Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

31-08-16
18:00

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
Sucre - Bolivia

SALA PLENA

SENTENCIA: 238/2016.
FECHA: Sucre, 14 de junio de 2016.
EXPEDIENTE Nº: 882/2012.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Rita Susana Nava Durán.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 12 a 15, impugnando la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0834/2012 de 18 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de demanda de fs. 41 a 43; réplica de fs. 47 a 48; dúplica de fs. 51; Decreto de Autos para Sentencia de fs. 53; antecedentes del proceso.

CONTENIDO DE LA DEMANDA.

Que, la Gerencia Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales Chuquisaca representada por María Gutiérrez Alcón, dentro del plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contencioso administrativa, pidiendo la revocatoria parcial de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0834/2012 de 18 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con los siguientes fundamentos:

1. Sostiene la demandante que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0834/2012 de 18 de septiembre, cuestionó la determinación sobre base presunta efectuada en contra del contribuyente, manifestando que en aplicación del principio de buena fe se debió dar crédito a las declaraciones sin movimiento presentadas por el contribuyente en los periodos fiscales febrero, agosto, octubre y noviembre 2008, y que con relación a los periodos enero, septiembre y diciembre 2008, no correspondía la determinación de la deuda tributaria sobre base presunta, debido a que la Administración Tributaria "no sustentó adecuadamente la determinación sobre base presunta", motivo por el cual la Autoridad General de Impugnación Tributaria, procedió a rebajar la deuda tributaria a 64.114 UFV, además de 48.180 UFV por la sanción de omisión de pago y 4.050 UFV por multas debido al incumplimiento a deberes formales. Con relación a lo descrito, la Administración Tributaria, manifiesta que cumplió con los supuestos o condiciones que autorizan la aplicación de una determinación sobre base presunta, conforme lo dispuesto por el art. 44 del Código Tributario Boliviano.

2. Explica que la Administración Tributaria, requirió por los conductos legales y procedimentales la documentación tributaria pertinente para la realización de la fiscalización iniciada al contribuyente, sin embargo pese al requerimiento efectuado el 13 de diciembre de 2010, el

contribuyente no presentó la documentación solicitada, reconociendo dicha omisión en su memorial de Recurso de Alzada, en mérito a ello, y al no disponer de la documentación y de los elementos necesarios para efectuar una determinación sobre base cierta, alega que se procedió a la determinación sobre base presunta, apoyada en la normativa tributaria en actual vigencia y en el art. 53 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0016-07 de 18 de mayo, que en su parágrafo II establece: "*Los sujetos pasivos o terceros responsables que no presenten documentación e información requerida por la Administración Tributaria, serán pasibles a la determinación de los impuestos en base presunta y procesos sancionatorios correspondientes...*".

3. Finalmente señala que la deuda tributaria sobre base presunta, fue calculada en base a ingresos presuntos (promedios) y los ingresos consignados en Declaraciones Juradas Formularios 200 (IVA) de dieciocho contribuyentes con similar actividad gravada, cuyas particularidades pueden constatarse a fojas 30 - 34 del expediente determinativo, existiendo en consecuencia respaldo sobre el método utilizado para el cálculo de los reparos sobre base presunta.

CONTENIDO DE LA CONTESTACIÓN.

Que, admitida la demanda por decreto de 4 de enero de 2013 (fs. 18) y corrida en traslado a la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Ríos Laguna, responde a la demanda negativamente (fs. 41 a 43), solicitando se la declare improbada, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0834/2012 de 18 septiembre, con los siguientes fundamentos:

1. Expuso que de la revisión y compulsa de antecedentes, se evidencia que la Administración Tributaria solicitó al contribuyente la presentación de documentación relacionada con la fiscalización correspondiente al IVA, IT e IUE de los periodos enero a diciembre de 2008, mediante Requerimiento 092953; sin embargo, dicha solicitud no fue atendida y posteriormente, en ejercicio de las facultades establecidas en los artículos 66 y 100 de la Ley N° 2492 (CTB), a fin de contar con los datos necesarios para proseguir el proceso de fiscalización, requirió información de terceros, a través, de las Notas 831 a 835/2011, en las que solicitó confirmar si el contribuyente había suscrito algún contrato de prestación de servicios, habiendo recibido como respuesta que no se habría suscrito ningún contrato con el contribuyente, pero que desempeñó funciones en el Gobierno Autónomo de Chuquisaca a partir del 11 de septiembre de 2008 y que posteriormente, efectuó cruces de información con los datos registrados en su sistema SIRAT2, habiendo obtenido como resultado, que no se reportaron compras del contribuyente en los periodos consultados.

2. Manifiesta que de igual forma se observa que en los papeles de trabajo "DD.JJ. ORIGINALES FORMS. 200 (IVA)" y "DD.JJ. ORIGINALES FORMS. 400 (IT)" (fs. 29 y 42 de antecedentes administrativos), la Administración Tributaria señaló que para los periodos fiscales febrero, agosto, octubre y noviembre 2008, se

presentó los F-200 y F-400 sin movimiento, por lo que en aplicación del principio de buena fe, y conforme lo establecido en los artículos 69 y 78 de la Ley N° 2492 (CTB), debe presumirse que éstas Declaraciones Juradas, constituyen un fiel reflejo de la verdad, máxime cuando la Administración Tributaria habiendo ejercido sus amplias facultades no pudo desvirtuar la información registrada en las referidas Declaraciones Juradas, es decir, no pudo demostrar que en esos periodos fiscales el contribuyente hubiera obtenido ingresos y hubiera omitido declararlos lo que denota que no concurrió la previsión de los numerales 2, 5 inciso a), artículo 44 de la Ley N° 2492 (CTB), por lo que se concluye que no correspondía la determinación sobre base presunta para los periodos fiscales febrero, agosto, octubre y noviembre 2008.

3. Arguye que en lo que respecta a la determinación sobre base presunta para los periodos fiscales enero, septiembre y diciembre 2008, el numeral 2, artículo 44 de la Ley N° 2492 (CTB), establece que la Administración Tributaria, podrá determinar sobre base presunta, cuando el sujeto pasivo no presente Declaración Jurada o habiéndola presentado, en ella se omitan datos básicos, conforme al procedimiento determinativo en casos especiales, previsto en el parágrafo II, art. 97 de la Ley N° 2492 (CTB); unido a ello, refiere que, en el presente caso la Administración Tributaria ejerció sus facultades de fiscalización conforme lo previsto en el art. 104 de la citada Ley, y procedió a la determinación sobre base presunta de estos periodos fiscales, al no existir los datos necesarios para la determinación sobre base cierta, y según refiere en su Recurso Jerárquico, utilizó el promedio de ingresos de contribuyentes que realizan la misma actividad, sin especificar a cuál de los tres medios previstos en el art. 45 de la Ley N° 2492 (CTB) correspondería el cálculo efectuado, ni una justificación de porqué la Administración Tributaria consideró que los dieciocho contribuyentes, cuyos ingresos se promediaron, eran comparables con el sujeto pasivo fiscalizado.

4. Refiere que la Administración Tributaria elaboró el Papel de Trabajo "*Promedio de Ingresos de Terceros con relación al contribuyente*", sin especificar el medio de determinación sobre base presunta aplicado, tampoco señaló si los dieciocho contribuyentes seleccionados son comparables con el sujeto pasivo, en términos tributarios.

5. Aduce que de la revisión de la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, se observa que la Administración Tributaria se limitó a señalar que ante la falta de presentación de las Declaraciones Juradas, se procedió a la determinación de ingresos sobre base presunta considerando ingresos presuntos (promedio) de dieciocho contribuyentes que realizaban la misma actividad, sin aclaración respecto a cómo fueron seleccionados los mismos, ni porqué se consideró que la realidad económica de los contribuyentes, era comparable con el sujeto pasivo para utilizar como referente el promedio de ingresos de los mismos.

6. Manifiesta que la Administración Tributaria no sustentó adecuadamente la determinación sobre base presunta por los periodos fiscales febrero, agosto, octubre y noviembre 2008, debido a que a pesar de la presentación de las Declaraciones Juradas de éstos periodos fiscales, en cero, y siendo que terceros proporcionaron información de que no se tuvo relación contractual con el contribuyente, continuó afirmando que no tuvo datos necesarios para la determinación sobre base cierta, aspecto que no es evidente, ya que por el contrario, no pudo demostrar que el contribuyente hubiera obtenido ingresos en esos períodos fiscales; por otro lado, para los periodos enero, septiembre y diciembre 2008, no especificó el medio de determinación sobre base presunta aplicado, ni fundamentó el método de selección de los contribuyentes cuyos ingresos promedió para estimar los ingresos presuntos del contribuyente.

7. Señala que no habiendo demostrado la Administración Tributaria conforme establece el art. 76 de la Ley N° 2492 (CTB), que el contribuyente hubiera obtenido ingresos gravados en los citados periodos fiscales, ni habiendo especificado cuál de los medios establecidos en el art. 45 de la citada Ley utilizó, la Autoridad General de Impugnación Tributaria se pronunció por confirmar con fundamento propio, la Resolución del Recurso de Alzada, es decir, confirmar la revocatoria parcial de la Resolución Determinativa.

CONFLICTO JURÍDICO, ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN.

Que, al haberse ejercido el derecho a réplica y dúplica corresponde resolver el fondo de la causa de conformidad al art. 354. III del Código de Procedimiento Civil.

Que, de la compulsa de los datos del proceso, se establece que el objeto de controversia se circunscribe a determinar:

a. "Sí al haber presentado el contribuyente los formularios 200 (IVA) y 400 (IT), sin movimiento, de los periodos fiscales febrero, agosto, octubre y noviembre de 2008, correspondía que la Administración Tributaria aplique o no, el principio de buena fe, establecido en la normativa legal tributaria, y sí para los periodos fiscales descritos, correspondía la determinación de la base imponible sobre base presunta".

b. "Sí la Administración Tributaria, en la determinación de la base imponible correspondiente a los periodos fiscales enero, septiembre y diciembre de 2008, especificó o no el promedio para cálculo fiscal para la determinación sobre base presunta y si fundamentó o no el método de selección de los dieciocho contribuyentes para estimar los ingresos presuntos del contribuyente".

Una vez analizado el contenido de los actos y Resoluciones Administrativas; los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, corresponde realizar las siguientes consideraciones:

1. Sobre el primer objeto de controversia relacionado a: *"Sí al haber presentado el contribuyente los formularios 200 (IVA) y 400 (IT), sin movimiento, de los periodos fiscales febrero, agosto, octubre y noviembre de 2008, correspondía que la Administración Tributaria aplique o no, el principio de buena fe, establecido en la normativa legal tributaria y si para los periodos fiscales descritos, correspondía la determinación de la base imponible sobre base presunta"*, se debe realizar las siguientes disquisiciones de hecho y de derecho:

   a) El art. 78. I. del Código Tributario Boliviano, cuyo texto con relación a las Declaraciones Juradas, dispone lo siguiente: *"I. Las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos, datos comunicados a la Administración Tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por las reglamentaciones que ésta emita, se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes la suscriben en los términos señalados por éste Código"*. En lo que respecta a la presunción a favor del Sujeto Pasivo, el mismo cuerpo normativo dispone en su art. 69 lo siguiente: *"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 éste Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias"*, vale decir, que ante la duda generada respecto a la información contenida en la Declaración Jurada realizada por el contribuyente, se presume que el contribuyente cumplió las obligaciones tributarias de manera correcta, mientras no se demuestre lo contrario.

   b) Asimismo, se considera pertinente traer a colación las normas correspondientes a los métodos de determinación de la base imponible, previstas en el Código Tributario Boliviano, que en su art. 43 establece: *"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. 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 cuando concurra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente"*. Asimismo, la normativa tributaria con relación a las circunstancias para la determinación sobre base presunta, dispone en su art. 44, lo siguiente: *"La Administración Tributaria podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, solo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, en especial cuando se verifique al menos alguna de las siguientes circunstancias relativas este*

último: 1. Que, no se hayan inscrito en los registros tributarios correspondientes. 2. Que, no presenten declaración o en ella se omitan datos básicos para la liquidación del tributo, conforme al procedimiento determinativo en casos especiales previsto por éste Código. 3. Que se asuman conductas que en definitiva no permitan la iniciación o desarrollo de sus facultades de fiscalización. 4. Que no presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación respaldatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones normativas. 5. Que se den algunas de las siguientes circunstancias: a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del precio y costo (...)". De los artículos precedentemente transcritos se colige con meridiana claridad, el conjunto de normas que integra la parte adjetiva del derecho tributario, en especial de los dispositivos que regulan los métodos de determinación de la base imponible, como modo de precisar la existencia y cuantía de una obligación tributaria, bien sobre base cierta o de ser necesario, sobre base presunta; estimación que procede ante cualquiera de las situaciones antes enunciadas. De tal forma que la determinación tributaria sobre base cierta, se da cuando el contribuyente cuenta y presenta la documentación necesaria para ello que permite a la Administración Tributaria conocer en forma directa y cierta el hecho generador de la obligación tributaria y la determinación tributaria sobre base presunta cuando no se ha podido obtener la información necesaria por acción u omisión del deudor, autorizándose a la Administración Tributaria a recurrir a hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

c) Hechas las consideraciones anteriores, se desprende de autos, que el contribuyente no suministró durante el procedimiento de fiscalización los documentos solicitados mediante requerimiento 092953, que fue debidamente notificado, otorgándose el correspondiente emplazamiento para consignar lo peticionado por la fiscalización, en virtud a lo expuesto, el ente fiscalizador a los fines de obtener información para contar con los datos necesarios para continuar con el proceso de fiscalización, solicitó información de terceros sobre la contratación de obras y/o servicios al contribuyente objeto de fiscalización para establecer la existencia o no de omisión de ingresos, es así, que en respuesta a dicha solicitud, la Sociedad de Ingenieros de Bolivia Distrital Chuquisaca, Cámara Departamental de la Construcción de Chuquisaca, Gobierno Autónomo Municipal de Sucre y del Gobierno Autónomo de Chuquisaca, informaron no tener registros del afiliado, ni haber efectuado contratos de prestación de servicios con el contribuyente. Asimismo, se observa que la Administración Tributaria realizó la verificación en la Base de Datos del SIRAT2 con relación a las Declaraciones Juradas IVA e IT, de la información extractada, se verificó que el

contribuyente presentó las DD.JJs. Forms. 200 y Forms. 400 de los periodos febrero, agosto, octubre y noviembre 2008, sin movimiento, a tal efecto, no obstante lo descrito, la Administración Tributaria procedió a efectuar el cálculo de ingresos aplicando el método de determinación sobre base presunta al no contar con documentación proporcionada por el contribuyente, sobre la base de los ingresos consignados en DD.JJ. Forms. 200 (IVA) y 400 (IT) de 18 (dieciocho) contribuyentes con similar actividad comercial.

d) Delimitada como se tiene la *litis*, se ingresa a resolver el punto de controversia planteado, aplicando la normativa tributaria transcrito al caso concreto, es así, que de la revisión de los antecedentes administrativos, específicamente de los papeles de trabajo "DD.JJ. Originales Forms. 200 (IVA)" y "DD.JJ. Originales Forms. 400 (IT)" (fs. 29 y 42 de antecedentes administrativos, Anexo 3 fs. 1 a 140), se advierte y constata que el contribuyente presentó sus Declaraciones juradas del IVA e IT correspondientes a los periodos fiscales febrero, agosto, octubre y noviembre 2008, sin movimiento, presentación que fue corroborada por la Administración Tributaria, sin que las mismas hayan merecido observación alguna por el ente fiscal, en virtud a ello, gozan de presunción de veracidad conforme lo dispuesto en el art. 78. I del CTB, a tales efectos, correspondía que la Administración Tributaria aplique el principio de buena fe a favor del contribuyente, en el marco de lo establecido en el art. 69 del CTB, por cuanto se presume que la información contenida en las Declaraciones Juradas se constituye en un fiel reflejo de la verdad, hasta tanto la Administración Tributaria no demuestre lo contrario.

e) Resuelto lo anterior, se procede a analizar, si en el presente caso, opera la determinación de la base imponible, a través, del método de determinación sobre base presunta, con respecto a los periodos fiscales observados. En efecto de ello, se observa de los antecedentes administrativos (fs. 29 y 42 de antecedentes administrativos, Anexo 3 fs. 1 a 140), que el contribuyente consignó las Declaraciones Juradas del IVA e IT correspondientes a los periodos febrero, agosto, octubre y noviembre 2008, cumpliendo así, con su obligación tributaria establecida en el art. 70. 1 de la Ley N° 2492, información que fue extractada y confirmada por la misma Administración Tributaria, en consecuencia, en apoyo a dichos elementos correspondía aplicar el método de determinación sobre base cierta según lo prescrito en el art. 43 parágrafo I de la Ley N° 2492, y no así, sobre base presunta, por cuanto éste método procede de manera excepcional en los supuestos que el contribuyente no presente declaración o en ella se omitan datos básicos para la liquidación del tributo o en su caso, en la omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como en la alteración del precio y costo, de acuerdo a lo establecido en el art. 44 numerales 1,5 inc. a) de la normativa tributaria citada, supuestos que en el presente caso no se

dieron, por cuanto, el contribuyente presentó sus Declaraciones Juradas del IVA e IT sin movimiento por los periodos fiscales observados, declaraciones que se presumen validas conforme el razonamiento expuesto, en ese entendido, se establece que el fiscalizador contaba con las Declaraciones Juradas presentadas por el contribuyente.

f) En conclusión, al haberse comprobado por los registros de la Base de Datos del SIRAT2 que el contribuyente presentó las DD.JJ. Forms. 200 y Forms. 400 de los periodos febrero, agosto, octubre y noviembre de 2008, sin movimiento sobre los impuestos IVA e IT, se debía aplicar la determinación tributaria sobre base cierta al comprobarse que el contribuyente presentó las Declaraciones Juradas en su debida oportunidad.

2. Con relación al segundo objeto de controversia: *"Sí la Administración Tributaria, en la determinación de la base imponible correspondiente a los periodos fiscales enero, septiembre y diciembre de 2008, especificó o no el promedio para cálculo fiscal para la determinación sobre base presunta y si fundamentó o no el método de selección de los dieciocho contribuyentes para estimar los ingresos presuntos del contribuyente"*, se debe realizar las siguientes consideraciones de hecho y de derecho:

a) De la revisión de los antecedentes administrativos, se tiene que, para los periodos fiscales enero, septiembre y diciembre 2008, la Administración Tributaria procedió a determinar sobre base presunta los ingresos no declarados por el contribuyente, utilizando el promedio de dieciocho contribuyentes con similar actividad gravada, ahora bien, de la revisión de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa se colige que la Administración Tributaria, no especificó el promedio para el cálculo fiscal para la determinación sobre base presunta, tampoco fundamentó el método de selección de los dieciocho contribuyentes, limitándose a señalar que, *"(...) se procedió a la realización del cálculo de ingresos presuntos (promedios) sobre la base de los ingresos consignados en DD.JJ. Forms. 200 (IVA) de 18 (dieciocho) contribuyentes con similar actividad comercial, determinándose Bs. 37.377.00 (...)"*.

b) Cabe añadir, que la Vista de Cargo y Resolución Determinativa no proporcionan detalles del procedimiento aplicado, mucho menos precisa los medios utilizados para la determinación sobre base presunta, en mérito a ello se concluye que, la Administración Tributaria incumplió los arts. 96 del Código Tributario Boliviano, que entre otros requisitos, establecen que la Vista de Cargo debe fijar la base imponible sobre la cual se efectuó la liquidación, base cierta o presunta, que implica respaldar fundadamente cuál fue el método y procedimiento empleado para efectuar la determinación sobre base presunta, de acuerdo con el art. 45 de la normativa tributaria citada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 12 a 15, interpuesta por María Gutiérrez Alcón en representación de la Gerencia Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales de Chuquisaca contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Ríos Laguna, en consecuencia se deja firme y subsistente la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0834/2012 de 18 de septiembre, en todas sus partes.

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 Mendivil Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA * Sucre - Bolivia *

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2016

SENTENCIA Nº 238 FECHA 14 de junio

LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2016

Conforme

VOTO DISIDENTE: .....

Abog. Sandra Magaly Mendivil Sejarnic
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA