



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

INFORME N° 080/16 - 28/04/16

R.R. N° 1936 - 04/05/16

28-04-16

9:35

## SALA PLENA

**SENTENCIA:** 421/2015.  
**FECHA:** Sucre, 7 de octubre de 2015.  
**EXPEDIENTE N°:** 222/2010.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Pastor Segundo Mamani Vilca.

Pronunciada en el proceso Contencioso-Administrativa seguido por; la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada legalmente por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Rafael Rubén Vergara Sandoval.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso-administrativa de fs. 56 a 62, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0057/2010 de 5 de febrero, la providencia de admisión de fs. 65, el responde de fs. 69 a 73, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 77 a 82 y 90 a 91, los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada.

**CONSIDERANDO I:** En mérito a la Resolución Administrativa 03-0113-10 de 10 de marzo, se apersonó en calidad de Gerente Distrital de El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, mediante memorial de fs. 56 a 62 de obrados, e interpuso demanda contencioso-administrativa, contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0057/2010 de 5 de febrero, como efecto del Recurso de Alzada interpuesto por la Universidad Unión Bolivariana, contra la Resolución Determinativa (RD) N° 17-0198-09 de 10 de agosto, por lo que haciendo una relación de los antecedentes de emisión de la resolución impugnada, expresó:

Que la base imponible aplicada en el proceso de determinación, se fundamenta en documentos proporcionados por el contribuyente, es decir, en base cierta, y no en base presunta porque los hechos y circunstancias vinculados con el hecho generador de la obligación, están respaldados con documentos; asimismo, no se han producido las circunstancias descritas en el art. 44 de la Ley 2492 (CTB) para considerar la base presunta.

Que la Administración Tributaria (AT) en la determinación de ingresos por servicios de enseñanza superior, consideró seis mensualidades y una matrícula, debido a que el semestre contiene 6 meses; puesto que el contribuyente en el detalle Planes de Pago de la Gestión 2005 informó el importe de la mensualidad y no así la cantidad de mensualidades o colegiaturas, además de no haber proporcionado documentación de respaldo del Detalle de Planes de Pago Gestión 2005, para que se considere una matrícula y cinco mensualidades. Además determinó la base imponible del Impuesto al Valor Agregado (IVA), considerando la

existencia de alumnos diferenciados y becados, en éste último caso, dado que el contribuyente no demostró el cumplimiento de las condiciones para la otorgación de becas, sólo presentó como descargo válido la nómina de becados referida en la nota VESCT-DGEU N° 1176-05 del Ministerio de Educación.

Indica que la AT, realizó la valoración de los documentos presentados como prueba de descargo a la Vista de Cargo, emitiendo el Proveído SIN/GDEA/DF/FE/PROV/64/2009, notificado el 8 de julio de 2009, en el cual aclaró que la impugnación no es procedente en la etapa de Vista de Cargo, pero que el análisis de descargos sería atendido conforme con el art. 18 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-0037-07; asimismo, el resultado del análisis fue informado en el numeral 2.3 del Informe de Conclusiones, realizando nuevos papeles de trabajo que exponen una nueva determinación a favor del fisco.

Señaló que la valoración de las pruebas efectuada por la AGIT, pone en evidencia que no se interpretó, ni aplicó correctamente el art. 76 de la Ley 2492 CTB, referido a la prueba de cargo, puesto que la Universidad Unión Bolivariana tenía la obligación de probar mediante documentación idónea que durante la gestión 2005, cobraba a sus estudiantes un total de 5 mensualidades por semestre; sin embargo no ha aportado ningún documento que pruebe tal extremo, observando que las Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) y la AGIT, asumieron como reales las afirmaciones del contribuyente, sin que las mismas estén respaldadas documentalmente.

De igual forma debió demostrar el origen de los ingresos registrados en la cuenta de inversiones; asimismo, no existieron pruebas que respalden la otorgación de Becas, interpretando y aplicado incorrectamente el art. 76 de la Ley 2492 CTB, por lo que solicita se deje sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0057/2010, por causar agravios a la AT y deliberando en el fondo se declare improbadamente la demanda manteniendo firme y subsistente la RD N° 17-0198-09, puesto que la misma no tiene vicio alguno de nulidad, no ha causado indefensión al contribuyente como erróneamente interpreta la AGIT al emitir la Resolución AGIT-RJ 0057/2010.

**CONSIDERANDO II:** Que, admitida la demanda por decreto de fs. 65, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, apersonándose Rafael Rubén Vergara Sandoval en su condición de Director Ejecutivo a.i. de la AGIT, quién contestó negativamente la demanda contencioso-administrativa por memorial presentado el 3 de septiembre de 2010, cursante de fs. 69 a 73 de obrados, manifestando que la Resolución impugnada se encuentra plenamente respaldada en los fundamentos técnico-jurídicos que dieron lugar a la misma y que fueron claramente expuestos, señaló además que:

La Universidad Unión Bolivariana proporcionó a la AT elementos suficientes para la determinación de la base imponible sobre base cierta, conforme prevé el art. 43.I de la Ley 2492 CTB, sin embargo, éstos no fueron considerados en su totalidad por el SIN, pues independientemente de la falta de información respecto a la cantidad de mensualidades



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 222/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

cobradas por el sujeto pasivo en cada gestión académica (semestre), al ser evidente la existencia de información sobre el total del costo del semestre, tanto para alumnos nuevos, antiguos y becarios, ésta debió ser considerada por la Administración Tributaria.

Indicó, que la falta de valoración completa de la documentación presentada por el contribuyente, ocasionó que la base imponible del IVA determinada en la Vista de Cargo y modificada ante la existencia de descargos, no refleja la situación real de los hechos económicos respecto a los ingresos de Enseñanza Superior, circunstancia que incumple con los requisitos exigidos para la emisión de la Vista de Cargo de acuerdo al art. 96.I y III de la Ley 2492 CTB, puesto que se evidenció que no se encuentra debidamente fundamentada respecto a la valoración de la prueba para determinar la cuantía correcta de la obligación tributaria sobre base cierta, lo que ocasionó que no se cuente con respaldo técnico, generando incertidumbre e inseguridad en el contribuyente.

En ese entendido, precisa que la base imponible del IVA por ingresos de Enseñanza Superior no refleja los hechos y datos proporcionados por el contribuyente en la etapa de fiscalización, circunstancia por la cual se anuló obrados hasta la emisión de una nueva Vista de Cargo, constituyéndose este hecho en el fundamento de su contestación, que con los argumentos allí contenidos solicitó se declare improbadamente la demanda contencioso-administrativa interpuesta por la AGIT, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0057/2010 de 5 de febrero.

**CONSIDERANDO III:** Que, así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación y la AT.

Consecuentemente, al existir denuncia de errónea interpretación de la normativa tributaria, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el **objeto de la controversia** se refiere a determinar; “si las pruebas aportadas por el contribuyente conforme lo establecido en el art. 76 de la Ley 2492 CTB, para la determinación de la base imponible del IVA sobre base cierta, permitieron conocer de forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo a la Administración Tributaria, conforme prevé el art. 43-I de la Ley 2492CTB, en la etapa de fiscalización”. En ese marco y de la compulsión de los datos procesales, así como de los anexos, se llega a las siguientes conclusiones:

1.- En fecha 5 de noviembre de 2008, con la Orden de Fiscalización Externa N° 0008OFE0094 F-7504 (Fs. 2) y Requerimiento N° 090862 F-4003 (Fs. 5), fue notificado personalmente al contribuyente Universidad Unión Bolivariana y se inició el proceso de Fiscalización Externa, correspondiente al IVA, Impuestos a las Transacciones (IT) e Impuestos a

las Utilidades de las Empresas (IUE), por los periodos fiscales enero a diciembre de la gestión 2005.

Conforme a lo establecido en los arts. 96 y 104 de la Ley 2492 CTB, la AT giró Vista de Cargo N° F.E. 21-0008OFE0094-29/2009 de 4 de mayo de 2009, que estableció sobre base cierta el importe preliminar de Bs. 497.671; notificada al representante legal del contribuyente Universidad Unión Bolivariana. El 15 de junio de 2009 el contribuyente, impugnó la Vista de Cargo adjuntando documentos de descargo; que analizadas estas pruebas por la AT, evidenció que no respaldaban en forma suficiente las variaciones identificadas inicialmente en la determinación de los impuestos omitidos; razón por la cual ratificó los conceptos expuestos en la Vista de Cargo mediante la Resolución Determinativa 17-0198-09, estableciendo una deuda tributaria de Bs. 711.935,00, por concepto de impuesto omitido, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, correspondiente a los periodos fiscales enero a diciembre de la gestión 2005.

Ante la notificación con la RD citada, el contribuyente interpuso Recurso de Alzada ante la ARIT, quien resolvió mediante Resolución Administrativa ARIT-LPZ/RA 0423/2009 de 30 de noviembre, **anular obrados** hasta la Vista de Cargo N° FE. 21-0008OFE0094-29/2009, debiendo la Gerencia Distrital de El Alto del SIN, emitir una nueva Resolución Determinativa estableciendo la base imponible de los tributos en función a la valoración de la documentación del contribuyente.

Ante ése hecho; interpuso **Recurso Jerárquico**, que fue resuelto con Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0057/2010 de 5 de febrero, que confirmó la Resolución ARIT-LPZ/RA 0423/2009 de 30 de noviembre, dando origen a la presente demanda contencioso-administrativa.

**2.-** Ahora bien, ingresando al control de legalidad sobre los extremos denunciados por la entidad actora, conforme a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece:

Que (...) la base imponible constituye uno de los elementos estructurales del tributo. Se define como la valoración cuantitativa del elemento objetivo del hecho imponible y cumple dos funciones; una como la medida del hecho imponible, por lo que, si ha sido correctamente establecida debe ser congruente con el hecho imponible, y otra, como plataforma para aplicar sobre ella el tipo de gravamen y calcular la cuota del tributo. Los métodos para la determinación de la base imponible pueden ser directos o indiciarios; los primeros, toman para su cálculo datos reales y actuales; los segundos, atienden a indicios y a presunciones. (STG-RJ/0268/2008: FTJ IV.3. iii.).

En ese entendido el art. 42 de la Ley 2492 CTB, 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 antes citada Ley, que señala: La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 222/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**a) Sobre base cierta**, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, consiguientemente, la determinación sobre base cierta parte del principio de la información, datos y prueba que la Administración Tributaria pueda obtener sobre los hechos generadores, de tal forma que le permita establecer y demostrar efectivamente los resultados de una determinación, información que puede ser obtenida a través del contribuyente y también de terceras personas o agentes de información establecidos por ley, inclusive de su propia labor investigativa con el fin de obtener pruebas sobre los hechos imponible ocurridos, que demuestren de manera fehaciente y sin ninguna duda la realización de los hechos generadores de la base imponible y permitan establecer su cuantía, sin que la eficacia de su potestad fiscalizadora se halle limitada o condicionada al asentimiento previo del contribuyente; y, **b) 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, estableciendo el art. 44 de dicho Código, que la Administración Tributaria podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, sólo 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 a éste 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 este 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. Otras circunstancias previstas.
6. Que se adviertan situaciones que imposibiliten el conocimiento cierto de sus operaciones, o en cualquier circunstancia que no permita efectuar la determinación sobre base cierta.

El art. 62 de la Ley 2492 CTB, con relación a los derechos del sujeto pasivo, entre otros en el num. 7) dice: *“A formular y aportar, en la forma y plazos previstos en este Código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente Resolución”*.

El art. 76 de la Ley 2492 CTB, señala que la carga de la prueba; *“En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. 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”*.

De lo inferido, se colige que en forma general en la etapa de la determinación tributaria la AT debe intentar llegar a la verdad de los hechos, procurando obtener todos los datos y la información necesaria para llegar a una precisa, clara y circunstanciada determinación de la deuda tributaria.

De la compulsas de los antecedentes administrativos, la AT en virtud de la Orden de Fiscalización N° 0008OFE0094 girada contra la Universidad Unión Bolivariana, estableció ingresos por servicios de enseñanza superior sobre base cierta, considerando la información proporcionada por el contribuyente respecto a la nómina de alumnos por carrera y por semestre, planilla de calificaciones por materias, de asistencia regular y que abandonaron el semestre; sin embargo a momento de establecer el importe imponible, ingresó al campo de la presunción al considerar una matrícula y 6 colegiaturas, sin tomar en cuenta que de acuerdo al detalle de los Planes de Pago Gestión 2005 cursante a fs. 413 de los antecedentes administrativos, el Plan "A" para alumnos antiguos consigna una matrícula y cinco colegiaturas; los alumnos nuevos no pagan matrícula y los que cancelan en una cuota tienen la rebaja de la matrícula y de la mensualidad.

En este sentido, el contribuyente proporcionó a la AT elementos suficientes para la determinación de la base imponible sobre base cierta, conforme prevé el art. 43.I de la Ley 2492 CTB, pero éstos no fueron considerados en su totalidad por el SIN, pues independientemente de la falta de información respecto a la cantidad de mensualidades cobradas por el sujeto pasivo en cada gestión académica (semestre), la información sobre el costo total del semestre, tanto para alumnos nuevos, antiguos y becarios, no fue considerada por el SIN. Idéntica situación ocurrió con los estudiantes becados, que teniendo el respaldo de los Convenios con los alumnos y Resoluciones de la Universidad (fs. 1250-1291 de los antecedentes administrativos), fueron desconocidos, sin antes comprobar el cumplimiento de procedimientos establecidos, con el objeto de establecer el tributo omitido con precisión sobre base cierta, situación ampliamente desarrollada en los fundamentos de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0057/2010, ahora impugnada.

De acuerdo con lo manifestado, la valoración parcial de la documentación presentada por el contribuyente, ocasionó que la base imponible del IVA determinada por la AT expuesta en primera instancia en la Vista de Cargo y modificada debido a la existencia de descargos, no refleje la situación real de los hechos económicos respecto a los Ingresos de Enseñanza Superior del contribuyente, puesto que la inexistencia de una base imponible objetiva, medible y verificable, no sustenta la Fiscalización efectuada, constituyendo por tanto una inobservancia a los requisitos esenciales de la Vista de Cargo, que son los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que la sustenten, así como la Base Imponible sobre base cierta o base presunta; omisión que vicia de nulidad dicha actuación, conforme disponen los arts. 96.I y III de la Ley 2492 CTB, toda vez que ocasiona un estado de indefensión en el sujeto pasivo conforme dispone el art. 36 de la Ley 2341 de 23 de abril de 2002 Ley de Procediendo Administrativo (LPA) y vulneró el derecho a un debido



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 222/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

proceso, conforme establecen los numerales 6 y 10 del art. 68 de la Ley 2492 CTB,

Por todo lo expuesto, se tiene que la Base Imponible del IVA por Ingresos de Enseñanza Superior no refleja los hechos y datos proporcionados por el contribuyente en la etapa de Fiscalización, más aun considerando que conforme con el art. 68 num. 7) de Ley 2492 CTB, el sujeto pasivo tiene el derecho a formular y aportar en la forma y plazos previstos, todo tipo de pruebas y alegatos que deben tomarse en cuenta el momento de determinar la deuda tributaria, situación que no aconteció en el presente caso, debiendo tomarse en cuenta que conforme al art. 69 de la Ley 2492, que señala 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 observaron sus obligaciones materiales y formales, hasta que en debido proceso de determinación de prejudicialidad o jurisdiccional, la AT pruebe lo contrario conforme a los procedimientos establecidos.

La falta de una correcta valoración de la prueba le ocasiona gravamen y perjuicio personal y directo a la contribuyente y además le coloca en un verdadero estado de indefensión al sujeto pasivo, vicio procesal que conllevó a que se declare la nulidad dispuesta en sede administrativa, conforme a los arts. 96.III de la Ley 2492 CTB y 36.II de la Ley 2341 LPA, aplicable en materia tributaria en sujeción al art. 201 de la Ley 3092 Complementario al CTB, que dispone; para que ocurra la anulabilidad de un acto por la infracción de una norma señalada en la ley, debe ocurrir que los actos administrativos carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados. Por su parte el art. 55 del Decreto Supremo (DS) N° 27113 Reglamento al CTB, establece que será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione al interés público. Consecuentemente la nulidad dispuesta en sede administrativa, hasta la emisión de una nueva Vista de Cargo, fue acertada, puesto que la misma debe contener todos los hechos, datos, elementos y valoraciones proporcionados por la Universidad Unión Bolivariana.

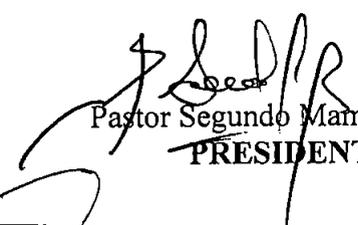
**Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0057/2010 de 5 de febrero, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa y contradictoria que vulnera 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 del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la Ley 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la

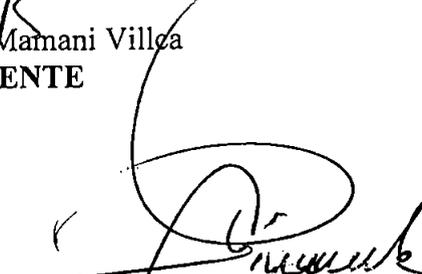
demanda y en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0057/2010 de 5 de febrero, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

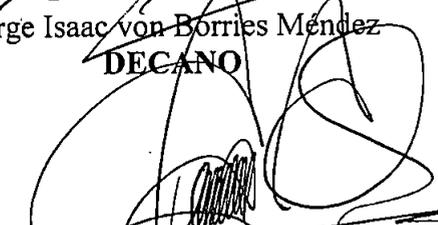
**Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada.**

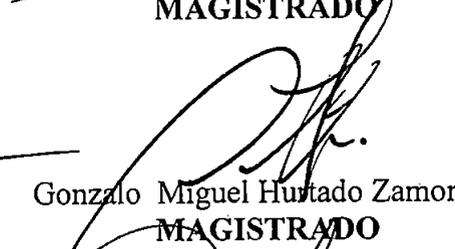
*Regístrese, notifíquese y archívese.*

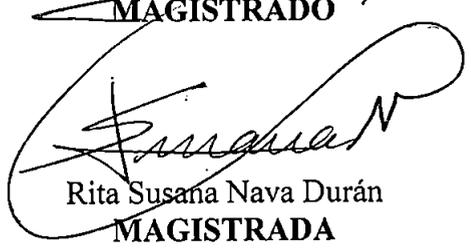
  
Pastor Segundo Mamani Villa  
**PRESIDENTE**

  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**DECANO**

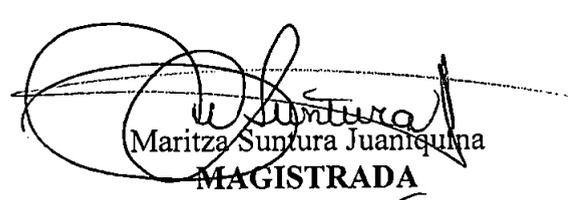
  
Romulo Calle Mamani  
**MAGISTRADO**

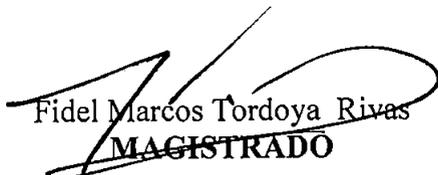
  
Antonio Guido Canpero Segovia  
**MAGISTRADO**

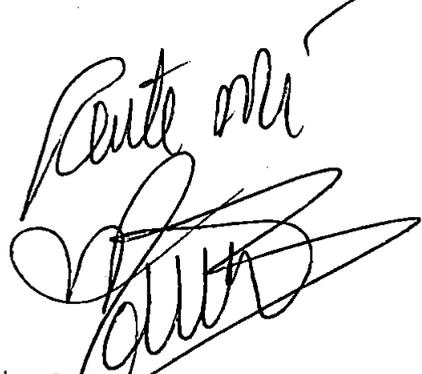
  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

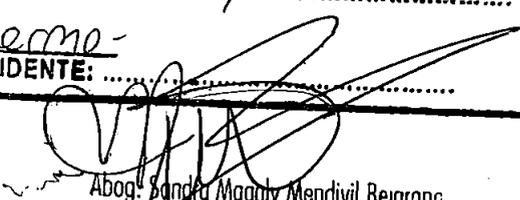
  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

  
Maritza Suntura Juaniquema  
**MAGISTRADA**

  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA	
GESTIÓN: 2013	
SENTENCIA Nº 421	FECHA 7 de octubre
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2013	
Confirmando VOTO DISIDENTE:	

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