SALA PLENA

SENTENCIA:	236/2017.
FECHA:	Sucre, 18 de abril de 2017.
EXPEDIENTE:	1213/2013.
PROCESO :	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR:	**Rómulo Calle Mamani.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 37 a 42, en la que la Gerencia Regional La Paz I del SIN representada legalmente por Rita Maldonado Hinojosa impugna la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1643/2013 de 6 de septiembre, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria, la contestación a la demanda de fs. 102 a 104, apersonamiento del Procurador General del Estado de fs. 112, réplica de fs. 119 a 121, dúplica de fs. 126, el apersonamiento del tercero interesado de fs. 153, los antecedentes del proceso.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria notificó el 29 de abril de 2011, a la contribuyente Audalia Zurita Zelada con la Orden de Verificación N° 0010OFE00122 y el formulario de requerimiento F:4003 número 00111028, comunicándosele que sería sujeto a un proceso de Determinación, y verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los hechos y elementos correspondientes al IVA, IT e IUE, de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2008, evidenciándose que incurrió en incumplimiento de deberes formales porque no se registraron los códigos de control de las facturas que poseía en los libros de compras correspondientes a los meses de enero a diciembre de 2008; que la factura 520 fue emitida fuera de la fecha límite de emisión, sancionándole con 500 UFV por que no se determinó correctamente los impuestos conforme a Ley. El 27 de agosto de 2012 se emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVP-I/VC/0436/2012, que tipificó el actuar de la contribuyente como omisión de pago por el impuesto IVA, IT e IUE de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008, por adecuar su conducta a lo prescrito en el art. 165 de la Ley N° 2492, sancionándole con el 100% del monto calculado para la deuda tributaria.

El 28 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa N° 888/2012 con CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/UJT//RD/888/2012, que estableció las obligaciones tributarias de Audalia Zurita Zelada, en la suma total de 179.156 UFV equivalentes a Bs. 322.504, por lo que la contribuyente presentó recurso de alzada contra dicha Resolución, que fue resuelta por Resolución ARIT-LPZ/RA 0719/2013 de 17 de junio, que revocó parcialmente la Resolución

Determinativa, que después fue impugnada por la Administración Tributaria en Jerárquico mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT.RJ 1643/2013, que confirma la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

El recurrente acusa:

A) LEGALIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION:

Que la Administración Tributaria celebró una serie de actos jurídicos para manifestar su pretensión para obtener el pago de la obligación tributaria del contribuyente, respetando los derechos, reglas, principios y garantías básicas fijadas por el ordenamiento jurídico nacional, como la seguridad jurídica y las normas jurídicas tributarias, que tuvo conocimiento la contribuyente de cuáles son sus derechos y obligaciones, por lo que asumió defensa adecuadamente, lo que en ningún momento afectó sus derechos.

Que la verificación del proceso de determinación de las obligaciones impositivas de la contribuyente que se llevó a cabo fue con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales relativas al IVA, IT e IUE de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008, ejerciendo las facultades del art. 100 de la Ley N° 2492 y los arts. 21, 43 y 66 de la citada norma, y se realizó sobre base presunta.

B) SOBRE LA DETERMINACION DE LA DEUDA SOBRE BASE PRESUNTA:

Que la determinación sobre base presunta se dio por la imposibilidad del conocimiento cierto de la totalidad de las actividades de la contribuyente, por lo que en aplicación del art. 43 y 44 de la Ley 2492, se procedió a la determinación sobre esta base, de los ingresos no declarados por la contribuyente por la prestación de servicios profesionales, por información de la ASFI es que se pudo evidenciar que existía ingresos por prestación de servicios profesionales no declarados ni se emitió la correspondiente factura.

Al efecto hace cita como precedente judicial al Auto Supremo N° 89 de 13 de abril, que inicialmente se realizó sobre base cierta, porque se procedió a verificar toda la información proporcionada por la contribuyente, y al identificarse que existía varias cuentas bancarias registradas a su nombre que se usaban indiscriminadamente para efectuar transacciones personales como profesionales se determinó una base imponible sobre presuntos ingresos, haciendo uso en consecuencia la base presunta.

Que la AGIT destruye completamente el principio de carga de la prueba prevista por el art. 76 de la Ley N° 2492, puesto que la contribuyente no demostró con prueba fehaciente el origen de sus movimientos bancarios , ni dentro del plazo establecido en la Vista de Cargo y menos en la etapa recursiva, lo que no fue tomado en cuenta.

SOBRE LA MOTIVACION DE LA RESOLUCION DE RECURSO JERARQUICO:

Al respecto hace una cita de la Sentencia Constitucional N° 0043/2005-R de 14 de enero de 2005, además indica, que la Resolución Jerárquica carece de fundamentación, ya que lo único que hace es señalar que la persona natural que se constituye en un profesional libre puede mantener cuentas propias cuyos depósito no necesariamente impliquen la existencia de ingresos comprendidos en el objeto del IVA e IT o que deriven en la obtención de utilidades alcanzados por el IUE, basándose en su propia presunción la cual no la fundamenta con respaldo legal, fundamento que vulnera lo dispuesto en la Ley 2492 respecto a la carga de la prueba.

C) RESPECTO A LA LEGALIDAD Y LA BUENA FE:

En Relación al principio de buena fe, hace referencia a la aplicación de la Ley N° 1178 en su art. 28 inc. b), como el art. 65 de la Ley N° 2492, y la Sentencia Constitucional N° 0258/2007-R de 10 de abril.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la presente demanda y revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1643/2013 de 6 de septiembre, mantenga firme y subsistente en su totalidad la Resolución Determinativa N° 888/2012 de 28 de diciembre.

III. De la Contestación a la demanda:

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 31 de enero de 2014, que cursa de fs. 102 a 104, señalando lo siguiente:

Que de la determinación realizada por la Administración Tributaria a la contribuyente Auddalia Zurita Zelada, debe enmarcarse en lo dispuesto en el art. 2 del DS. 24051, ya que al estar catalogada la contribuyente como profesional libre u oficio profesional, conforme a la consulta al padrón de contribuyentes emitida por la Administración Tributaria, y al no constituir la profesión liberal un tipo societario, tal como los previstos en el código de comercio, no existiría una explícita separación entre el patrimonio propio como profesional liberal y el de la persona natural, sin embargo, la vida privada de la persona no puede figurar como parte del ejercicio de la profesión libre por no constituir parte de sus elementos, además que el profesional libre puede mantener cuentas propias con depósitos que no impliquen la existencia de ingresos comprendidos en el objeto del IVA, ITE e IUE, en el marco de los arts. 1, 36 y 72 de la Ley N° 843.

Por lo que los movimientos en cuenta particular del sujeto pasivo no requieren ser registrados, documentados y registrados contablemente, debiendo la Administración Tributaria establecer que los ingresos gravados no declarados de la persona, se originan en operaciones efectuadas en el ejercicio de la profesión libre, lo que no se dio, como tampoco se probó la vinculación entre los depositantes y las personas reportadas como clientes

de la contribuyente conforme a la información proporcionada sobre procesos patrocinados o que respondan a otras operaciones gravadas, Respecto a la motivación, aclara que el art. 139 inc. c) y el 144 de la Ley 2492, como el art. 198 inc. e) y 211 núm. I de la Ley 3092, establece que quien cree vulnerado sus derechos en la Resolución de Alzada deberá interponer de manera fundamentada su agravio, y demás requisitos, por lo que los argumentos del demandante no son evidentes, concluyendo, con la ratificación en cada uno de los fundamentos de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1643/2013 de 9 de septiembre que se impugna.

II.1. Petitorio.

La Autoridad demandada solicitó se declare **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN y en consecuencia mantener subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1643/2013 de 6 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

A efectos de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

Que la Administración Tributaria en uso de sus amplias facultades, notificó mediante cédula a Audalia Zurita Zelada con la Orden de Fiscalización N° 0010OFE00122, modalidad fiscalización parcial, por el IVA, IT e IUE, de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008, con también se requirió documentación respaldatoria por Orden de Requerimiento F-4003 N° 00111028.

Así también, mediante Requerimiento F-4003 N° 00111190, de 4 de agosto de 2011, se requirió la presentación de información relacionada con los casos patrocinados a diferentes clientes por servicios profesionales en la abogacía.

Por Informe CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/INF/706/2012 de 12 de marzo, señala que el proceso de determinación se encuentra en grado de avance y que se necesita contar con las fotocopias legalizadas de los depósitos en efectivo legalizados al Banco de Crédito de Bolivia SA. Además de seguir gestionando información a la Corte Superior de Justicia, haciéndose necesaria la ampliación de 6 meses más para la emisión de la Vista de cargo.

El 15 de marzo de 2012 la Administración Tributaria emitió las Actas Contravencionales Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 00035761, 00035762, 00035763, 00035764, 00035765, 00035766, 00035767, 00035768, 00035769, 00035770, 00035771, 00035772 y 00035773, por incumplimiento al deber formal al registro correcto del libro de compras IVA de los periodos fiscales enero a diciembre de 2008, y no registrar el código de control de las facturas y la emisión de la factura N° 520 fuera de la fecha límite.

El 27 de agosto de 2012 se emite la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/INF/0436/2012, que establece preliminarmente contra la contribuyente, los adeudos tributarios por el IVA. IT e IUE, sobre base cierta por un importe de 102.227 UFV u sobre base presunta 154.729 UFV, totalizando una deuda tributaria de 256.956 UFV, importes que incluyen el impuesto omitido actualizado, interés, sanción preliminar por la conducta y multas por incumplimiento de deberes formales.

El 26 de octubre de 2012, la Administración Tributaria emite el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GDLPZ/DFVE-I/INF/6691/2012, concluyendo que de la revisión de los descargos presentados por la contribuyente y según la Orden de Fiscalización N° 0010OFE00122 y al no haberse efectuado el pago total de la deuda tributaria , se determinó un nuevo reparo a favor del Fisco de 179.091 UFV por los periodos de enero a diciembre de 2008, importes que incluyen tributo omitido actualizado, interés, sanción preliminar por la conducta correspondiente al IVA, IT e IUE y una multa por el incumplimiento a deberes formales.

El 28 de diciembre de 2012, se emite la Resolución Determinativa N° 888/2012, que determina las obligaciones de la contribuyente por ingresos percibidos no declarados en el IVA, IT e IUE de los periodos fiscales enero a diciembre de 2008, estableciendo una deuda tributaria de 179.156 UFV equivalentes a Bs. 322.504 importe que incluye el tributo omitido, interés, sanción por omisión de pago y la multa por el incumplimiento a deberes formales establecidas en actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 35761, 35762, 35763, 35764, 35765, 35766, 35767, 35768, 35769, 35770, 35771, 35772, y 35773.

Contra la Resolución Determinativa la contribuyente presenta recurso de alzada que fue resuelta por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0719/2013, que revoca parcialmente la Resolución Impugnada, a lo cual la Administración Tributaria recurre en jerárquico que por Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1643/2013, confirma la Resolución de Alzada.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Revisada la Resolución impugnada (AGIT-RJ 1643/2013 de 6 de septiembre), está se enmarca y concluye en confirmar la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0719/2013, que revocó parcialmente la Resolución Determinativa 888/2012, por lo cual este tribunal se limitará solo en establecer:

Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, obró correctamente al confirmar por Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1643/2013, lo dispuesto en Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0719/2013, referente a la determinación sobre base presunta de las cuentas bancarias personales de la contribuyente correspondientes al IVA, IT e IUE de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

Que, la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y

resolución esta atribuido por mandato de los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los artículos 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Determinada la competencia de este Tribunal; antes de ingresar al análisis de la controversia formulada, es preponderante realizar las siguientes consideraciones de orden legal respecto al tema en análisis:

Los arts. 66 y 100 de la Ley N° 2492, que en lo referente a las facultades de la Administración Tributaria de Control, Verificación, Fiscalización e Investigación y la obligación de ejercerlas, dice: *"La Administración Tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación (...) 1) Exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesaria, así como cualquier libro, documento y correspondencia con efectos tributarios"*. Es también conveniente citar algunas de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo establecidas en el art. 70 de la Ley N° 2492, vinculadas al presente caso; entre éstas: *"1) Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la Administración Tributaria, ocurridos los hechos previstos en la Ley como generadores de una obligación tributaria; 4) Respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas; 6) Facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la Administración Tributaria, observando las obligaciones que les impongan las leyes, decretos reglamentarios y demás disposiciones"*.

A su vez el art. 42 de la Ley N° 2492, establece que: *"Base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar"*.

Existiendo dos métodos de determinación de dicha base imponible, de conformidad al art. 43 de la citada Ley N° 2492, que señala: *"La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: I.* ***Sobre base cierta****, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo. II.* ***Sobre base presunta*** *en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación"*.

Ingresando al análisis del caso, la Administración Tributaria, determinó por el método de base presunta la existencia de ingresos no declarados por

la contribuyente sobre la base que hubiesen depósitos bancarios no declarados, registrados en los extractos bancarios: Banco Económico S.A. Las Paz, Banco de Crédito BCP, Los Andes Pro Credit S.A. y Mutual La Paz a nombre de la Contribuyente Audalia Zurita Zelada, por su actividad de abogada, estableciendo una deuda por el IVA, IT e IUE; al respecto, se tiene que el art. 4 inc. d) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) establece la obligatoriedad de buscar la verdad material, al señalar: *"...la Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal, que rige en materia civil"*, norma concordante con lo dispuesto por el art. 3 del DS N° 26462 de Reglamento de la Ley N° 2166 del SIN, que respecto al principio rector de verdad objetiva o material señala que: *"Los actos de la Institución estarán regidos por los principios básicos que establece el Derecho Administrativo; legalidad, impulsión e instrucción de oficio, economía, celeridad, sencillez y eficacia, publicidad, buena fe, transparencia, debido proceso y* ***búsqueda de la verdad objetiva o material****"*. En la búsqueda de dicha verdad material, la administración deberá en última *ratio*, acudir al método de determinación sobre base presunta, así se establece de lo dispuesto por el art. 44 de la Ley N° 2492, que dispone la obligatoriedad que tiene la administración de agotar todos los medios posibles a fin de efectuar una determinación inicialmente sobre base cierta; y excepcionalmente, sólo cuando no sea posible dicha determinación, al haberse requerido al contribuyente los datos necesarios, y éste no los posea, se podrá efectuar la determinación sobre base presunta, siempre y cuando concurra alguna de las circunstancias señaladas al efecto, esto en observancia del principio de "reserva de ley", ya que no es procedente que la Administración Tributaria cree procedimientos de presunción tributarios a su libre criterio, ni actúe en base a presunciones simples.

En el caso de autos, si bien la actividad de la contribuyente Audalia Zurita Zelada, es de servicios legales (Abogada), y la Administración Tributaria determinó la existencia de ingresos no declarados por la contribuyente sobre base presunta y en aplicación de las amplias facultades que le otorga los arts. 66 y 100 de la Ley 2492, por los impuestos IVA, IT e IUE, en consideración únicamente a depósitos bancarios, y que estos depósitos a criterio de la Administración Tributaria concernirían exclusivamente a la mencionada actividad de la contribuyente; sin embargo, de la revisión de antecedentes administrativos, se puede colegir que los depósitos realizados en las cuentas bancarias de la contribuyente, en los periodos cuestionados, no son únicamente por el pago de los servicios jurídicos que prestó, ya que existen también otros por conceptos distintos que no están obligados a llevar registros contables por ser de carácter personal, aspecto que la Administración Tributaria no consideró, ni demostró tal situación, debiendo tomarse en cuenta que tanto en los procesos administrativos como en los jurisdiccionales toda resolución debe fundar su decisión en hechos comprobados y reales y no en presunciones, por lo que el análisis realizado tanto en Resolución de Alzada como en el Jerárquico es acertado, demostrándose así que la Administración Tributaria aplico de forma equivocada el procedimiento para la determinación de la deuda a la contribuyente, máxime, si la aplicación del método de la base presunta le da a la Administración Tributaria facultades para investigar la verdad histórica de los hechos para recién determinar la existencia real de la deuda tributaria lo que no lo hizo, aspectos que fueron debidamente

motivados y fundamentados en las resoluciones de Alzada y Jerárquico, que hacen notar estas omisiones procedimentales, lo que justifica y demuestra que la Administración Tributaria actuó en franca vulneración al principio de legalidad y buena fe en contra del contribuyente, lo que amerito de manera acertada la decisión de la instancia recursiva en revocar este punto, de lo cual este Tribunal apoya tal decisión.

CONCLUSIONES.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye lo siguiente:

Que, **la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1643/2013 de 6 de septiembre, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, errónea aplicación de la norma legal administrativa y tributaria que vulneran derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuesto corresponde confirmar la Resolución de Recurso Jerárquico.**

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 37 a 42 de obrados, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1643/2013 de 6 de septiembre, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO
Impedida

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017
SENTENCIA Nº 236 FECHA 18 de abril
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2017
VOTO DISIDENTE: Conforme -

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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL
DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
CITACIONES Y NOTIFICACIONES
SALA PLENA
EXPEDIENTE N° 1213/2013

91

En Secretaría de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas 08:19 del día lunes 17 de julio de 2017, **notifiqué a**:

DANEY DAVID VALDIVIA CORIA EN REPRESENTACION DE LA

AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

Con **SENTENCIA 236/2017** de fecha 18 de abril de 2017. Mediante cédula fijada en Secretaría 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.

TESTIGO:

Gonzalo Peña
3099451 Ch.

CERTIFICO:

Rocio Rojas Loayza
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA