



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

27

SALA PLENA

22-06-77

3-76

SENTENCIA: 194/2017.
FECHA: Sucre, 23 de marzo de 2017.
EXPEDIENTE: 1061/2013.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Fidel Marcos Tordoya Rivas.

VISTOS EN LA SALA: La demanda contenciosa administrativa de fojas 47 a 54, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1455/2013 de 13 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) (fs. 26 a 40), la respuesta de fojas 80 a 83 vta., el memorial de la tercera interesada de fs. 98 a 108 vta., la réplica de fs. 89 a 92 vta., la dúplica a fs. 95 y vta., los antecedentes procesales.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Enrique Martín Trujillo Velásquez, se apersona por memorial de fojas 47 a 54, interponiendo demanda contenciosa administrativa, fundamentando su acción en síntesis lo siguiente:

Señala que la AGIT, resolvió anular la Resolución ARIT-SCZ/RA 0292/2013 de 26 de abril, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, consiguientemente anuló obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo CITE:7912-011OVE01242-00551/2012 inclusive, a objeto de que la Gerencia GRACO Santa Cruz, emita un nuevo acto en que realice una valoración razonable de la documentación aportada por el sujeto pasivo, conforme a los requisitos esenciales establecidos en el parágrafo I del art. 96 de la Ley N° 2492.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La entidad demandante indica que existió escasa argumentación de la AGIT, que lesiona los intereses del Estado Plurinacional. Asimismo, después hacer alusión al art. 104 de la Ley N° 2492 y art. 35 de la Ley N° 2341, indica que no es posible declarar la nulidad de un acto administrativo tributario si no se encuentra expresamente dispuesta en la ley; y, que en ese sentido la AGIT determinó erróneamente una nulidad inexistente. Señala que la Vista de Cargo CITE: 7912-011OVE01242-00551/2012, fue dictada por autoridad competente y debidamente firmada; y, que la Administración Tributaria cumplió a cabalidad lo previsto en el art. 104 de la Ley N° 2492 y el procedimiento correspondiente, entre los que menciona, la valoración de los descargos presentados y de hacer conocer a la contribuyente las actuaciones administrativas.

2

Refiriendo los arts. 27 de la Ley N° 2341 y arts. 96.I. y 99.II. de la Ley N° 2492, indica que la AGIT declaró erróneamente una nulidad inexistente, porque tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa, cumplieron a cabalidad los requisitos señalados en los arts. 96 y 99 de la Ley N° 2492, el Decreto Supremo N° 27310 y la Resolución Normativa de Directorio, sin identificar el número.

Indica que la Resolución del Recurso Jerárquico, señaló ausencia de una valoración razonable de la prueba en su conjunto y claridad de los motivos que llevan a desestimarla, además de inconsistencia de la determinación de la base imponible del IVA e IT en la Vista de Cargo; que ocasionó indefensión al sujeto pasivo. Al respecto, señala que el acto objetado, cumplió a cabalidad con los requisitos legales, porque la Vista de Cargo, valoró los hechos y actos, además que fundamentó los reparos realizados por la Administración Tributaria y que encuentra sustento en la Resolución Determinativa N° 17-00562-12 de 27 de diciembre de 2012, y que con el Informe de conclusiones cumplieron con haberse: **1)** Sometido a una revisión; **2)** Valorado las pruebas aportadas por el solicitante; **3)** Sustentado en disposiciones jurídicas aplicables; y, **4)** Sustanciado ante un proceso justo y equitativo, haciendo el recurrente uso del derecho de defensa al interponer el recurso de alzada; por lo que la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa contaron con fundamentación y valoración de la documentación; y, que no se vulneró derechos constitucionales como el debido proceso y el derecho a la defensa.

También alega que la sujeto pasivo, no declaró el total de sus ventas y omitió el pago de los tributos que alcanzan su actividad; además, que se encontraba en pleno conocimiento en toda la fase administrativa, por lo que la resolución de la AGIT, no se encuentra adecuada a la realidad de los hechos. Asimismo indica que en cuanto el derecho a la defensa, la Gerencia GRACO Santa Cruz, otorgó plazos y condiciones establecidas por ley para que la contribuyente presente la documentación, pruebas y descargos, por lo que no existió indefensión del sujeto pasivo.

Refiere que la AGIT indicó que la Administración Tributaria prescindió de la información presentada por el contribuyente y procedió a aplicar presunciones desechando la documentación presentada sin emitir pronunciamiento cabal sobre los motivos que dieron lugar a su decisión; y, que la Vista de Cargo, no procedió a desvirtuar en su totalidad la documentación presentada, limitándose a señalar que no se presentaron kardex de inventario, que no cuenta con registros contables y que las facturas de ventas no detallan con precisión el producto.

Al respecto, alega la entidad demandante que la contribuyente, presentó parcialmente la documentación requerida, según consta en el acta de recepción de 25 y 27 de septiembre de 2012; y, también presentó una nota con NUIT 5317/2012 (no especifica fecha) en la que indicó que no cuenta con kardex de entrada y salidas por ítem; por lo que al no presentar documentación, se le reiteró otorgándole un plazo máximo hasta el "17/10/2012", debido a que *"de la documentación presentada se realizó el análisis y verificación de la información enviada por la Aduana Nacional de Bolivia debido a la no presentación de documentación contable y Kardex de inventarios por el sujeto pasivo, por lo que no se logró proceder con la verificación y análisis de su movimiento de entrada y salidas de sus inventarios"* (fs. 51



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1061/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

vta.) de las cuentas que involucran el registro contable de las compras importadas y el seguimiento de las ventas facturadas. Señala que el contribuyente debió llevar un control de su inventario por ítem conforme lo dispone el inc. a) de la Resolución Administrativa N° 05-418-92 y que va concatenado con el art. 46 del Código de Comercio.

Señala que del análisis de las Pólizas de Importación y los Libros de Compras IVA, realizó comparación de las *"ventas declaradas con el valor total de sus importaciones en el periodo observado determinado por el contribuyente reporta ingresos muy por debajo del valor de las mercancías importadas"* (fs. 52), por lo que evidenció que las mercancías importadas no fueron vendidas en un 100%, entendiendo que el resto de la mercancía debió formar parte de su inventario y registros contables, por lo que la contribuyente incumplió lo establecido en la Resolución Administrativa 05-418-92. Asimismo alega que la Administración Tributaria realizó la correcta determinación de ventas no declaradas por importación de mercancía, siendo que la AGIT, mencionó de forma errónea, que el SIN, única y exclusivamente se basó en las Pólizas de Importación o Declaraciones Únicas de Importación que contiene el IVA pagado por importaciones.

Refiere que la AGIT mencionó que la Vista de Cargo debe sustentarse en valoración de lo cursante durante la etapa de verificación o fiscalización y las pruebas de descargo; que sin embargo, según la entidad demandante, es una errónea aseveración, porque la Administración Tributaria, realizó un correcto procedimiento de determinación y correcta valoración de la documentación de la contribuyente; y, que de su inventario de mercancía del mes de julio de 2008, observó que no se establece los productos de entrada y salida del almacén.

I.3. Petitorio.

Con estos argumentos, la entidad demandante solicita se revoque en todas sus partes la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1455/2013 de 13 de agosto; y, consiguientemente, se mantenga firme y subsistente la Resolución Administrativa ARIT-SCZ/RA 0292/2013.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Admitida la demanda contencioso administrativa por decreto de fs. 56, corrida en traslado y citada la autoridad demandada, se apersonó la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria, que contesta la demanda contencioso administrativa conforme curso de fojas 80 a 83 vta., con los siguientes argumentos:

Refiere respecto a los vicios de nulidad de la Vista de Cargo, que la AGIT evidenció el inicio de proceso de determinación a la sujeto pasivo, haciendo una relación de antecedentes, entre las que menciona que la contribuyente, según actas de recepción de 27 de septiembre y de 16 y 17 de octubre de 2012, presentó la documentación solicitada por la Administración Tributaria, con excepción de las hojas de costos y los kardex por ítem de entradas y salidas de los productos.

Asimismo después de hacer alusión al procedimiento que utilizó la

Administración Tributaria para la determinación de la base imponible del IVA e IT, señala que la Administración Tributaria, para la determinación de las ventas no declaradas y la consecuente deuda tributaria, única y exclusivamente se basó en las Pólizas de Importación o Declaraciones Únicas de Importación (DUI) que contiene el IVA pagado por importaciones, sin considerar que estas importaciones, fueron declaradas por la contribuyente en el Libro de Compras IVA y verificadas por la Administración Tributaria; además que la sujeto pasivo, entre otros documentos, presentó los Estados Financieros practicados al 31 de diciembre de 2008, en los que expone la cuenta de inventarios en el rubro Activo Realizable del Balance General, el importe de Bs.7.752.949,83, como Inventario Final; sin embargo, la Administración Tributaria, en la Vista de Cargo, señaló contrariamente que las mercaderías importadas, no fueron vendidas en un 100%, y que además el resto de la mercadería debió formar parte de sus inventarios, ya sea como mercadería o como activo fijo, pese a que la contribuyente, reflejó en sus Estados Financieros la cuenta de inventarios, por lo que la Administración Tributaria no consideró la información contable presentada por la sujeto pasivo, más aun considerando que la misma (contribuyente), presentó los formularios 150 correspondiente a las gestiones 2007 y 2008, formularios que en el inc. e), Rubro 2), se encuentra la información de existencias al inicio de cada gestión.

Señala también que de acuerdo al Acta de Recepción de Documentos de 17 de octubre de 2012, la contribuyente presentó las facturas de ventas que corresponden a los periodos fiscales enero a diciembre de 2008, que sin embargo no formaron parte de los antecedentes administrativos.

Indica que también observó que la Administración Tributaria aplicó al margen de utilidad bruta obteniendo información global del Estado de Resultados, como si se tratara de un solo tipo de productos, cuando las DUI en las que se basa para determinar ventas no declaradas contienen una variedad de bienes con diferentes características. Asimismo señala que la Administración Tributaria, prescindió de la información presentada por la contribuyente y procedió a aplicar presunciones, desechando la documentación presentada, sin emitir pronunciamiento cabal sobre los motivos que dieron lugar a esa decisión. Observa que la Vista de Cargo, no procedió a desvirtuar en su totalidad la documentación presentada, limitándose a señalar que no se presentaron los kardex de inventario y señalando que no se cuenta con registros contables y que las facturas no detallan con precisión el producto, situación que según la AGIT, no es cierta; que consiguientemente, evidenció la ausencia de valoración razonable de la prueba en su conjunto en que señale con claridad los motivos que llevaron a desestimarla. Alega además, inconsistencias en la determinación de la base imponible del IVA e IT en la Vista de Cargo, que ocasionó indefensión en la sujeto pasivo, por lo que consideró subsanar el procedimiento a fin de evitar la vulneración de la garantía del debido proceso y el derecho a la defensa, por lo que anuló la Resolución del Recurso de Alzada con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo, inclusive, a objeto de que la Gerencia de GRACO, emita un nuevo acto en que realice una valoración razonable de la documentación presentada por la sujeto pasivo. Y, concluye señalando que se ratifica en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución Jerárquica impugnada.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicita sea declarada improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta; y, se mantenga firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1455/2013 de 13 de agosto, emitida por la AGIT.

III. DE LOS ARGUMENTOS DE LA TERCERA INTERESADA.

Mediante memorial de fs. 98 a.108 vta., se apersonó Anita Kohn de Vaca Diez, argumentando en síntesis lo siguiente:

Después de hacer alusión a los arts. 76 y 77 del Código Tributario Boliviano, refiere que presentó prueba documental, que no mereció valoración alguna por parte de la Administración Tributaria; y, que tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa dieron a entender que no lo presentó, extremo alejado a la verdad. También alega que la Administración Tributaria actuó sobre una simple presunción, apartándose de la documentación probatoria presentada, sin considerar que la mayor parte de las importaciones tienden a mantener con stock el negocio para sus clientes en periodos de tiempo razonable, para posteriormente señalar que las ventas de mercancía importada en el periodo marzo 2008, fue vendida, facturada y declarada durante las gestiones 2009, 2010, "2011 o 2012" habiendo en dichos periodos sido efectivo el pago de impuestos IVA e IT. También refiere que utilizó la metodología del Inventario Periódico, que fue entregado a la Administración Tributaria que es coincidente con los Libros de Compras, Ventas, Mayores, Estados Financieros y demás documentación contable remitida a la mencionada administración.

Indica que la Resolución Determinativa señaló que se aplicó el método de base cierta; sin embargo, la Administración Tributaria, apartándose de la documentación contable entregada, procedió a presumir la existencia de ventas no declaradas y únicamente sobre la base de las importaciones. También señala que parte de la mercancía, aún permanece como saldo en almacenes, y que la Administración Tributaria estaría pretendiendo el cobro de impuestos sobre mercancía que no fue vendida y cuando el hecho generador del tributo no ocurrió, aspectos respaldados con documentos que presentó a la Administración Tributaria, la que eludió referirse, vulnerando el derecho al debido proceso, hecho que vicia de nulidad el procedimiento.

Alegando nulidad de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa por falta de fundamentación y después de hacer alusión a la Sentencias Constitucionales N° 12/02-R de 9 de enero, N° 1523/2004-R de 28/09/2004 y N° 717/2006 de 21 de julio, señala que la Administración Tributaria no fundó en derecho sus determinaciones, colocándole en estado de indefensión. Posteriormente, haciendo referencia al art. 28 de la Ley N° 2341 y el art. 31.II del DS N° 27113, aplicables por disposición del art. 74 del Código Tributario, los arts. 28 y 31 del Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo, indica que la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, carecen de motivación, de una correcta valoración de los descargos, falta de establecimiento del hecho generador, de detallar las evidencias que prueben las observaciones realizadas, de expresar claramente periodo, factura, venta, compra, producto, cliente, donde se depositaron las cobranzas por ventas y otros de las que proviene la deuda tributaria; constituyendo en falta de motivación y fundamentación.

3

Asimismo bajo el subtítulo “**Principio de verdad material**” y después de hacer alusión al art. 200 de la Ley N° 3092 y art. 4.d) de la Ley N° 2341, refiere que la Administración Tributaria no puede quedarse con la apariencia formal de los hechos y situaciones económicas que pueden o no estar gravadas por un impuesto, sino de demostrar una deuda tributaria y respaldarla legalmente; y, desde ningún punto de vista, basarse en presunciones como ocurrió en su caso.

Argumentando violación al debido proceso, alega que la Administración Tributaria “*violenta este derecho*”, porque estableció una deuda tributaria en forma discrecional, sin motivación alguna, “*sin la falta de una clara y correcta valoración de los descargos*” presentados además que no se mencionó el motivo para no aceptar la totalidad de los descargos, y que no aplicó el procedimiento establecido en el art. 104 de la Ley N° 2492, vulnerando su derecho al debido proceso. También alegando nulidad por falta de especificaciones de la deuda tributaria, indica que no es suficiente enumerar las observaciones sin especificarlas en qué momento, periodo, dato, monto, factura, compra, proveedor y otros que en el proceso de determinación tributaria no se cumplió, toda vez que en la Vista de Cargo, se estableció una deuda tributaria sin especificar el origen y el concepto; y, sin embargo en la Resolución Determinativa “*se vuelve a reiterar la misma observación*”. Asimismo indica que la AGIT, estableció lineamientos que debe realizar el SIN, haciendo alusión a la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0717/2012 de “28/08/2012”, AGIT-RJ-0627/2012 de “07/08/2012” y a los arts. 96 y parte del art. 99 del Código Tributario Boliviano; y también, parte del art. 19 del DS N° 27310, así como a doctrina tributaria. Y, concluye señalando que en su caso, la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, no especifican el origen de la base imponible del tributo.

Refiere imprecisión en la demanda, observando que el contenido y petitorio de la demanda contencioso administrativa, fue para impugnar la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1455/2012, misma que no corresponde ni guarda relación con la emitida por la AGIT, porque en su caso corresponde a la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1455/2013 de 13 de agosto, por lo que la impugnación realizada por la entidad demandante está dirigida contra una Resolución diferente, de otra gestión.

III.1. Petitorio.

La tercera interesada, solicita se declare improbadamente la demanda; y, se disponga el archivo de obrados.

Prosiguiendo el trámite de la causa, se corrió en traslado a la entidad demandante para réplica, misma que cursa de fs. 89 a 92 vta.; y corrida para dúplica, la misma cursa a fs. 95 y vta.; y, por decreto a fs. 129, se dispuso Autos para Sentencia.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

De la revisión de antecedentes, se advierte:

IV.1.- A fs. 3 del Anexo 2, se encuentra la Orden de Verificación Externa 0011OVE01242 de 7 de septiembre de 2012, por la que se dispone la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1061/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

verificación de los hechos o elementos específicos relacionados al Débito Fiscal IVA y su efecto en el Impuesto a las Transacciones del periodo julio 2008.

IV.2.- De fs. 4 a 5 del Anexo 2, se encuentra el CITE/GGSC/DF7NOT/VE/00524/2012 de 8 de agosto, por el que la Administración Tributaria solicita a la contribuyente documentación complementaria a las Órdenes de Verificación.

IV.3.- De fs. 308 a 319 del anexo 4, se encuentra la Vista de Cargo N° CITE: 7912-011OVE01242-00551/2012 de 13 de noviembre, que califica la conducta de la contribuyente en lo establecido en el art. 165 de la Ley N° 2492 y le otorga plazo de 30 días para la presentación de descargos.

IV.4.- De fs. 126 a 129 del anexo 2, se encuentra el Acta de Recepción de documentación del 25 y 27 de septiembre de 2012, del 16 y 17 de octubre de 2012, en el que hace referencia a libro de compras IVA, DDJJ F-200 y F-400, Varias Pólizas, Formulario F-150 N° de Orden 275362 y 259324, extractos bancarios, libros mayores, balance de comprobación de sumas y saldos y un CD de extractos de cobros efectuados con tarjetas de enero a diciembre de 2008, Libro de Compras IVA, Libro de Ventas IVA, facturas de los periodos "ene-08" a "dic-08", entre otros.

IV.5.- De fs. 1 a 6 de obrados, cursa la Resolución Determinativa CITE: SIN/GGSCZ/DJCC/UTJ/RD/355/2012 N° 17-00562-12 de 27 de diciembre de 2012, que resolvió determinar de oficio, obligaciones impositivas de la contribuyente, correspondiente al IVA e IT del periodo julio/2008.

IV.6.- De fs. 12 a 24 de obrados, cursa la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0292/2013 de 26 de abril de 2013, que dispuso confirmar la Resolución Determinativa CITE: SIN/GGSCZ/DJCC/UTJ/RD/355/2012 N° 17-00562-12 de 27 de diciembre de 2012.

IV.7.- De fs. 26 a 40, se encuentra la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1455/2013 de 13 de agosto, que resolvió anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0292/2013 de 26 de abril; consiguientemente, también anuló obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, estos es, hasta la Vista de Cargo N° CITE: 7912-011OVE01242-00551/2012 inclusive a objeto de que la Gerencia de GRACO Santa Cruz del SIN, emita nuevo acto, que realice valoración razonable de la documentación presentada por la sujeto pasivo.

V. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Que el motivo de la *litis* se circunscribe a determinar: Si la Administración Tributaria, valoró toda la documentación presentada por la contribuyente y si realizó una correcta determinación de la deuda tributaria; consiguientemente, si fue correcta la resolución de la AGIT al **ANULAR** obrados hasta la Vista de Cargo inclusive, a efecto que la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, emita nuevo acto, que realice valoración razonable de la documentación presentada por la sujeto pasivo.

VI. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

Que, el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye garantía formal

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, los artículos 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, establecen el procedimiento contencioso administrativo, señalando que la demanda se interpondrá ante la Corte Suprema de Justicia, ahora Tribunal Supremo de Justicia, y que el proceso será tramitado en la vía ordinaria de puro derecho; y, conforme también se tiene previsto en el art. 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

En consecuencia, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio 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 sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas, los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede a revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

De la **revisión de la Resolución ahora impugnada**, se advierte que la AGIT, después de hacer una relación de antecedentes administrativos, señala que evidenció que la contribuyente presentó la documentación solicitada por la Administración Tributaria con excepción de las hojas de costos y kardex por ítem de entradas y salidas de los productos. Al respecto, en obrados, se advierte que a fs. 126 del anexo 2, cursa el Acta de Recepción de documentos del 25 de septiembre de 2012 que en la columnas de “DESCRIPCIÓN DE DOCUMENTOS” y “PERIODO”, se detalla: **a)** Libro de Compras IVA, enero a diciembre 2008; **b)** Libro de Ventas IVA, enero a diciembre 2008; **c)** DD.JJ. F-200 y F-400, enero a diciembre 2008; **d)** Pólizas C 108, C1005, C2638 y otros, enero a diciembre 2008; **e)** Plan de cuentas; Estados Financieros (sujetos a revisión), gestión 2007; **f)** Estados Financieros (sujetos a revisión), gestión 2008; **g)** Formulario F-150 N° Orden 275362 y 259324 (sujetos a revisión), gestión 2008-2009; **h)** Extractos Bancarios (2 cuentas sujeta a revisión), gestión 2008; **i)** Libros Mayores sujetos a revisión, gestión 2008; y **j)** Balance de comprobación de sumas y saldos, gestión 2008.

Asimismo a fs. 127 de obrados, se advierte el Acta de Recepción de documentos del 27 de septiembre de 2012, que hace referencia a extracto de cobros efectuados con tarjetas de enero a diciembre de 2008 en medio magnético. Del mismo modo, a fs. 128, en el Acta de Recepción de documentos del 16 de octubre de 2012, que hace referencia al Libro de Compras IVA y Libro de Ventas IVA, ambos de enero a diciembre 2008, señalando en la columna de observaciones “DIGITAL”. Y, a fs. 129, se encuentra el Acta de Recepción de documentos del 17 de octubre de 2012, que hace referencia a facturas de Ventas sujeto a revisión de “ene-08” a “dic-08”; comprobantes de ingreso, egreso y traspasos de “01/01/2008 al 31/12/2008”; “FORMULARIOS” 2007 y 2008; comprobante de Impuestos de Importación, gestión 2008; y, Facturas de compras, gestión 2008.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1061/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

Sin embargo, de la revisión de la Vista de Cargo N° CITE: 7912-011OVE01242-00551/2012 de 13 de noviembre (fs. 308 a 319 del Anexo 4), se advierte que en el subtítulo "Análisis y revisión del control de inventarios entradas y salidas", señala que no logró realizar el análisis debido a que la contribuyente no presentó kárdex de inventario, registros contables y que las facturas de ventas no detallan con precisión el producto; sin embargo, no señala con precisión, qué facturas no fueron detalladas, pese a que según el acta de recepción de documentos, concretamente a fs. 129 del Anexo 2, se encontraba a su disposición las facturas que en la columna de cantidad, están especificadas del 17204 al 20005, del periodo de enero a diciembre de 2008; y, concretamente del mes, motivo de autos, julio de 2008, en la columna de cantidad, está precisada del 18555 a 18834.

Por otra parte, en este subtítulo, también indica que la contribuyente no presentó registros contables; sin embargo del Acta de Recepción de Documentos cursante a fs. 126, se advierte que la Administración Tributaria, recibió los Estados Financieros (sujetos a revisión) de las gestiones 2007 y 2008, los Libros de Compras y Ventas IVA de enero a diciembre de 2008, los Libros Mayores sujetos a revisión de la gestión 2008, el Balance de Comprobación de Sumas y Saldos de la gestión 2008, entre otros especificados en la misma, por lo que resulta que no es evidente que la contribuyente no haya presentado registros contables.

Consiguientemente, se advierte que la Administración Tributaria, contaba con suficiente documentación que le fue proporcionada por la contribuyente para determinar una obligación tributaria **REALMENTE SOBRE BASE CIERTA**; toda vez que si bien en la Resolución Determinativa CITE: SIN/GGSCZ/DJCC/UTJ/ RD/355/2012 N° 17-00562-12 de 27 de diciembre de 2012 señaló que "*al margen de contribución aplicada por la administración tributaria la misma fue determinada en base a los estados financieros presentados por el contribuyente, siendo por tanto correcta la aplicación de BASE CIERTA...*" (fs. 3 y 4 de obrados) (las negrillas son nuestras); sin embargo, se observa al mismo tiempo que la determinación de la deuda que realizó, (en la mencionada Resolución Determinativa N° 17-00562-12) no establece con claridad el procedimiento a este fin, habiéndose limitado en la página 1 a hacer referencia a una liquidación previa de adeudos.

Por lo expuesto, la entidad demandante no llegó a desvirtuar los fundamentos de la Resolución ahora impugnada, al ser ésta la entidad que teniendo documentación disponible, no actuó conforme le correspondía.

Por otra parte, la **Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1455/2013 de 13 de agosto, ahora impugnada**, en su pág. 24 y 25 (fs. 33 vta. y 34 de obrados) señala, que la Administración Tributaria, elaboró Papeles de Trabajo a partir de las Pólizas de Importación; y, que determinó ventas no declaradas a partir de la tabulación de las DUI Nos. C-15178, C-15241, C-15472, C-15586, C-15836, C-10203 y C-10435, señalando el procedimiento que siguió la entidad ahora demandante; y, que para establecer los ingresos no declarados en el mes de julio 2008, se basó en las mencionadas DUI, vale decir, que para determinar las ventas no declaradas consideró que los bienes importados consistentes en productos de ferretería, fueron vendidos en el mismo periodo verificado.

Al respecto, de la revisión de antecedentes, se advierte que en la Vista de Cargo en el Subtítulo “Verificación y análisis de la información extraída del sistema integrado SIRAT-II, registros contables del contribuyente e información proporcionada por la Gerencia Nacional de Fiscalización y de terceros”, hace alusión a las **pólizas de importación** reportadas en el libro de compras IVA del periodo, mostrando un cuadro del resumen del **análisis realizado a las pólizas de importación** & libros de compra IVA, expresado en Bolivianos, en la que se encuentra especificadas las siguientes pólizas: 2008735C1578, 2008735C15241, 2008735C15472, 2008735C15586, 2008701C10203 y 2008701C10435; asimismo hace alusión a la diferencia entre el valor de la **mercadería importada** y las ventas según DD.JJ. F-200 IVA (casilla 13), mostrando un cuadro de diferencia entre el valor de la mercadería importada y las ventas según DD.JJ. F-200 IVA. Consiguientemente, se advierte, que el análisis que realiza la Administración Tributaria en este punto, gira alrededor de las Pólizas de Importación.

Por otra parte, en el subtítulo “Determinación de ventas no declaradas **por importación de mercadería**”, nuevamente se observa que el análisis que realiza la Administración Tributaria, está en torno a la importación de la mercadería, sobre la cual, muestra un cuadro que la titula como **determinación de ventas no declaradas por importación de mercadería**, expresado en Bolivianos, para posteriormente, realizar un cuadro respecto al respaldo legal, advirtiéndose nuevamente, no existir un análisis completo del movimiento económico de la contribuyente sobre la base de toda la documentación presentada por la sujeto pasivo.

Consiguientemente, lo expresado en los **fundamentos de la Resolución del Recurso Jerárquico**, ahora impugnada, resultan ser evidentes; y, por el contrario, la entidad demandante, no demostró que al actuar de la AGIT, se encontró al margen de disposiciones legales.

Siguiendo con el análisis del proceder de la autoridad demandada, también se advierte que **la Resolución de la AGIT estableció** que la Administración Tributaria, para la determinación de las ventas no declaradas y consiguiente deuda tributaria, se basó exclusivamente en las DUI, que contiene el IVA pagado por importaciones, sin considerar que estas importaciones fueron declaradas por la contribuyente en el Libro de Compras IVA y verificadas por la Administración Tributaria; además que la contribuyente presentó los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2008, en los que expone la cuenta de inventarios en el rubro Activo Realizable del Balance General; y, que sin embargo, la Administración Tributaria contrariamente señaló que las mercadería importadas no fueron vendidas en el 100% y que el resto, debió formar parte de sus inventarios, que según la autoridad demandada la contribuyente reflejó en sus Estados Financieros, su cuenta de inventarios. Que, consiguientemente, la entidad ahora demandante, no consideró la información contable presentada por la sujeto pasivo, en la que reflejan información de existencias al inicio de cada gestión. (pág. 26 de la Resolución Jerárquica y fs. 37 vta. de obrados).

Al respecto, de la revisión de la Resolución Determinativa CITE: SIN/GGSCZ/DJCC/UTJ/RD/355/2012 N° 17-00562-12 de 27 de diciembre de 2012 (fs. 1 a 6 de obrados), la Administración Tributaria después de hacer referencia a los argumentos expuestos en el memorial de descargo de la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1061/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

contribuyente, indica que los descargos presentados por la sujeto pasivo consisten principalmente en la presentación de un detalle simple de facturas de ventas del periodo julio de 2008 y "*Kardex Valorados de los Ítems destinados a la venta del periodo de julio de 2008*" (fs. 3 de obrados), afirmación que es contradictoria con lo afirmado en la demanda que indicó que "*de la documentación presentada se realizó el análisis y verificación de la información enviada por la Aduana Nacional de Bolivia debido a la no presentación de documentación contable y Kardex de inventarios por el sujeto pasivo, por lo que no se logró proceder con la verificación y análisis de su movimiento de entrada y salidas de sus inventarios*" (fs. 51 vta.).

Sin embargo, no se advierte que la Administración Tributaria, haya realizado un análisis completo al respecto, toda vez que no emite criterio alguno respecto al documento de "ESTADOS FINANCIEROS" de la Gestión 2008 que le fue presentado por la sujeto pasivo, según señala en la columna "OBSERV." (sic), en original y fotocopias, conforme cursa a fs. 126 del Anexo 2; es más, no realiza observación alguna sobre la constancia que pudiera existir en la misma sobre el Activo Realizable, concretamente el rubro de Inventarios, aspecto precisado por la autoridad demandada; tampoco hace una valoración pormenorizada de la documentación presentada por la sujeto pasivo cursante de fs. 126 a 129 del anexo 2, en la que se encuentra el Acta de Recepción de documentación del 25 y 27 de septiembre de 2012, del 16 y 17 de octubre de 2012 y que hacen referencia a libro de compras IVA, DDJJ F-200 y F-400, Varias Pólizas, Formulario F-150 N° de Orden 275362 y 259324, extractos bancarios, libros mayores, balance de comprobación de sumas y saldos, un CD de extractos de cobros efectuados con tarjetas de enero a diciembre de 2008, Libro de Compras IVA, Libro de Ventas IVA, facturas de los periodos "ene-08" a "dic-08", entre otros.

Por otra parte, **la Resolución ahora impugnada**, fundamenta que la Administración Tributaria en la Vista de Cargo señaló que la contribuyente importó mercadería con destino a la comercialización pero que **la contribuyente no declaró la totalidad de sus ventas**, observando al respecto la AGIT, que **el ente fiscal en ningún momento se refirió de qué mercadería se trata, ni realizó trabajo de clasificación de los tipos de mercadería, ni estableció la cuantía de la misma**. Por otra parte, la autoridad demandada, también **observó** que la Administración Tributaria, aplicó el margen de utilidad bruta, obteniendo información global del Estado de Resultados, como si se tratara de un solo tipo de productos, cuando las DUF en las que basa para determinar ventas no declaradas, contienen una variedad de bienes.

Al respecto, de la revisión de la Resolución Determinativa CITE: SIN/GGSCZ/DJCC/UTJ/RD/355/2012 N° 17-00562-12 de 27 de diciembre de 2012, se advierte que no precisa detalles de la mercadería no facturada y cuáles fueron los números de facturas que fueron registrados incorrectamente en el Libro de Ventas IVA, aspecto que tampoco lo realiza en la Vista de Cargo N° CITE: 7912-011OVE01242-00551/2012 de 13 de noviembre. La Administración Tributaria, en las mencionadas dos determinaciones, no especifica detalles sobre la supuesta no presentación de la información de los libros de compras y ventas a través del portal Da-Vinci, por parte de la sujeto pasivo. En suma, no existe una fundamentación que precise fechas, producto o mercadería, números de facturas, circunstancias, montos o cuantía y otros

detalles que expliquen **de manera cierta** e indubitable la obligación que tiene el contribuyente para con la Administración Tributaria, más aun considerando que la misma Resolución Determinativa mencionada, señaló “...**correcta la aplicación de BASE CIERTA...**” (fs. 3 y 4 de obrados) (las negrillas son nuestras); aspecto distinto es cuando la determinación de la deuda es sobre base presunta, que en el caso de autos, no corresponde, por propia determinación de la Administración Tributaria.

Por otra parte, **la AGIT en la Resolución Jerárquica**, fundamenta que según el Acta de Recepción de Documentos de 17 de octubre de 2012, el contribuyente presentó facturas de venta que corresponden a los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008; y, que sin embargo, no forman parte de los antecedentes administrativos, por lo que “*no se cuenta con información que respalde la observación de la Administración Tributaria*” (fs. 38 de obrados)

Al respecto, del análisis de la Resolución Determinativa CITE: SIN/GGSCZ/DJCC/UTJ/RD/355/2012 N° 17-00562-12 de 27 de diciembre de 2012, cursante a fs. 1 a 6 de obrados, se advierte que, después de realizar una relación de antecedentes, señala que las observaciones surgen como consecuencia del cruce de información con terceros, realizado con la información disponible en el Sistema Integrado de Recaudación para la Administración Tributaria en el periodo fiscalizado para la determinación de ventas no declaradas “*ni facturas*” (fs. 2 de obrados) por importaciones realizadas que afectan al IVA e IT, alegando -la Administración Tributaria- que el sujeto pasivo presentó parcialmente la documentación requerida por la Administración Tributaria y que evidenció la existencia de ventas no declaradas y facturas de importaciones no declaradas. Sin embargo, no se pronuncia respecto a las facturas que le fueron presentadas por el contribuyente, cursante en el Acta de Recepción de Documentos que encuentra a fs. 129 del Anexo 2, que en la columna de cantidad, están especificadas del 18555 a 18834, del periodo julio de 2008, motivo de autos; es más, no cursa en antecedentes las mencionadas facturas recibidas por la Administración Tributaria.

Consiguientemente, la Administración Tributaria, no desvirtuó las observaciones realizadas en la Resolución emitida por la Autoridad demandada, motivo de autos.

La Resolución del Recurso Jerárquico ahora impugnada, señala que la Administración Tributaria, prescindió de la información presentada por el contribuyente y que procedió a aplicar presunciones, desechando la documentación presentada sin emitir pronunciamiento cabal sobre los motivos que dieron lugar a tal decisión. Asimismo, concluyó señalando ausencia de una valoración razonable de la prueba en su conjunto, además de inconsistencias de la determinación de la base imponible del IVA y del IT en la Vista de Cargo, que ocasionó la indefensión de el sujeto pasivo.

Al respecto, en el CONSIDERANDO de la página 4 de la Resolución Determinativa CITE: SIN/GGSCZ/DJCC/UTJ/RD/355/2012 N° 17-00562-12 de 27 de diciembre de 2012 (fs. 1 a 6 de obrados), refiere que del análisis de los aspectos descritos y la revisión de documentos, estableció que la información obtenida por el Departamento de Fiscalización, durante el proceso de verificación, evidenció que el contribuyente no determinó ni declaró el IVA e IT



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1061/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

conforme a ley en el periodo fiscal observado, por lo que omitió pagar los impuestos que le correspondía; asimismo señaló que la sujeto pasivo, con los fundamentos y descargos presentados, no desvirtuó el total de las observaciones que dieron origen a los reparos notificados en la Vista de Cargo; y, que consiguientemente, se ratifica en parte los adeudos a favor del fisco en el IVA e IT. Sin embargo, conforme se expuso en párrafos precedentes, la Administración Tributaria no se pronunció respecto a las facturas presentadas por la contribuyente, mismas que ni siquiera se encuentran en antecedentes administrativos, tampoco respecto a toda la documentación que le fue presentada por la sujeto pasivo, conforme consta de las Actas de Recepción de Documentación cursantes de fs. 126 a 129 del anexo 2, de fechas 25 y 27 de septiembre de 2012, del 16 y 17 de octubre de 2012, en el que hace referencia a libro de compras IVA, DDJJ F-200 y F-400, Formulario F-150 N° de Orden 275362 y 259324, extractos bancarios, libros mayores, balance de comprobación de sumas y saldos y un CD de extractos de cobros efectuados con tarjetas de enero a diciembre de 2008, Libro de Compras IVA, Libro de Ventas IVA, facturas de los periodos "ene-08" a "dic-08", entre otros.

Por otra parte, de la revisión de la mencionada Resolución Determinativa, se advierte que la Administración Tributaria, a fs. 3 de obrados, se limitó a señalar qué respecto a la carga de la prueba, es la contribuyente la que tiene que refutar las observaciones realizadas por la administración tributaria, haciendo alusión al art. 76 de la Ley N° 2492. Sin embargo, esta disposición legal establece que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos; y que se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria; por lo que no es cierto lo expresado por la Administración Tributaria en sentido de que es la contribuyente la que tiene la carga de la prueba de desvirtuar las observaciones que existieren en su contra, por lo que no es evidente lo expresado por la Administración Tributaria.

Es más, de conformidad al art. 76 de la Ley N° 2492, quién tenía la carga de la prueba, era la Administración Tributaria para demostrar fáctica y jurídicamente que la sujeto pasivo tendría obligaciones tributarias que cumplir, más aun considerando que el art. 69 de la Ley N° 2492 haciendo alusión a la presunción a favor del sujeto pasivo, dispone que en aplicación al principio de buena fe y transparencia, **se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han cumplido sus obligaciones tributarias** cuando han observado sus obligaciones materiales y formales, hasta que en debido proceso de determinación, de prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme a los procedimientos establecidos en este código, leyes y disposiciones reglamentarias; consiguientemente, es la Administración Tributaria la que debe demostrar objetivamente las obligaciones del contribuyente en un debido proceso, por lo que **la carga de la prueba corresponde a la administración tributaria.**

Consiguientemente, se advierte que la Administración Tributaria no realizó una amplia y detallada fundamentación que explique con precisión y sin dubitación alguna SOBRE **BASE CIERTA**, las probables obligaciones tributarias de la contribuyente; por tanto, no desvirtuó las observaciones

realizadas por la AGIT en la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1455/2013 de 13 de agosto.

VI.1. Conclusiones.

En mérito a lo expuesto, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, realizó una correcta determinación al haber anulado el Recurso de Alzada, toda vez que la Administración Tributaria, no realizó una debida fundamentación ni en la Vista de Cargo, menos en la Resolución Determinativa, porque no fue debidamente compulsada la prueba de descargo presentada por la contribuyente, tampoco explicó cuál(es) de las pruebas no correspondían ser valoradas y por qué razones, no especificó las facturas que no cumplieron con los requisitos legales, en los que también se debió especificar las disposiciones legales que exigen la manera en que deben ser emitidas las misma, habiéndose limitado a realizar observaciones de carácter general.

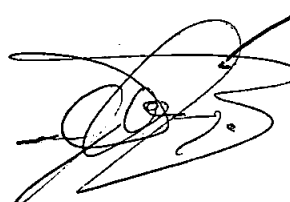
Consiguientemente, se advierte que la determinación asumida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al emitir la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1455/2013 de 13 de agosto, se ajusta a derecho, concluyéndose que la entidad demandante, no demostró sus pretensiones.


POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, con la atribución contenida en los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil de 1975, en concordancia con los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 47 a 54 interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representado por Enrique Martin Trujillo Velásquez; y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ-1455/2013 de 13 de agosto.

No interviene la Magistrada Norcka 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.


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1061/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

[Signature]
Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

[Signature]
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

[Signature]
Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

[Signature]
Maritza Suntura Juanquina
MAGISTRADA

[Signature]
Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO



[Signature]
Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017.....
SENTENCIA N° 194... FECHA 23 de marzo
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2017.....
Confesora
VOTO DISIDENTE:

[Signature]
A.Sc. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA