



**SALA PLENA**

**SENTENCIA:** 455/2017.  
**FECHA:** Sucre, 28 de junio de 2017.  
**EXPEDIENTE:** 407/2014.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Jorge Isaac von Borries Méndez.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contenciosa administrativa de fs. 49 a 59, interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0137/2014, de 27 de enero (fs. 1 a 13), el memorial de contestación de fs. 87 a 90, la réplica de fs. 116 a 123, la dúplica de fs. 127 a 129, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

**I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.**

**I.1. Antecedentes de la demanda.**

Que, Boris Walter López Ramos, en representación de la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, en virtud a la Resolución Administrativa N° 03-0083-14-2014 de 12 de febrero (fs. 48), se apersona por memorial de fs. 49 a 59, manifestando que al amparo de lo establecido en el art. 10 de la Ley 212, y los arts. 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, aplicables en materia tributaria por mandato del art. 74, numeral 2 de la Ley 2492, y en mérito a la Sentencia Constitucional N° 0090/2006 de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa, contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0137/2014 de 27 de enero.

Expresa que la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, en cumplimiento a la Orden de Fiscalización N° 00120FE00258, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente AEROCON LTDA., con el objeto de comprobar el cumplimiento de esta empresa de las disposiciones legales relativas al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), correspondiente a los periodos fiscales enero a diciembre de 2007.

De la fiscalización sobre base cierta, de conformidad a lo señalado en el párrafo I del art. 43 del Código Tributario Boliviano, se comprobó que el contribuyente, no determinó el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas de acuerdo a ley, consignando en las declaraciones juradas presentadas, datos que difieren de los verificados en el proceso de fiscalización y/o inspección, infringiendo de esta manera, las disposiciones previstas en la Ley 843, Decretos Supremos reglamentarios y las resoluciones administrativas de carácter general, emitidas por la Administración Tributaria.

Acto seguido, la Administración Tributaria, emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/FE/VC/00090/2013 de 21 de mayo, notificada el 22 de mayo de 2013, conforme al procedimiento establecido en el art. 84 de la Ley 2492, con la finalidad que dentro del plazo establecido por el art. 98 de la citada norma, asuma defensa, produzca pruebas y las ofrezca tanto con relación a los cargos formulados, como a la calificación preliminar de su conducta fiscal.

En consecuencia, la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, procedió a la emisión y notificación al contribuyente con la Resolución Determinativa N° 17-00249-13 de 17 de junio.

## **I.2. Fundamentos de la demanda.**

Manifiesta que ni la Autoridad de Impugnación Regional Santa Cruz, ni la Autoridad General de Impugnación Tributaria, hicieron una valoración completa de los antecedentes referidos a la verificación realizada para determinar la nulidad de obrados; simplemente se manifestaron sobre la ausencia del detalle de las observaciones que dieron origen a los reparos notificados y que a casusa de ello se puso al contribuyente en situación de indefensión; sin embargo, señaló que este hecho no es evidente, en el entendido que la Vista de Cargo fue notificada acompañada de los papeles de trabajo que contenían el detalle de todas las observaciones que dieron origen a los reparos notificados, pues la Administración Tributaria optó por adjuntar los papeles de trabajo y no insertar el detalle al documento mismo, cuyas copias forman parte del expediente administrativo.

Respecto a los ingresos, expresa que tal como se indicó en la Vista de Cargo, de la verificación de las cuentas de Ingreso de Balance de Comprobación de Sumas y Saldos de AEROCON Ltda., así como los Estados Financieros presentados ante la Administración Tributaria, se evidenció que existían ingresos no facturados por la venta de pasajes PTA registrados en el mayor de la Orden PTA, pero que no forman parte de los ingresos declarados en el Estado de Resultados.

Asimismo señala que existen diferencias de ingresos no declarados por concepto de multas, carga, correo, exceso de equipaje y otros que fueron registrados en los mayores de las cuentas de ingresos, empero no forman parte de los ingresos registrados en el Estado de Resultados, a partir de lo que se identificó una diferencia de Bs. 3.573.653,04 que constituye el total de ingresos declarados, tanto los mayores contables como los balances de comprobación de sumas y saldos.

En cuanto a los Costos y Gastos no Deducibles, manifiesta que de acuerdo a lo establecido en el DS 24051, se realizó la verificación de las cuentas que componen los costos y gastos del contribuyente AEROCON Ltda., a efecto de determinar la deducibilidad de los mismos (detallados en un cuadro contenido en el memorial), del cual indica que el detalle de observaciones en el costo de mantenimiento asciende a Bs. 11.016.122,99, la cuenta de honorarios profesionales a Bs. 726.472,20 y las facturas de Wilfredo Escalante Melgarejo, suma Bs. 738.504,- montos que están detallados y son los gastos considerados no deducibles para efectos de la determinación del IUE, de acuerdo al cuadro que detalla.



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

Exp. 407/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

Que la Vista de Cargo estableció los cargos preliminares sujetos a descargo, teniendo el sujeto pasivo pleno conocimiento de todas las observaciones, toda vez que las mismas surgieron precisamente de la verificación de los documentos presentados por él mismo; además, después de la notificación con la Vista de Cargo, tuvo un periodo de prueba o descargo de 30 días, no obstante, no presentó pruebas valederas para poder desvirtuar el total de la observación realizada por la Administración Tributaria.

Haciendo referencia al art. 68 de la Ley 2492, refiere que en cumplimiento de dicha norma, el contribuyente tiene la potestad para ejercer el derecho a conocer el estado de la tramitación del proceso de verificación del que es parte interesada, a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, desde el inicio, es decir, desde la notificación con la Orden de Fiscalización y requerimiento de documentación, derecho que fue ejercido por el contribuyente, tal como se evidencia de las actuaciones administrativas, por lo que no es posible argumentar su indefensión, máxime si las observaciones que dieron origen a los reparos notificados por la entidad recaudadora, surgieron de la valoración, verificación, revisión y comprobación de los documentos exhibidos por el mismo contribuyente, y ante cualquier duda, pudo hacer uso del derecho establecido en la norma citada precedentemente, por lo que considera que no es posible sustentar la anulación dispuesta por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con un análisis superficial del proceso de determinación, siendo que en la fase de impugnación, se demostró fehacientemente que tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa, contienen todos los requisitos exigidos por los arts. 96 y 99 del Código tributario Boliviano.

Por otro lado indica que de la revisión de la resolución determinativa y la norma citada precedentemente, se puede evidenciar que los argumentos de la ARIT y de la AGIT, tienen un afán de conseguir una nulidad inexistente, siendo evidente que no hubo una correcta valoración y análisis de la documentación que cursa en obrados, toda vez que la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, cumplen a cabalidad los requisitos que deben contener los actos administrativos, de acuerdo a lo establecido por los arts. 27 y 28 de la Ley 2341.

Finaliza señalando que no existió violación de derechos y garantías constitucionales respecto al debido proceso, en su elemento del derecho a la defensa del contribuyente.

### **I.3. Petitorio.**

Concluye el memorial solicitando al Tribunal Supremo de Justicia, falle declarando probada la demanda contenciosa administrativa y revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0137/2014 de 27 de enero, así como la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0769/2013 de 21 de octubre, y en definitiva, confirme la Resolución Determinativa N° 17-00249-12 de 27 de junio.

## II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Que por providencia de fs. 61 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que tomando en cuenta que la demanda deviene de un proceso administrativo en el cual existe como tercero interesado, la empresa AEROCON Ltda., se le haga conocer la misma, mediante provisión citatoria, encomendando su cumplimiento al Tribunal Departamental de Justicia de Santa Cruz.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 13 de agosto de 2014 como consta a fs. 80, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fojas 82 y recibida según cargo de fojas 82 vuelta; disponiéndose por providencia de fojas 83, el arrimo de la misma al expediente.

Por otra parte, presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 87 a 90, fue providenciado a fs. 92, teniéndose apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la entidad demandante, la autoridad demandada manifiesta que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe precisar lo siguiente:

Que la Vista de Cargo señaló el análisis efectuado a los ingresos, cuyo resumen se expone en el cuadro N° 2 que hace referencia a una comparación de los ingresos según Mayor, respecto de los ingresos según Balance de Comprobación de Sumas y Saldos, a partir del cual se identificó una diferencia de Bs 3.573.653,04, que constituye el total de los ingresos no declarados; del mismo modo, expuso el análisis efectuado a los costos y gastos de acuerdo al Cuadro N° 3 que incluye 6 cuentas contables, el importe según el Balance de Comprobación de Sumas y Saldos que totaliza Bs. 14.189.516,32 seguido de las columnas "Importe Observado", que totaliza Bs 11.742.595,19 y "Gastos a imputar a Resultados" por un total de Bs 2.446.921,13, que proviene de la diferencia entre el importe según Balance y el Importe Observado.

Posteriormente la Administración Tributaria explicó las observaciones a cada una de las 6 cuentas expuestas en el Cuadro N° 3, señalando que los montos observados corresponden a gastos no respaldados con facturas de compras originales, ni medios fehacientes de pago; que existen



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

Exp. 407/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

comprobantes que no fueron registrados en el Mayor de Cuenta Contable notariado, asimismo pagos al proveedor Wilfredo Escalante, considerado comercializador de facturas y que para la cuenta de Mantenimiento de Partes Rotables, la observación se refiere a inconsistencias en su registro, toda vez que expone saldos negativos en su movimiento y los movimientos del Debe y el Haber no coinciden con lo registrado en el Balance de Sumas y Saldos, habiéndose concluido con el cálculo del IUE de la gestión 2007, como tributo omitido, la suma de Bs 3.715.827,-

Adicionalmente, expresa que posterior a la Vista de Cargo, se adjuntó el Anexo A en el que únicamente se exponen las facturas emitidas por el proveedor Wilfredo Escalante, cuyo importe total observado asciende a Bs 738.504,-

Señala que ante la notificación con la Vista de Cargo, el contribuyente presentó argumentos y documentos de descargo manifestando que todas las facturas originales se encuentran adjuntas a sus Comprobantes de Traspaso y no a los Comprobantes de Pago, por lo que presentó, entre otros, sus comprobantes de traspaso, a partir de lo cual se evidenció que los ingresos no declarados establecidos por la Administración Tributaria, emergen de una comparación de lo registrado por el propio contribuyente en sus Mayores de Cuentas de Ingresos, respecto a lo registrado en su Balance de Comprobación de Sumas y Saldos, por lo que de acuerdo a lo previsto por el art. 76 de la Ley 2492, el contribuyente debió explicar la diferencia encontrada con documentación idónea, a fin de demostrar la pretensión de la Administración Tributaria en este punto.

Asimismo, respecto a las observaciones efectuadas a los costos y gastos, la Administración Tributaria expuso el detalle de las cuentas contables observadas, de acuerdo al cuadro N° 3, sin embargo señaló que debe considerarse que la Administración Tributaria tomó como punto de partida los saldos finales de dichas cuentas expuestas en el Balance de Comprobación de Sumas y Saldos y de acuerdo al análisis de la documentación proporcionada por el contribuyente, observó que algunos Comprobantes Contables no habían sido registrados en los Mayores y que los gastos no se encontraban respaldados con facturas originales ni medios fehacientes de pago, sin haber mencionado ni detallado a qué comprobantes o facturas se refirió, habiéndose limitado a detallar únicamente las facturas de un proveedor, que respaldarían dos cuentas de gastos, lo que no permite conocer con claridad y certeza el origen de las observaciones, además si bien las facturas emitidas por el proveedor Wilfredo Escalante fueron detalladas en el Anexo A, dicho detalle no resulta ser suficiente para conocer el origen de las observaciones para cada una de las cuentas contables, toda vez que el total de las facturas no alcanza a cubrir el monto total observado, y dicha observación se repitió para las cuentas "Mantenimiento" y "Servicios de Consultoría Varios".

Manifiesta que de todo lo expuestos, que se puede establecer que la Vista de Cargo no expone con claridad el origen de las observaciones efectuadas a los Costos y Gastos, siendo que como señala la propia Administración Tributaria en su recurso jerárquico, dicho origen habría sido expuesto en detalle en los papeles de trabajo de fiscalización, sobre los cuales no se tiene constancia de haber sido proporcionados al contribuyente,

resultando evidente que el mismo fue puesto en situación de indefensión, toda vez que como se corrobora en la nota de presentación de descargos, efectuó una defensa de manera genérica, al afirmar que cuenta con todas las facturas originales y que las presenta adjuntas a sus Comprobantes de Traspaso, por lo que la Administración Tributaria al no detallar los Comprobantes que el contribuyente omitió registrar, ni el detalle de los Comprobantes que no se encuentran respaldados con facturas originales, no consideró los requisitos que debe contener la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, previstos en los arts. 96.I y II y 99.II de la Ley 2492.

Por disposición de la normativa citada, la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa son nulas cuando no contienen los requisitos esenciales; aspecto que limitó al sujeto pasivo de hacer uso del derecho a la defensa, por lo que correspondía en consecuencia, la reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Vista de Cargo a efectos de que la Administración Tributaria, emita una nueva Vista de Cargo que contemple el detalle de las observaciones sobre los Comprobantes Contables observados por falta de registro y falta de respaldo con facturas originales y medios de pago, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, conforme el art. 96.II de la Ley 2492.

Cita como línea doctrinal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.3., la resolución AGIT-RJ/0001/2005, y como precedente jurisprudencial, la Sentencia Constitucional N° 0824/2012 de 20 de agosto.

## **II.1. Petitorio.**

Concluye el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0137/2014 de 27 de enero, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

## **III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.**

Continuando con el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 116 a 123, en el que se reiteraron los argumentos expuestos en la demanda, mismo que fue providenciado a fs. 124, corriéndose traslado para la dúplica; presentada la misma de fs. 127 a 129, por providencia de 130, se decretó autos para sentencia.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

Exp. 407/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

En este marco legal, el artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*.

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

Que la Administración Tributaria notificó el 8 de agosto de 2012, mediante cédula a José Luis Añez Soruco, en su condición de representante legal de AEROCON Ltda., con la Orden de Fiscalización N° 00120FE00258, con alcance a la Verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al IUE de la gestión 2007; del mismo modo, notificó con el Requerimiento - Form. 4003 N° 00116204 y su Anexo de solicitud de información complementaria, solicitando la presentación de la documentación de los periodos observados, consistente en: Declaraciones Juradas del IUE (Form. 500), extractos bancarios, planilla de sueldos, planilla tributaria y cotizaciones sociales, comprobante de ingresos y egresos de respaldo, estados financieros de las gestiones 2006 y 2007, dictamen de auditoría gestión 2006 y 2007, plan de código de cuentas contables, libros de contabilidad (Diario, Mayor), escritura de constitución de la empresa, poder del representante legal, fotocopia de inscripción al Servicio Nacional de Registro de Comercio, contratos de alquiler de aviones, contratos de seguros y reaseguros, contratos de alquiler y/anticresis, servicio de vigilancia, publicidad y propaganda, balance de comprobación de sumas y saldos a nivel analítico, detalles de activos fijos, documentos de propiedad de activos fijos, detalle de compra de bienes y prestación de servicios respaldados con retención de impuestos (RC-IVA, IT e IUE), detalle de retención de remesas al exterior, dictamen sobre información tributaria complementaria a los Estados Financieros Básicos y otra documentación adicional que se requiera en el transcurso de la fiscalización (Fs. 3, Anexo 1).

El 30 de agosto de 2012, la Administración Tributaria, emitió Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00043796, registrando el incumplimiento al deber

formal de entrega de toda la información y documentación requerida durante la ejecución del procedimiento de fiscalización, verificación, control e investigación, en plazo, forma, medios y lugares establecidos respecto del requerimiento F-4003 N° 116204, estableciendo una multa de 3.000 UFV (fs. 15, Anexo 1)

El 7 de septiembre de 2012, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a la empresa AEROCON Ltda., con el requerimiento de documentación F - 4003 N° 00106693, en que se reiteró la presentación de la documentación descrita en el requerimiento Form. 4003 N° 00116204 (fs. 6, Anexo 1).

El 8 de octubre de 2012, la Administración Tributaria, labró el Acta de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00043797, debido al incumplimiento del deber formal de entrega de toda la información y documentación requerida durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación, en plazo, forma, medios y lugares establecidos, respecto del Requerimiento F-4003 N° 106693, contraviniendo el art. 70 de la Ley 2492 y sub numeral 4.1 del numeral 4 del Anexo I de la RND N° 10-0037-07, determinándose una multa de 3.000 UFV (fs. 35, Anexo 1).

Prosiguiendo con el procedimiento establecido, el 22 de mayo de 2013, la Administración Tributaria notificó al representante legal de la empresa AEROCON Ltda., con la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GGSCZ/DF/FE/VC/00090/2013 de 21 de mayo, mediante cédula, acto en el que se estableció una deuda tributaria total de 6.955.945,- UFV, equivalentes a Bs. 12.742.040,- que incluyen tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento a deberes formales, otorgándole el plazo de 30 días calendario para la presentación de descargos o el pago de la deuda determinada (FS. 512 a 520, Anexo 3).

Luego de la presentación de descargos, el 27 de junio de 2013, la Administración Tributaria emitió el Dictamen de Calificación o Configuración de Conducta N° 105/2013, adecuando la conducta del contribuyente a la contravención tributaria de Omisión de Pago, imponiéndole la sanción del 100% del Tributo Omitido.

Finalmente, el 29 de junio de 2013, la Administración Tributaria notificó al representante legal de la empresa AEROCON Ltda., con la Resolución Determinativa N° 17-00249-13 de 27 de junio, mediante cédula (fs. 25, Anexo 36), a través de la que determinó sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente, por un total de 6.189.920,- UFV's, equivalentes a Bs 11.410.746,- que incluyen tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, correspondientes al IUE de la gestión 2007 (fs. 13 a 24, Anexo 36).

Mediante memorial del fs. 27 a 38 del Anexo 36, AEROCON Ltda., formuló recurso de alzada contra la Resolución Determinativa N° 17-0249-13 de 27 de junio, que fue resuelto mediante Resolución ARIT-SCZ/RA 0769/2013 de 21 de octubre, determinando anular obrados hasta el vicio





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 407/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

más antiguo, es decir, hasta la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GGDSCZ/DF/FE/VC/00090/2013 de 21 de mayo emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, disponiendo que la administración Tributaria, emita una nueva Vista de Cargo, que contemple el detalle de las facturas observadas con sus correspondientes observaciones, datos, elementos y valoraciones que la fundamenten, conforme el parágrafo II del art. 96 de la Ley 2492, los fundamentos técnico jurídicos y al art. 212 inc. c) de la Ley 3092 (fs. 106 a 117, Anexo 36).

En virtud de lo anterior, la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, dedujo recurso jerárquico contra la resolución de alzada, que fue resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 0137/2014 de 27 de enero, confirmando la resolución de alzada (fs. 207 a 219, Anexo 37).

En el curso del proceso Contencioso Administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354.II y III del Código de Procedimiento Civil.

### III. DE LA PROBLEMÁTICA PANTEADA.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece que el motivo de controversia dentro del presente proceso, se circunscribe en determinar si es evidente que la Autoridad Jerárquica, interpretó y aplicó de manera errónea e incorrecta la normativa tributaria al emitir la resolución impugnada, confirmando la resolución de alzada, que a su vez resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo, vale decir hasta la Vista de Cargo.

#### IV.1.- Análisis y fundamentación

Al presente, concluido el trámite en la vía administrativa, se abrió la vía jurisdiccional para el contencioso administrativo, teniendo el Supremo Tribunal de Justicia, la facultad de conocer la causa, a objeto de realizar el control judicial de legalidad y verificar si lo afirmado en la demanda es evidente; finalmente establecer si existió infracción de disposiciones legales, como derechos lesionados con la emisión de la resolución jerárquica.

El 22 de mayo de 2013, la Administración Tributaria, notificó a la empresa AEROCON Ltda. con la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GGSCZ/DF/FE/VC/00090/2013 de 21 de mayo (fs. 512 a 520, Anexo 3), señalando que la Administración Tributaria, ejecutó la Orden de Fiscalización Parcial asignada con el N° 00120FE00258, a objeto de verificar y controlar actos y elementos de hechos imponderables, relacionados con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), de los periodos fiscales enero a diciembre de 2007, en vista de haber detectado que el contribuyente no determinó los impuestos conforme a ley en las declaraciones juradas presentadas ante el Servicio Nacional de Impuestos.

Se procedió a calcular la deuda tributaria sobre base cierta, de la información extraída del SIRAT, la documentación presentada por el contribuyente dentro del proceso de fiscalización referida a sus Libros Diarios, Comprobantes de Ingreso, de Egresos y Mayores de sus transacciones efectuadas y la información proporcionada por terceros.

La Administración Tributaria, expuso en la Vista de Cargo, 6 cuadros referentes a la Determinación de los Ingresos no Declarados, Detalle de las cuentas de Costos y Gastos Observados, Determinación de los Gastos Deducibles, Determinación de la Utilidad Neta y Cálculo de la Deuda Tributaria.

En el cuadro N° 2, relativo a la Determinación de los Ingresos no Declarados, realizó una comparación de los ingresos según Mayor, con relación a los ingresos según el Balance de Comprobación de Sumas y Saldos, determinando un total de Bs 3.573.653,04 como ingresos no declarados. En el cuadro N° 3 relativo al Detalle de las Cuentas de Costos y Gastos Observados, hizo referencia a 6 cuentas relativas al mantenimiento, mantenimiento de partes rotables, partes consumibles, otros costos de mantenimiento, servicios de asesoría financiera y servicios de consultoría varios, estableciendo como importe según el Balance de Comprobación de Sumas y Saldos, el monto de Bs 14.189.516,32 asimismo el importe observado en la suma de Bs 11.742.595,19 y finalmente los Gastos a Imputar a Resultados, la suma de Bs 2.446.921,13 que es obtenido de la diferencia entre el importe según balance y el importe observado.

En el desarrollo del Cuadro N° 3, la Administración Tributaria, efectuó una explicación de las 6 cuentas contenidas, concluyendo respecto a la cuenta relativa a Mantenimiento, que se evidenció que los montos observados, corresponden a gastos no respaldados con facturas de compra originales, ni medios fehacientes de pago; asimismo que existen comprobantes contables que no se encuentran registrados en el Libro Mayor de Cuenta Contable notariado presentado por el contribuyente, además que existen pagos realizados a Wilfredo Escalante, detectado por el SIN como comercializador de facturas.

Respecto a la cuenta N° 2 relativa al Mantenimiento de Partes Rotables, concluye que se evidenció que los montos observados, corresponden a gastos que inciden en la disminución del inventario de partes rotables, empero que de acuerdo a su Mayor de Cuenta, registra saldos negativos en sus movimientos, y los movimientos del Debe y del Haber difieren de lo registrado en el Balance de Comprobación de Sumas y Saldos, y que dichas inconsistencias respaldan la inexistencia del gasto, por lo que se consideró como gasto no deducible.

En cuanto a la Cuenta N° 3, relativa a las Partes Consumibles, refiere que se evidenció que los montos observados corresponden a gastos que no se encuentran respaldados con facturas originales ni medios fehacientes de pago. Sobre la Cuenta N° 4 sobre Otros Costos de Mantenimiento, señala que los montos observados corresponden a gastos por reparación del motor metro, realizadas en el exterior y no cuentan con el pago de la remesa del IUE-BE, además que existen gastos que no cuentan con



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 407/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

documentación de respaldo consistente en facturas originales ni medios fehacientes de pago.

Del mismo modo, sobre las cuentas contenidas en los números 5 y 6, relativas al Servicio de Asesoría Financiera y Servicios de Consultoría Varios, respectivamente, estableció que los montos observados no se encuentran respaldados con facturas originales ni medios fehacientes de pago y que además existen pagos realizados a Wilfredo Escalante, detectado por el SIN como comercializador de facturas; concluyendo que en todos los casos señalados, el contribuyente vulneró lo establecido en el art. 8 del DS 24051, por lo que se consideraría todos estos aspectos como gastos no deducibles.

Asimismo, para la cuenta de Mantenimiento de Partes Rotables, la observación está referida a inconsistencias en su registro, porque expone saldos negativos en su movimiento y los movimientos del Debe y el Haber no tienen coincidencia con el balance de Sumas y Saldos, concluyendo que el cálculo del IUE de la gestión 2007 era de Bs. 3.715.827,- por concepto de tributo omitido.

Finalmente, se observa que la Vista de Cargo adjunta el Anexo A, en el que se detallan las facturas emitidas por el proveedor Wilfredo Escalante por un importe total observado de Bs 738.504.

En base a todo lo relacionado, la Administración Tributaria estableció que siendo que los reparos correspondían a observaciones al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), que no fueron pagados por el contribuyente AEROCON Ltda., al no haber presentado documentación que respalde la cancelación de los mismos, estableció que dichos actos y hechos, constituían indicios de Omisión de Pago, y que correspondía la imposición de la sanción del 100% del tributo omitido actualizado y calculado a la fecha de vencimiento, de conformidad a lo establecido por el numeral 3 de los arts. 160, 161 y 165 de la Ley 2492.

Posteriormente en base a la Vista de Cargo y los descargos presentados por la empresa contribuyente, la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa N° 17-00249-13 de 27 de junio, que ratifica los argumentos expuestos en la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GGSCZ/DF/FE/VC/00090/2013, resolviendo determinar sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente AEROCON Ltda., en un monto de UFV's 6.189.920,- equivalentes a Bs. 11.410.746,- correspondientes al tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multa por contravención de omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales.

Ahora bien, la relación de antecedentes precedentemente realizada resulta necesaria para determinar que la Administración Tributaria, de acuerdo al cuadro N° 3 expuesto en la Vista de Cargo y analizado líneas arriba, consideró como punto de partida, los saldos finales de las cuentas expresadas en el Balance de Comprobación de Sumas y Saldos, y conforme al análisis de los descargos proporcionados por el contribuyente, observó que algunos Comprobantes Contables, no fueron registrados en los libros mayores, y que los gastos no se encontraban respaldados con facturas

originales ni medios fehacientes de pago, empero, omitió detallar a qué facturas estaban referidas dichas observaciones, refiriéndose en el Anexo A, únicamente a las facturas del proveedor Wilfredo Escalante, que no son suficientes para conocer el origen de las observaciones realizadas a todas las cuentas contables, en el entendido que las referidas facturas, no llegan a cubrir el monto total observado, lo que impide conocer a ciencia cierta el origen de dichas observaciones, lo que importa el incumplimiento por parte de la Administración Tributaria de los requisitos que deben contener la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa.

Así, el art. 96.I y III 96 del Código Tributario, establece: *“I. La Vista de Cargo, contendrá 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. III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la Vista de Cargo o el Acta de Intervención, según corresponda”*.

Por su parte, el art. 99.II del mismo cuerpo legal, señala: *“II. La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derechos, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa.”*

Finalmente, corresponde referirse ineludiblemente a lo que se entiende por motivación de una resolución judicial o administrativa; en ese sentido se tiene que la motivación o fundamentación, es justificar la decisión de un fallo o si se quiere en forma más explícita, es mostrar las razones que permiten considerar por qué el juzgador establece una determinada decisión sobre el conflicto o controversia puesto a su conocimiento.

Sobre la motivación de las resoluciones administrativas o judiciales, la jurisprudencia constitucional ha determinado que la motivación de la resolución administrativa o judicial, está directamente relacionada con el derecho al debido proceso y que no es necesario que la motivación sea ampulosa sino que puede ser concisa y reducida, siendo lo único importante, que ésta explique y justifique las razones de la decisión final del juzgador para que pueda activarse el derecho a la impugnación; así se ha pronunciado reiteradamente el Tribunal Constitucional y en particular a través de la Sentencia Constitucional N° 0012/2006-R de 4 de enero del 2006, que señala: *“La motivación de los fallos judiciales está vinculada al derecho al debido proceso y a la tutela jurisdiccional eficaz, consagrados en el art. 16.IV Constitucional (art. 117 parágrafo I de la Constitución Política del Estado Vigente), y se manifiesta como el derecho que tienen las partes de conocer las razones en que se funda la decisión del órgano jurisdiccional, de tal manera que sea posible a través de su análisis,*



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

Exp. 407/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

*constatar si la misma está fundada en derecho o por el contrario es fruto de una decisión arbitraria; sin embargo, ello no supone que las decisiones jurisdiccionales tengan que ser exhaustivas y ampulosas o regidas por una particular estructura; pues se tendrá por satisfecho este requisito aun cuando de manera breve, pero concisa y razonable, permita conocer de forma indubitable las razones que llevaron al Juez a tomar la decisión; de tal modo que las partes sepan las razones en que se fundamentó la resolución; y así, dada esa comprensión, puedan también ser revisados esos fundamentos a través de los medios impugnativos establecidos en el ordenamiento...*

Asimismo, el principio de congruencia que hace a la garantía del debido proceso, marca al juez o autoridad administrativa, el camino para llegar a la resolución final y fija un límite a su poder discrecional.

Sobre el particular la Sentencia Constitucional N° 1475/2013 de 22 de agosto, señala: *"...la congruencia como principio característico del debido proceso, entendida en el ámbito procesal como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto; ahora bien, esa definición general, no es limitativa de la coherencia que debe tener toda resolución, ya sea judicial o administrativa, y que implica también la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva: sino que además, debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y razonamientos contenidos en la resolución. La concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, conlleva a su vez la cita de las disposiciones legales que apoyan ese razonamiento que llevó a la determinación que se asume. En base a esas consideraciones, es que quien administra justicia, emitirá fallos motivados, congruentes y pertinentes".*

Bajo ese marco legal y jurisprudencial, en relación con todo lo expuesto, se llega a la certeza que la Administración Tributaria, al no haber detallado los comprobantes que el contribuyente omitió registrar, ni el detalle de los comprobantes que no se encuentran respaldados con facturas originales, vició de nulidad la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, al no observar los requisitos que la ley establece para dichos actuados administrativos, lo que derivó en la limitación del derecho a la defensa del contribuyente y la vulneración del debido proceso, contemplados en el art. 115.II de la Constitución Política del Estado, que establece:

*"El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones".*

Asimismo, el art. 66, numerales 6 y 10 de la Ley 2492, establecen que constituyen derechos del sujeto pasivo los siguientes:

*"6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados, en los términos del presente Código. (...) 10. A ser oído o juzgado de conformidad a lo establecido en el artículo 16 de la Constitución Política del Estado."*

(Parágrafo II del artículo 115 de la Constitución Política del Estado de 7 de febrero de 2009).

Consecuentemente, se concluye que la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, viciadas de nulidad, vulnerando el principio de congruencia precedentemente referido, por lo que fue acertadamente revocada en alzada y confirmada por la autoridad jerárquica.

Respecto de lo precedentemente expuesto, el art. 36 de la Ley 2341, en sus numerales I y II establece:

*“I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior.”*

*“II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.”*

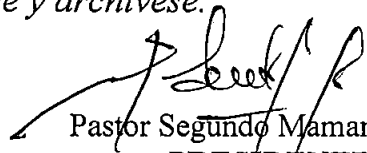
#### **V. Conclusiones.**

La fundamentación desarrollada, en el marco de la congruencia con los argumentos fácticos esgrimidos por la administración tributaria, permite concluir que la entidad demandante no ha justificado ni demostrado su pretensión, por cuanto la Autoridad General de Impugnación Tributaria a momento de pronunciar la resolución impugnada, no incurrió en infracción de ninguna norma legal, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho. En consecuencia, corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la Ley 620, Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativos, y artículo 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia, declarando **IMPROBADA** la demanda de fs. 49 a 59 de obrados, interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz, del Servicio de Impuestos Nacionales y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0137/2014 de 27 de enero, 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 Villca  
**PRESIDENTE**



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

Exp. 407/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
DECANO

  
Rómulo Calle Mamani  
MAGISTRADO

  
Antonio Guido Camporo Segovia  
MAGISTRADO

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
MAGISTRADO

  
Rita Susana Nava Durán  
MAGISTRADA

  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
MAGISTRADA

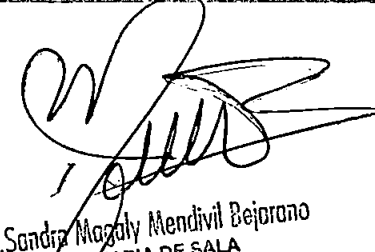
  
Maritza Suntura Juaniquina  
MAGISTRADA



  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
MAGISTRADO

  
Sandra Magaly Mendiola Bejarano  
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA	
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA	
SALA PLENA	
GESTIÓN: 2017	
SENTENCIA Nº 455	FECHA 28 de junio
BRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2017	
<u>Coatorme</u>	
VOTO DISIDENTE: .....	

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