

EXPEDIENTE 742/2013



CA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL
DEL
ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
CITACIONES Y NOTIFICACIONES
SALA PLENA

En Secretaría de Sala Plena a horas 13°30 del día Miércoles 07 de Abril de 2021, notifiqué a:

Wilfredo Peralta Chaves

Con Sentencia 1871/2018; mediante Cédula fijada en Secretaria de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:

Gonzalo Chambi Canasi
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Wilfredo Peralta Chaves
1028771

En Secretaría de Sala Plena a horas 13°31 del día Miércoles 07 de Abril de 2021, notifiqué a:

Danny David Valdivia Coiro
A.G.T.

Con Sentencia 1871/2018; mediante Cédula fijada en Secretaria de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:

Gonzalo Chambi Canasi
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Danny David Valdivia Coiro
1028777



SALA PLENA

SENTENCIA: 187/2018.
FECHA: Sucre, 30 de octubre 2018.
EXPEDIENTE N°: 742/2013.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Wilfredo Cahuana Apio contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: **Olvis Egüez Oliva.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 39 a 48, interpuesta por Wilfredo Cahuana Apio a través de su representante convencional, la contestación a la demanda por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) de fs. 54 a 58, el apersonamiento de la Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) como tercero interesado de fs. 97 a 99, los antecedentes del proceso de emisión de la Resolución impugnada; y,

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El actor señala que, el 10 de abril de 2012 fue notificado con la Orden de Fiscalización 0012OFE00027, para el inicio del proceso de fiscalización parcial sobre el Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), por los periodos fiscales correspondientes a julio, agosto y septiembre de la gestión 2008, con el objeto de verificar supuestas ventas de motocicletas sin la emisión de facturas.

Asimismo, refiere que el 29 de agosto de 2012 la Administración Tributaria (AT) emitió la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/00351/2012, estableciendo un adeudo tributario por el IVA e IT, por un total de 796.505 Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV's) por los periodos fiscalizados.

Advierte que el 12 de noviembre de 2012, la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN emitió la Resolución Determinativa 17-01935-2012 con CITE: SIN/GDCBBA/DJCC/UTJ/RD/00429/2012, correspondiente a los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2008, calificándose la conducta como omisión de pago del IVA e IT por los periodos fiscales mencionados, deduciéndose el total de la deuda tributaria en el monto líquido y exigible de 812.415 UFV's, incluyendo el tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y Multas por Incumplimiento de Deberes Formales.

Finalmente arguye que, ante esta situación impugnó dicha Resolución en alzada, sin embargo, el 15 de abril de 2013 no se consideraron los puntos apelados, teniendo que acudir al recurso jerárquico, resolviéndose este el 11 de junio de 2013 confirmando la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0132/2013 de 15 de marzo, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

El demandante, cuestionó la resolución impugnada refiriendo lo siguiente:

- 1) Que, la Resolución del Recurso Jerárquico no tomó en cuenta que tanto en la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa no existe una adecuada fundamentación del hecho, importando un vicio de nulidad conforme a los arts. 96 y 99.II del Código Tributario Boliviano (CTB).**

Aduce la existencia de vicios procesales susceptibles de nulidad tanto en la resolución de alzada y jerárquico, argumentando que, de la revisión de la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/00351/2012 que estableció un adeudo tributario del IVA y el IT por 796.505 UFV's, correspondientes a los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de la gestión 2008, no se plasma el trabajo de campo realizado por los funcionarios a cargo del procedimiento de fiscalización parcial.

Agrega que, si bien se realizó diferentes procedimientos para establecer la base imponible del IVA e IT sobre base cierta, en el acápite destinado al IVA no se encuentran detallados si los ingresos omitidos son por motocicletas, bicicletas o repuestos de motocicletas, habiéndose establecido de manera genérica, existiendo una simple referencia gráfica a las diferencias existentes entre el Libro de Ventas y las Declaraciones Juradas, que en su criterio debió detallar cuál fue el procedimiento que se siguió para efectuar el trabajo de fiscalización, cuál fue el método empleado para efectuar la determinación de la Deuda Tributaria, cuánto corresponde por ventas no facturadas, cuánto corresponde por importaciones no declaradas, y cuánto por depuración de crédito fiscal.

Asimismo, arguye que en el acápite destinado al IT se reiteró el mismo texto, no obstante, de que el IVA y el IT son impuestos distintos y se consignan por razones diferentes, mismas que debieron ser expuestas en la Vista de Cargo, al servir de base para la Resolución Determinativa, conforme dispone el art. 96.I del CTB, normativa que fue vulnerada, así como la Resolución de Directorio 10-0037-07.

Por último, manifiesta que la falta de fundamentación del hecho que contiene la Vista de cargo y la Resolución Determinativa, vulneraron la garantía del debido proceso, así como el derecho a la defensa, conforme lo establecen los arts. 115.II y 119.II de la Constitución Política del Estado (CPE), concordantes con los arts. 4 inc. e) de la Ley 2341-Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) y 68 núm. 6) del CTB.

- 2) Que, la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, es contradictoria a otros pronunciamientos de la AGIT, además de no considerar la existencia de vicios en la determinación de oficio de la deuda realizada por el SIN Cochabamba.**



Refiere que, la AT investida de sus amplias facultades de investigación, fiscalización y control, debió demostrar el acaecimiento del hecho imponible; es decir, la efectiva transferencia de dominio del bien, en el presente caso de un bien que por su naturaleza es sujeto a registro público; sin embargo, no demostró fehacientemente este extremo, corroborando en los registros públicos de la Dirección Departamental de Tránsito y el Registro Único Automotor.

Asimismo, señala que ni en la Vista de Cargo ni en la Resolución Determinativa se encuentra el detalle del tipo, cilindrada, marca, cantidad y documento de transferencia, número de placa y otros detalles de la mercancía, generando un estado de indefensión para una adecuada defensa ante el SIN, además de viciar de nulidad la Resolución Determinativa, por carecer de los requisitos establecidos en los arts. 99 de la Ley 2492 y 19 del Decreto Supremo (DS) 27310.

Destaca que, la AGIT en procesos similares referidos a la venta de motocicletas, repuestos y otros accesorios, sobre procesos de fiscalización y determinación de oficio realizados por el SIN Cochabamba dispuso la nulidad de obrados, invocando las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 588, 709, 710, 714, 943, 1416 y 1504.

- 3) Que, la Resolución Jerárquica, no observó la existencia de una incorrecta identificación de la base imponible sobre base cierta, por cuanto los documentos para establecer la misma, no configuran el hecho generador de los tributos adeudados.**

Aduce que, la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, no tomaron en cuenta la base cierta aplicando e interpretando correctamente el art. 43 núm. 1) de la Ley 2492, pues en el presente caso la determinación del IVA y el IT, se debió a la información de terceros, específicamente de las Agencias Despachantes de Aduana que identificaron al demandante como titular e importador de la mercancía, tomando en ese caso como hecho generador las DUI's por motocicletas, determinando así las supuestas ventas no facturadas; cuando, en aplicación de los arts. 4 inc. a) de la Ley 843, y 2 inc. a) del DS 21532, las DUI's no constituyen documentos que de forma directa e indubitable permitan establecer el hecho generador con relación al IVA e IT.

Por último, refiere, que la AT, cuenta con amplias facultades para verificar la verdad de los hechos e identificar correctamente el hecho generador, conforme establecen los arts. 66 núm. 1) y 100 de la Ley 2492, con el fin de configurar el tributo exigible y conocer el origen de la obligación tributaria, que, si bien puede obtenerlo de terceras personas, esta información debe permitir demostrar los elementos que acrediten el nacimiento del hecho generador.

I.3. Petitorio.

Finaliza solicitando se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0737/2013 y se deje sin efecto la Resolución Determinativa 17-01935-2012 de 12 de noviembre de 2012 y en consecuencia establecer la inexistencia de las obligaciones impositivas del IVA e IT, o en su caso se disponga la nulidad de obrados, hasta el vicio más antiguo, hasta que se emita una nueva Vista de Cargo conforme las previsiones normativas vigentes.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 54 a 58, señalando lo siguiente:

- a) En relación a la fundamentación y motivación, invocando la SC 1365/2005-R de 31 de octubre, señala que la fundamentación no siempre debe ser ampulosa, sino clara y concisa.

En ese sentido indica que, la AT emitió y notificó al administrado con la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/00351/2012, que estableció sobre base cierta el ingreso omitido para el IVA e IT, en base al reporte proporcionado por la Aduana Nacional (AN) y las copias legalizadas de las DUI's presentadas por las Agencias Despachantes de Aduanas, identificándose importaciones no declaradas por el contribuyente, traducidas en ventas no facturadas; estableciéndose por ello, un tributo omitido por el IVA de Bs. 375.501 y por IT de Bs. 84.907. En virtud a estos extremos arguye que, la Vista de Cargo detalla y fundamenta las causas por las cuales se emitió el Acta por Contravenciones Tributarias 44634, exponiendo la liquidación previa de la deuda tributaria por los periodos fiscalizados por un importe de Bs. 1.412.545 equivalente a 796.505 UFV's, que comprende el tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multas por Incumplimiento a los Deberes Formales, otorgando un plazo de 30 días para que el contribuyente formule descargos y pruebas referidas al efecto. Continúa explicando que, al servir la Vista de Cargo para la emisión de la Resolución Determinativa, esta última incorpora los procedimientos desarrollados en la fiscalización y adicionalmente añade un cuadro de determinación del IVA e IT, aclarando que los ingresos determinados no declarados fueron producto de la importación de motocicletas, bicicletas y accesorios de acuerdo a las DUI's, concluyéndose en que el administrado no declaró la totalidad de las ventas, mismas que fueron distribuidas en la función a los ingresos declarados, además de identificar las diferencias entre las compras según facturas y las declaraciones del periodo julio de 2008 y errores de saldo a favor para el periodo septiembre de 2008, por lo que la Resolución Determinativa contiene los fundamentos de hecho que dan lugar al reparo y sustento en la decisión de la Administración Tributaria.

- b) En cuanto a las Resoluciones Jerárquicas y el supuesto fallo contrario señala que, la Autoridad Jerárquica evidenció la existencia de vicios de nulidad en la Vista de Cargo o en la Resolución



Determinativa, disponiendo la nulidad; sin embargo, refiere que las nulidades acusadas por el demandante no son evidentes, pues tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa cumplirían los requisitos exigidos por la norma tributaria, careciendo de sustento legal el argumento vertido.

- c) Citando a Fonrouge Carlos Giuliani y Villegas Héctor señala que, la determinación de la deuda tributaria puede efectuarse sobre base cierta, cuando se conoce con certeza el hecho y los valores imponibles, y que los elementos informativos otorgados por el contribuyente o por terceros permiten la apreciación directa y cierta de la materia imponible.

Es por ello que, aduce que el 10 de abril de 2012, la AT notificó personalmente al sujeto pasivo para que éste presente documentación de los periodos julio, agosto y septiembre de 2008, y luego de efectuar el trabajo de campo y los papeles de trabajo respectivos, el SIN emitió la Vista de Cargo en función de los procedimientos expuestos, estableciendo la deuda tributaria por los conceptos del IVA e IT, en virtud a ingresos omitidos y ventas no declaradas en los periodos referidos, así como por las diferencias entre los Libros de Ventas y los Libros de Compras, respecto de las Declaraciones Juradas.

Alega que, al momento de establecer el precio de venta, la AT contaba con la información de los Estados Financieros de la gestión 2008, entregados por el contribuyente al Banco Sol con el cual calculó el porcentaje del margen de utilidad; sin embargo, de acuerdo al "Cuadro de Determinación de Ingresos Omitidos por Motocicletas Importadas", "Cuadro de determinación por Ingresos Omitidos por bicicletas" y "Cuadro de determinación por Ingresos Omitidos por Accesorios Importados", tomando como dato inicial los importes consignados en las DUI's, el importe del IVA, GA e ICE cancelados por cada producto, además del margen de utilidad del 1% establecido del Estado de Resultados presentados por el sujeto pasivo, la AT consideró este importe ingreso omitido por el sujeto pasivo.

Termina señalando que, en relación a la distribución proporcional de los ingresos no declarados, la AT en el papel de trabajo "Cuadro de Distribución Proporcional de Ingresos Omitidos", aplicó un índice originado en los ingresos declarados en el Formulario 200 presentado por el contribuyente la gestión 2008, en el que se estableció una cuantía del ingreso mensual con relación al total anual, multiplicando dicho porcentaje por el total del ingreso omitido que estableció a partir del importe de la DUI más los impuestos de importación y margen de utilidad, demostrando así, que la AT requirió al sujeto pasivo la presentación de documentación contable y específica referida a Declaraciones Juradas sobre el IVA e IT, así como los Libro de Ventas y Compras, Formularios de Habilitación de Notas Fiscales y Pólizas de Importación, requerimientos a la AN, contando con toda la información suficiente para conocer los hechos generadores del tributo, y pese a que no se llegó a establecer la concurrencia de las circunstancias establecidas en el art. 43.I de la

Ley 2492, la determinación de la base imponible, no implicó en ningún momento la indefensión del contribuyente o que se le haya vulnerado derecho alguno.

II.1. PETITORIO.

En mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare improbadamente la demanda interpuesta por Wilfredo Cahuana Apio y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico 0737/2013 de 11 de junio.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

1. La Resolución Determinativa 17-01935-12 de 12 de noviembre de fs. 1 a 4 del Anexo 1, establece de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas del contribuyente Cahuana Apio Wilfredo en la suma de 812.315 UFV's equivalente a Bs. 1.454.523, correspondiente al tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago del IVA e IT de los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2008, en aplicación de los arts. 47 y 165 de la Ley 2492, 42 del DS 27310 y la Resolución Normativa de Directorio 10-0025-10. Además expresa que, el contribuyente realizó la importación de motocicletas, bicicletas y accesorios, conforme a información remitida por la AN, sin declarar la totalidad de sus ventas en los periodos julio, agosto y septiembre de 2008, determinando los importes de operaciones, distribuyendo las presuntas ventas no declaradas, en función a los ingresos declarados, teniendo en cuenta además el "Cuadro de Determinación de Margen de Utilidad"; "Cuadros de Determinación de Ingresos Omitidos"; "Cuadro de Distribución Proporcional de Ingresos Omitidos"; "Cuadro de Determinación de Tributos Omitidos IVA e IT".
2. La Resolución de Recurso de Alzada ARIT- CBA/RA 0132/2013 de 15 de marzo, cursante de fs. 70 a 82 del Anexo 1 que confirmó la Resolución Determinativa 17-01935-12 estableció:
 - a) Que, la AT emitió la Vista de Cargo SN/GDC/DF/FE/VC/00351/2012, debidamente notificada al sujeto pasivo, quien en el término de prueba, no aceptó ni canceló la liquidación practicada y tampoco ofreció pruebas de descargo, ratificando los reparos establecidos y calificando la conducta del contribuyente como omisión de pago por la falta de declaración de ingresos en los periodos de julio, agosto y septiembre de la gestión 2008, estableciendo una deuda tributaria de UFVs 812.315 equivalente a Bs. 1.454.523, incluido el tributo omitido, intereses, multa por incumplimiento a deberes formales y sanción por omisión de pago.
 - b) Que, el sujeto pasivo alegó que es obligación de la AT comunicar de forma clara e inequívoca el origen de los reparos imputados, que se le debió requerir todos los elementos probatorios, que el hecho generador del IVA e IT nace al momento de la transferencia



de dominio, respaldada por la emisión de la factura o nota fiscal, asimismo observa la determinación sobre base cierta, porque esta se habría presentado sobre información presentada por terceros, y en un ejercicio general y simplista, no habiéndose demostrado la mencionada omisión de pago.

3. Posteriormente, el sujeto pasivo interpuso recurso jerárquico, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0737/2013 de 11 de junio, cursante de fs. 151 a 153 vta. del Anexo 1, la cual confirmó a Resolución de Alzada del caso de autos, determinación contra la cual el sujeto pasivo interpone la presente demanda contencioso administrativa.

Finalmente, a fs. 84, cursa el Informe 115/2016-SCTRIA-SP-TSJ, emitido por Secretaria de Sala Plena, por el que se informa que el demandante no hizo uso de su derecho a la réplica; cursa también el apersonamiento del tercero interesado Gerencia GRACO Cochabamba del SIN de fs. 97 a 99, disponiéndose mediante decreto de fs. 100 Autos para Sentencia.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

En virtud a la pretensión del demandante y lo argüido por la entidad demandada, así como lo manifestado por el tercero interesado, la labor de este Alto Tribunal de Justicia se circunscribirá a los siguientes puntos de controversia:

- 1) Si la Resolución Jerárquica vulneró la garantía del debido proceso y derecho a la defensa de la parte demandante al inobservar los requisitos esenciales que debían tener la Vista de Cargo y Resolución Determinativa (RD);
- 2) Si la Resolución Jerárquica es contradictoria a otros pronunciamientos dictados por la AGIT en casos similares; y,
- 3) Si las DUI's son documentos que permiten determinar razonablemente las ventas de mercancías importadas sobre base cierta.

De la compulsa de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a: Determinar si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0709/2013 de 11 de junio, produjo algún agravio al sujeto pasivo Wilfredo Cahuana Apio, al confirmar la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0132/2013 de 15 de marzo, la cual, a su vez, confirmó la Resolución Determinativa 17-01935-12 emitida por la AT con base en la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/00351/2012, que estableció un adeudo tributario por el IVA e IT, por un total de 796.505 UFV's por los periodos fiscalizados de julio, agosto y septiembre, todos 2008; haciendo constar que previamente se analizará la posible vulneración de derechos del sujeto pasivo e inobservancia o no de los requisitos establecidos por Ley en la emisión de la Vista de Cargo y la RD emitidos por la AT y convalidados en la Resolución Jerárquica ahora impugnada; puesto que, son aspectos que atacan la nulidad de actuaciones por vulneraciones a las formas esenciales en la emisión de dichos actos administrativos, y que de ser evidenciadas por éste Tribunal, no requeriría la consideración de reclamos en el fondo; por ello, guardando la debida congruencia se resolverá primeramente los argumentos esgrimidos en la forma, sin que

ello represente modificación alguna de los contenidos de la demanda contenciosa administrativa planteada.

IV.1. Respecto a los requisitos esenciales en la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa analizados en la Resolución Jerárquica y si la misma garantizó el debido proceso y derecho a la defensa del ahora demandante.

Los arts. 115.II y 119.II de la CPE resguardan como garantías jurisdiccionales el derecho al debido proceso y a la defensa, que según el entendimiento asumido por la Sentencia Constitucional (SC) N° 2798/2010-R de 10 de diciembre es: *“...el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos”*.

Respecto de los derechos al debido proceso y a la defensa, es menester hacer referencia al art. 68.6) del CTB, misma que prevé como derechos del sujeto pasivo; **“al debido proceso...”**. En esa misma lógica el art. 36.II de la LPA, establece que será nulo un acto cuando; *“el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión...”*, norma que concuerda plenamente con el art. 55 del DS N° 27113 Reglamento a la LPA, que establece; *“será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados y lesione el interés público...”*. Estos dispositivos legales prevén que la nulidad se limita sólo para aquellos casos en los que se **deje en indefensión a los administrados** o se afecte al orden público, pues ratificar que, *“la nulidad por la nulidad misma no tiene más efecto que la innecesaria obstrucción de la pronta solución de las controversias”*. En este entendido, la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia, ha establecido que en materia de nulidades procesales, se deben observar ciertos principios, como el principio de especificidad, trascendencia y convalidación, de tal modo que la nulidad resulte útil en el proceso y tenga la bondad de restablecer derechos procesales que pudieron haberse lesionado, tales como el derecho a la tutela judicial efectiva en el caso del demandante o el derecho a la defensa en el caso del demandado o, para evitar la intromisión de determinada causa de terceros ajenos a la litis y en definitiva, garantizar la justicia del fallo.

En el presente caso, la Resolución de Recurso de Alzada ARIT- CBA/RA 0132/2013 de 15 de marzo (fs. 70 a 82 del Anexo 1), confirmó la Resolución Determinativa 17-01935-12 de 12 de noviembre de 2012, emitida por la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN; dicho acto ocasionó que el Contribuyente interponga recurso jerárquico, resuelto mediante la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0737/2013 de 11 de junio, que confirmó la Resolución de Alzada, cuya fundamentación se basó en que la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/00351/2012 (fs. 934 a 936 del Anexo 2), la cual fue sobre base cierta, determinó ingresos omitidos para el IVA “obtenidos en base al reporte proporcionado por la Aduana Nacional de



Bolivia y las copias legalizadas de las Declaraciones Únicas de Importación mediante la cual se identificaron importaciones no declaradas por el contribuyente, que **se traducen en ventas no facturadas**, diferencias de consignación de importes de compras en la Declaración Jurada de julio de 2008 y error de registro del saldo a favor en la declaración jurada del periodo septiembre de 2008; de la misma manera para el IT determinó ingresos omitidos, por importaciones no declaradas que **se traducen a ventas no facturadas**, estableciendo en consecuencia un tributo omitido por IVA de Bs.375.501.- y por el IT de Bs.84.907.-

Estableciendo también expresamente la Resolución Jerárquica que, la Vista de Cargo emitida detalla y fundamenta las causas por las que se emitió el Acta de Contravenciones Tributarias N° 44634, expuso la liquidación previa de la deuda tributaria por los periodos fiscalizados, por un importe de Bs.1.412.545.- equivalente a 796.505 UFV's, que comprende el Tributo Omitido, Intereses, sanción por Omisión de Pago y Multa por Incumplimiento a los Deberes Formales; sin embargo, la AGIT en el "acápito xxvii" de su Resolución Jerárquica y que ahora es impugnada, señaló que la Vista de Cargo sirve de base para la fundamentación de la Resolución Determinativa, advirtiéndose que la RD N° 17-01935-12 "a diferencia de lo señalado en la Vista de Cargo citada anteriormente, incorpora los procedimientos desarrollados en la fiscalización y adicionalmente añade un cuadro de Determinación de IVA e IT, aclara que los ingresos determinados no declarados fue producto de la importación de Motocicletas, Bicicletas y Accesorios de acuerdo a Declaraciones Únicas de Importación y no ha declarado la totalidad de las ventas, mismas que fueron distribuidas en función a los ingresos declarados por el contribuyente; además de identificar diferencias entre las compras según facturas y las declaraciones del periodo de julio de 2008 y errores de saldo a favor para el periodo de septiembre de 2008" (sic) (las negrillas y el subrayado es añadido).

El acto administrativo citado, no contiene en sus fundamentos de hecho el trabajo de campo, al no exponer el origen real de la base imponible del tributo omitido y que de acuerdo con los antecedentes proviene de la elaboración del Cuadro de Determinación de Margen de Utilidad, Cuadros de Determinación de Ingresos Omitidos, Cuadro de Distribución Proporcional de Ingresos Omitidos, Cuadro de Determinación de Tributos Omitidos IVA e IT, como lo reconoce la propia AGIT al señalar que **recién en la RD y a diferencia de lo señalado en la Vista de Cargo**, se incorporaron los procedimientos desarrollados en la fiscalización y adicionalmente añadieron un Cuadro de Determinación de IVA e IT; por lo que, claramente se advierte que no se brindó la explicación necesaria y precisa sobre cuáles fueron los motivos por las cuales se procedió a determinar reparos por supuestas importaciones no declaradas del contribuyente, que se "traducirían" en ventas no facturadas; es decir, no se estableció inclusive de qué tipo de importaciones se realizaron en la Vista de Cargo o cuales los hechos que hubiesen originado tal incumplimiento a la normativa tributaria, como tampoco se detalló en ningún momento del proceso de fiscalización, cuáles eran las supuestas DUI's que se observaban en la Vista de Cargo notificada al sujeto pasivo o posteriormente en la RD, para que posterior a la notificación respectiva, éste pudiese presentar los descargos que considere necesarios sobre los

cargos que se le inició en el proceso de fiscalización; y al contrario de ello, en el caso de autos la Vista de Cargo emitida el 22 de agosto de 2012 (fs. 975 a 977 del Anexo 2), en sus tres primeros párrafos, señala que se ha detectado que el contribuyente no declaró sus impuestos conforme a Ley, en los periodos julio a septiembre 2008; e incluso para el periodo agosto/2008, no existió motivo de pronunciamiento; procediéndose a determinar las obligaciones tributarias relativas al IVA e IT **sobre base cierta** inclusive, habiéndose establecido como liquidación de la deuda tributaria un total de UFV's.796.505.- equivalente a la fecha de la emisión de esta Vista de Cargo a Bs.1.412.545 por impuesto omitido actualizado, intereses y la sanción por la calificación preliminar de la conducta; deuda tributaria que se origina por concepto de **supuestas importaciones de manera genérica**, no declaradas por el contribuyente, que **se traducen en ventas no facturadas**.

Lo anteriormente señalado, permite advertir claramente que la Vista de Cargo resultó escueta e incompleta, circunscribiéndose sólo a exponer un cuadro de liquidación con los periodos observados, tributos omitidos, intereses y sanciones respectivas, sin explicar los motivos por los cuales se procedió a determinar reparos por supuestas importaciones no declaradas del contribuyente, que se "traducirían" en ventas no facturadas; sin establecer incluso de que tipo de importaciones se realizaron o cuales los hechos que hubiesen originado tal incumplimiento a la normativa tributaria, cuál fue el procedimiento que se siguió para efectuar el trabajo de fiscalización, cuál fue el método empleado para efectuar la determinación de la deuda tributaria impuesta, cuánto corresponde por ventas no facturadas, cuánto corresponde por importaciones no declaradas y cuáles serían esas no declaradas; es decir, cuál es la mercancía importada y **presuntamente vendida** sin cumplir las obligaciones impositivas, y cuánto por depuración de crédito fiscal; tampoco contiene los datos, actos y elementos de prueba en los que se basó el SIN para fijar la base imponible y menos aún, existe una explicación del porqué aplicó la base cierta para la determinación de la deuda tributaria preliminar, pues el art. 43.I del CTB claramente establece que corresponderá la aplicación de la citada base cuando existan documentos e informaciones que permitan conocer **en forma directa e indubitable** los hechos generadores del tributo de manera fehaciente, aspecto que no fue fundamentado ni demostrado para tal aplicación en la determinación de la base imponible, **simplemente presumiendo ventas de mercadería importada**; tampoco incluye el detalle por los conceptos observados, menos realiza una **valoración de los hechos** en los que incurrió el sujeto pasivo para que haya originado los reparos establecidos en la Vista de Cargo, que ahora es motivo de análisis; por lo que, siendo evidente que las observaciones citadas no fueron incluidas en la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/00351/2012 y por ello, menos fue de conocimiento del contribuyente a efectos que éste pueda asumir defensa en el marco del derecho del debido proceso y su derecho a la defensa, consagrados constitucionalmente, incumpliendo de esa forma con el presupuesto exigido por el art. 96 del CTB, que establece: *"I. 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”.

El Parágrafo III del referido artículo 96 refiere: “La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento **viciará de nulidad la Vista de Cargo** o el Acta de Intervención, según corresponda; estableciendo además que un acto es anulable cuando carece de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, **o de lugar a la indefensión** de las partes en cuestión, concordante con el art. 18 Inciso i), Numeral 2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 37-0037-07, de donde se infiere que la AT en propósito, incurrió en violación de la garantía del debido proceso y derecho a la defensa, continuando con tal violación de derechos del sujeto pasivo por parte de la AGIT; puesto que, avaló tales actos administrativos al emitir la Resolución Jerárquica ahora impugnada, en la cual erróneamente determina que tanto la Vista de Cargo como la RD hubiesen cumplido con los requisitos de forma establecidos por Ley y como ya se señaló líneas arriba; empero, como ya se expresó la Vista de Cargo no cumplió con los requisitos establecidos en el art. 96 del CTB, en relación a la omisión de los fundamentos de hecho, que debía contener, la cual sirvió de base para la emisión de la Resolución Determinativa N° 17-02133-12, en cuyo acto administrativo también incurrió en la misma omisión en términos generales, sin explicar la forma de cómo se determinó los ingresos no declarados o cuales fueron las facturas de compras o la numeración e indicación precisa de las DUI's a que hace referencia la AT al caso de autos; asimismo, no consta la descripción detallada de las mercancías importadas, puesto que si la AT realizó el ejercicio de distribuir las **presuntas ventas no declaradas** en función a los ingresos declarados por el contribuyente para determinar el tributo omitido, es necesario que el sujeto pasivo tenga **certeza sobre el hecho concreto endilgado**, teniendo conocimiento certero respecto a **cuál es la mercancía importada y presuntamente vendida sin cumplir las obligaciones impositivas**, pues, como ocurre en el caso concreto, la AT determinó ingresos omitidos por un importe de Bs. 1.286.623,12 en julio, Bs. 704.738,05 en agosto y Bs. 838.860,50 en septiembre, haciendo un total de Bs. 2.830.221,67, sin que el contribuyente tenga los suficientes elementos para ejercer su derecho a la defensa y rebatir los cargos de la AT, presentando la prueba que considere pertinente, sobre cada uno de los ítems o mercancías sobre las cuales se efectuó el cálculo de la obligación tributaria, incumpliendo también de esa manera lo establecido por los arts. 99.II del CTB y 19 de su Decreto Reglamentario, inicialmente la AT y luego por la instancia administrativa y recursiva (autoridad de alzada y jerárquica), pues erróneamente señalaron que se dio cumplimiento a los requisitos establecidos para la emisión de la Resolución Determinativa; adoleciendo dicha Resolución de igual forma, de los requisitos exigidos por el art. 99 del CTB, viciando de nulidad según lo expresado en la segunda parte del parágrafo II de la citada disposición legal; es decir por la trascendencia que reviste la omisión de los requisitos que deben contener tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa, arts. 96 y 99 del CTB.

Por consiguiente, se advierte que la AGIT obvió e inobservó los requisitos esenciales, en su Resolución Jerárquica, que debían tener tanto de la Vista

de Cargo como de la Resolución Determinativa emitidas en el presente caso y conforme lo prevén las citadas disposiciones legales; por lo que, de acuerdo al art. 96.I del CTB como también el haber omitido establecer clara y expresamente la obligación que tenía la AT en describir los hechos, actos u omisiones en que incurrió el sujeto pasivo conforme señala el inc. g) del art. 18 del RCTB, a fin de que pueda **asumir defensa** de los cargos que se le imputan, evidenciándose que con este actuar **se vulneró la garantía del debido proceso y derecho a la defensa, causando indefensión** al sujeto pasivo, de conformidad a los arts. 115.II y 119.II de la Ley Suprema; correspondiendo en consecuencia atender a este reclamo del contribuyente y disponer la nulidad de obrados, hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la emisión de una nueva Vista de Cargo, en estricta aplicación de los citados art. 96 del CTB y 18 del RCTB, como también a los arts. 36.II de la LPA y 55 del RLPA.

Finalmente, respecto a los reclamos referidos a: si la Resolución Jerárquica ahora impugnada es contradictoria a otros pronunciamientos emitidos por la AGIT y si las DUI's son suficientes para determinar la deuda tributaria sobre base cierta; cabe señalar que, de los fundamentos expuestos líneas arriba, se advierte que existió incumplimiento de los requisitos establecidos por Ley para la correcta emisión de la Resolución Determinativa como también para la emisión de la Vista de Cargo; por lo que tal situación, acarrea la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/00351/2012, cursante de fs. 975 a 977 del Anexo 2 de antecedentes administrativos; por consiguiente, estos dos reclamos citados no ameritan pronunciamiento alguno, toda vez que en el presente fallo existe la nulidad dispuesta de la Vista de Cargo por incumplir con los requisitos del art. 96.I del CTB, reclamada como agravio en la presente demanda.

V. Conclusiones.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la Resolución ahora impugnada, no cumplió con la normativa tributaria legal citada, incurriendo en infracción y vulneración de derechos del sujeto pasivo, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, deja sin efecto la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0737/2013 de 11 de junio y determina anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/00351/2012 de fs. 975 a 977 del Anexo 2, por incumplir con lo previsto en el art. 96.I y 18.g) del RCTB, vulnerando el debido proceso en su elemento del derecho a la defensa del sujeto pasivo consagrados en los arts. 115.II y 119.II de la CPE.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 6 de la Ley N° 620 de 31 de diciembre de 2014, Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y 778 del Código de Procedimiento Civil (vigente para este tipo de procesos), falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda contenciosa



administrativa de fs. 39 a 48; consiguientemente, deja sin efecto la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0737/2013 de 11 de junio y anula obrados hasta el vicio más antiguo; esto es, hasta la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/00351/2012 (de fs. 975 a 977 del Anexo 2), inclusive, debiendo emitirse una nueva Vista de Cargo que contenga los requisitos establecidos en los arts. 96.I del CTB y 18.g) del RCTB y de conformidad a los fundamentos expuestos en el presente fallo.

No interviene el Magistrado Edwin Aguayo Arando por ser de voto disidente.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

José Antonio Revilla Martínez
PRESIDENTE

María Cristina Díaz Sosa
DECANA

Esteban Miranda Terán
MAGISTRADO

Marco Ernesto Jaimes Molina
MAGISTRADO

Juan Carlos Berríos Albizu
MAGISTRADO

Carlos Alberto Egüez Añez
MAGISTRADO

Ricardo Torres Echalar
MAGISTRADO

Olvis Egüez Oliva
MAGISTRADO

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

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

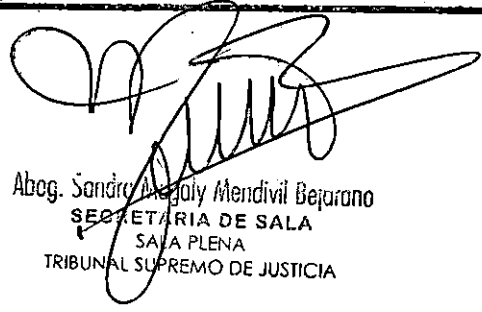
GESTIÓN.2018.....

SENTENCIA N° 187. FECHA 30 de octubre.

LIBRO TOMA DE RAZÓN N°1.....

Dr. Edwin Aguayo Arando

VOTO DISIDENTE:



Abog. Sandra Mejía Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA