



6-7-15
76:57
S
12

SALA PLENA

SENTENCIA: 298/2014.
FECHA: Sucre, 7 de octubre de 2014
EXPEDIENTE N°: 85/2008.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Lidze Prado Rivadineira contra la Superintendencia Tributaria General.

MAGISTRADA RELATORA: Rita Susana Nava Durán.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por Lidze Prado Rivadineira contra la Superintendencia Tributaria General.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 14 a 16, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0054/2008 de 21 de enero, emitida por la Superintendencia Tributaria General; contestación de demanda de fs. 59 a 61; memorial de tercero interesado de fs. 68 y el informe de la Magistrada Relatora Rita Susana Nava Durán.

CONSIDERANDO I: Que Lidze Prado Rivadineira, en virtud al art. 28 incs. b) y e) del Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo DS 27113 de 23 de julio de 2003, en tiempo hábil interpone demanda contenciosa administrativa, pidiendo revocar la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0054/2008 de 21 de enero de 2008 y en consecuencia disponer la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo, con los siguientes fundamentos:

El 21 de enero de 2008, fue notificada con la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0054/2008 de 21 de enero de 2008, que confirma el Recurso de Alzada STR-CBS/RA 0180/2007 de 13 de septiembre de 2007, mismas que contienen violaciones e interpretaciones erróneas de la Ley que se exponen:

- a) Señala que el art. 89 (Notificaciones Masivas) de la Ley N° 2492 establece "Las Vistas de Cargo, las Resoluciones Determinativas y Resoluciones Sancionatorias, emergentes del procedimiento determinativo en casos especiales establecido en el Artículo 97° del presente Código que afecten a una generalidad de deudores tributarios y que no excedan de la cuantía fijada por norma reglamentaria, podrán notificarse en la siguiente forma..." y aclara que la cuantía no debe exceder a 10.000 UFV's.
- b) Si bien es cierto que la legislación tributaria establece lo señalado por la Administración Tributaria, se olvida transcribir lo señalado por el art. 47 de la Ley 2492 (Código Tributario boliviano) referido a los componentes de la deuda tributaria. En el supuesto de existencia de un adeudo tributario consignado en las Resoluciones Determinativas, éstos debieron notificarse conforme establece el art. 84 del Código Tributario y no como pretende la Administración Tributaria, ya que de un simple cálculo el monto consignado en la Vista de Cargo es 7.582 UFV's más el 100%, es decir $7582 \times 2 = 15.164$ UFV's, debiendo preguntarse en este caso: ¿Sobrepasa o no la cuantía establecida?
- c) Dando razón a lo manifestado precedentemente, la Administración Tributaria emite las Resoluciones Determinativas N°s 31125157 y



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 85/2008 Contencioso Administrativo.- Interpuesto por Lidze Prado Rivadineira contra la Superintendencia Tributaria General.

- 31125158 de fecha 6 de febrero de 2007, en las cuales determina un adeudo tributario de Bs. 15.665.00 y 2.180.00 por IVA e IT respectivamente, por el período fiscal de enero de 2004, cuantía que sobrepasa las 10.000 UFV's establecidas en la norma.
- d) Las resoluciones determinativas señalan que se calculó la deuda tributaria en cumplimiento a lo dispuesto por los arts. 44 y 45 de la Ley 2492, notificando las Vistas de Cargo por notificación masiva en cumplimiento a la reglamentación establecida; sin embargo, revisados los parámetros establecidos para el presente trámite, el monto es superior a las 10.000 UFV's y por tanto, el procedimiento correcto era el establecido por los art. 92 y siguientes del Código Tributario, aspectos normativos que no fueron tomados en cuenta por la Superintendencia Tributaria General.
- e) La Administración Tributaria al emitir las Vistas de Cargo se olvida mencionar cual es la base para el cálculo de la deuda tributaria sobre base presunta, aspecto también reclamado ante la Superintendencia Tributaria, toda vez que no se puede dar validez a un procedimiento viciado de nulidad y las Vista de Cargo no contienen requisitos mínimos de validez. En ese sentido, el art. 45 de la Ley 2492 se refiere a los medios para determinar sobre base presunta disponiendo: "*Cuando proceda la determinación sobre base presunta, esta se practicará utilizando cualquiera de los siguientes medios que serán precisados a través de la norma reglamentaria ...*", de lo que se colige que la Administración Tributaria ha soslayado mencionar de donde nació el cálculo para determinar la deuda tributaria hecho que vicia de nulidad las Vistas de Cargo, posición establecida también por las Sentencias Constitucionales N°s 0752/2002-R y 1639/2001-R.
- f) Siendo que las Vistas de Cargo son actos administrativos, corresponde aplicar la Ley de Procedimiento Administrativo (Ley 2341 de 23 de abril de 2002) y su Reglamento (DS 27113 de 23 de julio de 2003), a efectos de su validez y por tanto deben contener entre otros elementos esenciales: la "Causa" y "Fundamento", que hacen referencia a que el acto administrativo, debe sustentarse en hechos y antecedentes que le sirven de sustento y derecho aplicable, establecidos en el art. 28 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de 17 de marzo de 2008 (fs. 37) y corrido traslado a Rafael Rubén Vergara Sandoval, en representación de la Superintendencia Tributaria General, éste responde (fs. 59 a 61); solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

1. En relación al hecho de que la Superintendencia realizó una interpretación errónea de las leyes tributarias según manifiesta el contribuyente. Se debe aclarar a manera de antecedente, que la Administración Tributaria, conforme a lo previsto en el art. 97. II de la Ley N° 2492 (Código de Procedimiento Tributario boliviano), inicio contra el sujeto pasivo el procedimiento determinativo en casos especiales, el cual establece que cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no presente las declaraciones juradas, la Administración Tributaria lo intimará a ello y simultáneamente deberá notificar, en unidad de acto, las Vistas de Cargo, que contendrán un monto presunto calculado, y dentro del plazo



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 85/2008 Contencioso Administrativo.- Interpuesto por Lidze Prado Rivadineira contra la Superintendencia Tributaria General.

otorgado por ley, el contribuyente podrá presentar las declaraciones juradas extrañadas o hacer efectivo el pago del monto indicado en las Vistas de Cargo; en el mismo plazo de treinta (30) días; sino se hubiera optado por alguna de las dos alternativas, la Administración Tributaria dictará las Resoluciones Determinativas que correspondan. Asimismo señala que la impugnación de las Resoluciones Determinativas no podrá realizarse fundándose en hechos, elementos o documentos distintos a los que han servido de base para la determinación de la base presunta y que no hubieran sido puestos oportunamente en conocimiento de la Administración Tributaria, salvo que el impugnante pruebe que la omisión no fue por causa propia, en cuyo caso deberá presentarlos con juramento de reciente obtención.

2. En el presente caso, las Resoluciones Determinativas N°s 31125157 y 31125158 de 6 de febrero de 2007, fueron notificadas personalmente, el 12 de abril de 2007 y transcurridos los veinte días, no fueron impugnadas, constituyéndose en actos firmes y ejecutoriados, por lo que la Administración Tributaria emitió el 29 de mayo de 2007, los proveídos de Ejecución Tributaria N°s 406 y 407 (fs. 12 y 25 de antecedentes administrativos), notificándose de manera personal al contribuyente en fecha 19 de junio de 2007, con el anuncio del inicio de la Ejecución Tributaria. Sin embargo, antes de la emisión de los proveídos de 11 de mayo de 2007, se presentó incidente de nulidad de obrados por deficiencias en la notificación con las Vistas de Cargo, manifestando que por sus importes correspondía la notificación personal y no masiva, incidente que es resuelto por la Administración con el proveído de 17 de mayo de 2007, contra el que interpuso recurso de alzada.
3. Corresponde referirse al fondo del recurso, cuyos agravios señalan que la notificación con la Vista de Cargo debería de efectuarse en forma personal y no masiva, porque de acuerdo al cálculo efectuado, conforme establece el art. 47 de la Ley 2492 (Código Tributario boliviano) sobrepasan las 10.000 UFV's, apreciación que no es correcta, ya que la emisión de Vista de Cargo está regulada por el art. 96. I de la Ley 2492 (Código Tributario boliviano, art. 18 inc. f) y g) del DS N° 27310, esta última norma dispone que la Vista de Cargo consignará como requisitos esenciales, los siguientes: f) Liquidación previa de la deuda tributaria, y g) Acto u omisión que se atribuye al presunto autor, así como la calificación de la sanción en el caso de contravenciones tributarias. De la revisión de las Vistas de Cargo, se tiene que sí cumplen los requisitos dispuestos por la normativa analizada, porque consignan la liquidación previa de la deuda tributaria y califican de manera preliminar la conducta como omisión de pago, tratándose de contravención tributaria; por lo que no es evidente la nulidad invocada por la contribuyente, los importes que registran estos actuados están conforme a norma, con relación a la forma de notificación, de acuerdo a la línea doctrinal fijada por la Superintendencia Tributaria y fundada en la línea jurisprudencial sentada por el Tribunal Constitucional que establece que: *"Los actos procesales son válidos en la medida que cumplen adecuadamente con la finalidad que conlleva sin lesionar derecho fundamental alguno, sin que meras formalidades insustanciales puedan invalidar los mismos, y no se ha producido indefensión del recurrente"*.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 85/2008 Contencioso Administrativo.- Interpuesto por Lidze Prado Rivadineira contra la Superintendencia Tributaria General.

4. Por lo que la resolución analizada se enmarca en la normativa vigente y que el estado de trámite es de ejecución tributaria y ésta no puede suspenderse por disposición del art. 107. II de la Ley 2492 (Código Tributario boliviano). Al no haber sido impugnada, ya no puede ser recurrida por lo que no se ha infringido los derechos a la defensa y ni el debido proceso.

CONSIDERANDO III: Que al haberse utilizado el derecho de réplica y dúplica previsto en el art. 354. II del Código de Procedimiento Civil (C.P.C.), corresponde resolver el fondo de la causa de conformidad al art. 354. III del Cuerpo Legal citado.

Que de la compulsión de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a dos aspectos que son:

- a) Si las notificaciones con las Vistas de Cargo N°s 3029797641 y 3029800955, debieron realizarse de acuerdo al art. 84 o art. 89 del Código Tributario boliviano.
- b) Si las Resoluciones Determinativas N°s 31125157 y 31125158 de 6 de febrero de 2007 del período fiscal enero 2004, omiten o no la base de cálculo de la deuda tributaria.

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

1. Con relación al primer punto de controversia que se refiere a: *"Si las notificaciones con las Vista de Cargo N°s 3029797641 y 3029800955, debieron realizarse de acuerdo al art. 84 o art. 89 del Código Tributario boliviano"*, se debe efectuar el siguiente análisis legal:

- a) Se debe precisar que el art. 84 de la Ley N° 2492 (Código Tributario boliviano) en cuanto a la notificación personal dispone: *" I. Las Vistas de Cargo y Resoluciones Determinativas que superen la cuantía establecida por la reglamentación a que se refiere el artículo 89° de este Código; así como los actos que impongan sanciones, decreten apertura de término de prueba y la derivación de la acción administrativa a los subsidiarios serán notificados personalmente al sujeto pasivo, tercero responsable, o a su representante legal. II. La notificación personal se practicará con la entrega al interesado o su representante legal de la copia íntegra de la resolución o documento que debe ser puesto en su conocimiento, haciéndose constar por escrito la notificación por el funcionario encargado de la diligencia, con indicación literal y numérica del día, hora y lugar legibles en que se hubiera practicado..."*. Por su parte el art. 89 del Código Tributario sobre notificaciones masivas establece lo siguiente: *También debemos referirnos al art. 89° que se refiere a las notificaciones Masivas. "Las Vistas de Cargo, las Resoluciones Determinativas y Resoluciones Sancionatorias, emergentes del procedimiento determinativo en casos especiales establecido en el Artículo 97° del presente Código que afecten a una generalidad de deudores tributarios y que no excedan de la cuantía fijada por norma reglamentaria, podrán notificarse en la siguiente forma: 1. La Administración*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 85/2008 Contencioso Administrativo.- Interpuesto por Lidze Prado Rivadineira contra la Superintendencia Tributaria General.

Tributaria mediante publicación en órganos de prensa de circulación nacional citará a los sujetos pasivos y terceros responsables para que dentro del plazo de cinco (5) días computables a partir de la publicación, se apersonen a sus dependencias a efecto de su notificación. 2. Transcurrido dicho plazo sin que se hubieran apersonado, la Administración Tributaria efectuará una segunda y última publicación, en los mismos medios, a los quince (15) días posteriores a la primera en las mismas condiciones. Si los interesados no comparecieran en esta segunda oportunidad, previa constancia en el expediente se tendrá por practicada la notificación". De tal forma que las citadas disposiciones determinan que la notificación será personal con la Vista de Cargo y Resoluciones Determinativas, cuando no se supere la cuantía establecida en reglamentación y asimismo determina que cuando se trate de los casos especiales previstos en el art. 97 del Código Tributario (por errores aritméticos en las Declaraciones Juradas y no presentación de declaraciones juradas), la notificación podrá realizarse por medios de prensa de forma masiva. El art. 84 del Código Tributario es complementado por el art. 13 del DS N° 27310 (Reglamento al Código Tributario) que en su párrafo III inc. a) fija que las cuantías para efectuar la notificación masiva en el caso del Servicios de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional será de 10.000 UFV's. por cada acto administrativo.

- b) En el caso de autos, de la revisión de las Vistas de Cargo N°s 3029797641 y 3029800955 de fecha 27 de octubre de 2006, que cursan a fs. 2 y 14 (Anexo 2 de fs. 1 a 25) con los montos respectivamente de Bs. 8.967.- y 7.582 UFV's (Primera Vista de Cargo) y de 1.248 Bs. y 1.055 UFV's (Segunda Vista de Cargo), los montos no superan la suma de los 10.000 UFV's, para proceder a notificar de manera personal al sujeto pasivo tributario, por lo que el argumento señalado por la parte demandante carente de toda veracidad, toda vez que la notificación personal no puede aplicarse al presente caso, por ser inferior a suma establecido por la norma reglamentaria. Cabe acotar que la señaladas Vistas de Cargo cumplen con lo dispuesto por el párrafo I del 96 del Código Tributario que dispone: "La Vista de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado".
- c) Se debe añadir a lo ya razonado, que en el presente caso, la Administración Tributaria inició contra la contribuyente el procedimiento determinativo de casos especiales de acuerdo a lo establecido art. 97 de la Ley N° 2492 (Código Tributario boliviano), con respecto a la no presentación de las declaraciones juradas por el IVA e IT por el periodo fiscal enero



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 85/2008 Contencioso Administrativo.- Interpuesto por Lidze Prado Rivadineira contra la Superintendencia Tributaria General.

2004, que no excedían 10.000 UFV's previstos en el art. 13 del DS N° 27310 (Reglamento al Código Tributario) por lo que la notificación masiva a la contribuyente realizada por la Administración Tributaria en dos oportunidades en un periódico de circulación nacional se ajusta a lo dispuesto en el art. 89 del Código Tributario y por consiguiente la observación esgrimida por la parte demandante no es cierta, puesto que de la publicación de la notificación masiva con las Vistas de Cargo en el Periódico Opinión en 29 de octubre y 13 de noviembre de 2006 (fs. 3,4, 15 y 16 Anexo Cuerpo 2 de fs. 1 a 25) se realizaron de acuerdo a la citada norma.

2. En relación al segundo punto de controversia que se refiere a: *"Si las Resoluciones Determinativas N°s 31125157 y 31125158 de 6 de febrero de 2007 del período fiscal enero 2004, omiten o no la base de cálculo de la deuda tributaria"*.

a) Es necesario primero referirse al art. 43 del Código Tributario que se refiere a los Métodos de Determinación de la Base Imponible y señala que: *"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 cuando concorra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente. III. Cuando la Ley encomiende la determinación al sujeto activo prescindiendo parcial o totalmente del sujeto pasivo, ésta deberá practicarse sobre base cierta y sólo podrá realizarse la determinación sobre base presunta de acuerdo a lo establecido en el Artículo siguiente, según corresponda"*.

b) De la anterior disposición, se llega a colegir que para determinar la base imponible de un impuesto se tienen los siguientes métodos: **a) Sobre base cierta**, cuando la administración tributaria procede a realizar la determinación de la obligación tributaria en base a documentos, libros, y registros contables y declaraciones juradas presentadas por el contribuyente que permiten conocer de forma directa y cierta el hecho generador y **b) Sobre base presunta** cuando faltan elementos vinculados con el supuesto gravado autorizándose a la Administración Tributaria a que recurra a hechos y circunstancias que por su vinculación y conexión con el hecho generador permiten establecer la existencia y la cuantía de la obligación; por otro lado, el artículo anterior, es complementado con el art. 45 del Código Tributario boliviano, que se refiere a los medios para la determinación sobre base presunta y por ello indica: *"I. Cuando proceda la determinación sobre base presunta, ésta se practicará utilizando cualquiera de los siguientes medios que serán precisados a través de la norma reglamentaria correspondiente: 1. Aplicando datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la*



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 85/2008 Contencioso Administrativo.- Interpuesto por Lidze Prado Rivadineira contra la Superintendencia Tributaria General.

- existencia de los hechos imponderables en su real magnitud. 2. Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes y rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, considerando las características de las unidades económicas que deban compararse en términos tributarios. 3. Valorando signos, índices, o módulos que se den en los respectivos contribuyentes según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes. II. En materia aduanera se aplicará lo establecido en la Ley Especial".
- c) En el caso de autos, las Resoluciones Determinativas N°s 31125157 y 31125158 de 6 de febrero de 2007 del período fiscal enero 2004 (fs. 5 y 17 del Anexo 2 de fs. 1 a 25), señalan expresamente que se realiza la determinación tributaria sobre base presunta y además claramente indica que la falta de presentación de la declaración jurada da lugar a la aplicación en forma directa de la sanción por incumplimiento de deberes formales de acuerdo al parágrafo II del art. 162 del Código Tributario boliviano, por lo que no se puede alegar que haya existido omisión en la base del cálculo de la deuda tributaria, toda vez que éstas resoluciones determinativas calculan el monto del tributo omitido sobre la base presunta de conformidad al art. 162 del Código Tributario. El citado artículo en su parágrafo II de manera taxativa dispone: "...II. Darán lugar a la aplicación de sanciones en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionatorio previsto por este Código las siguientes contravenciones: 1) La falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la Administración Tributaria...".
3. En conclusión, la Superintendencia Tributaria General al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0054/2008 de 21 de enero del 2008, que confirma la Resolución STR-CBA/RA/0180 de 13 de septiembre de 2007, ha procedido de acuerdo a lo previsto por los arts. 43, 45, 84, 97 y 162 del Código Tributario y el art. 13 del DS N° 27310 (Reglamento al Código Tributario), ajustándose a derecho en el presente caso.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad al art. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 18 a 20, interpuesta por Lidze Prado Rivadineira contra la Superintendencia Tributaria General, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0054/2008 de 21 de enero del 2008 emitida por la Superintendencia Tributaria General, cuyas atribuciones son actualmente de 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.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE

Rómulo Calle Mamani
DECANO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Suintira Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Abog. Sandra Magaly Mardivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ÓRGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2014-

SENTENCIA N° 347 . FECHA 16 de diciembre

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2014

VOTO DISIDENTE:

Abog. Sandra Magaly Mardivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA