbitrario contrario al debido proceso reconocido por el art. 115.II y 117.I de la CPE y las garantías previstas en el art. 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, normativa aplicable en materia tributaria por su directa aplicación y justiciabilidad.

En obediencia a las citadas disposiciones legales, el art. 99.II del CTB establece que: *“La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa”* (el resaltado nos corresponde), concordante con el art. 19 del Decreto Supremo N° 27310 de 9 de enero de 2004.

Por lo expuesto, no queda duda en que tanto la Vista Cargo 7912-011OVE01246-00555/2012 de 13 de noviembre como la Resolución Determinativa se constituyeron en actos arbitrarios que no establecieron la existencia efectiva de las ventas no declaradas en el periodo verificado, situación que impidió ser sometida a un nuevo examen ante las instancias superiores. De ahí, que este Tribunal no pueda ratificar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0295/2013 de 26 de abril, como pretende el demandante, porque la mencionada resolución no resguardó el derecho de la contribuyente a contar con un recurso idóneo que le permita corregir las arbitrariedades incurridas por la administración tributaria (efectividad del recurso); consiguientemente, es correcta la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Vista de Cargo ya citada conforme dispuso la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1458/2013 de 13 de agosto; dejando constancia que se cumplió con el principio de especificidad que rige en materia de nulidades por cuanto es nulo el acto administrativo que sea contrario a nuestra Ley Fundamental y no cumpla con los requisitos esenciales para su validez conforme prevé el art. 35.I inciso d) de la Ley del Procedimiento Administrativo y, los arts. 96.III y 99.II *in fine* del CTB.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la Ley 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 47 a 54 de obrados, interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, representada por Enrique Martín Trujillo Velázquez; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1458/2013 de 13 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, sin costas.

No interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

**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


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Maritza Santura 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
EXPON: 2017.....
SENTENCIA Nº 185. FECHA 23 de marzo
LIBRO TOMA DE RAZON Nº 1/2017.....
Conforme
VOTO DISIDENTE:


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