



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

30-10-17  
8:45

18

**SALA PLENA**

**SENTENCIA:** 462/2017.  
**FECHA:** Sucre, 28 de junio de 2017.  
**EXPEDIENTE:** 465/2014.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Rómulo Calle Mamani.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 76 a 85, planteada por Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0192/2014, emitida el 14 de febrero, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

**I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.**

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

Conforme los antecedente del caso, el 3 de julio de 2012, la Administración Tributaria (AT) notificó en forma personal a Luis Sharbel Gutiérrez Murillo, con la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00154 de 22 de mayo de 2012, bajo la modalidad de Verificación de Debito Fiscal Impuesto al Valor Agregado (IVA) y su efecto en el Impuesto a las Transacciones (IT), por los periodos fiscales octubre, noviembre, diciembre 2008; asimismo le notificó el Requerimiento F-4003 N° 00111706, por el que solicita la presentación de las declaraciones juradas del IVA F-200 e IT F-400, libro de ventas IVA, libro de compras IVA, notas fiscales de respaldo al Debito Fiscal IVA (originales y copias), extractos bancarios, comprobantes de ingresos y egresos con respaldo, estados financieros gestión 2007 y 2008, Dictamen de auditoria gestión 2007 y 2008, libros de contabilidad, kardex, inventarios físico y valorado al 31 de diciembre de 2007 y 2008, pólizas de importación, factura comercial, manifiesto internacional de carga (MIC/DTA), y demás documentación aduanera, estructura de costos y margen de utilidad. Habiéndose entregado la documentación requerida el 23 de julio de 2012, dentro del plazo de la ampliación solicitada por el contribuyente.

Como resultado del trabajo de fiscalización, se emitió la Vista de Cargo SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/408/2012 de 20 de noviembre, notificada al contribuyente de manera personal el 28 del mismos mes y año, que determina un reparo a favor de la AT relativos al valor agregado (IVA) y su incidencia en el impuesto a las transacciones (IT), por los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre 2008, sobre base cierta y base presunta, estableciendo un tributo omitido de 618.206 UFV s por IVA e IT, que incluye intereses y sanción preliminar por la conducta del contribuyente. El 27 de diciembre del mismo año, el contribuyente presentó descargos a

la Vista de Cargo y solicitó se considere los mismos, pidiendo se deje sin efecto las presunciones efectuadas en la elaboración de la Vista de Cargo y los adeudos pretendidos.

El 28 de junio de 2013, la AT notificó al contribuyente mediante cedula con la Resolución Determinativa N° 00723/2013 de 19 de junio, que determinó las obligaciones impositivas, estableciendo un tributo omitido por un total de 614.966 UFV s, respecto al IVA e IT s, sobre base cierta y sobre base presunta, por los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre 2008, más intereses, calificando la conducta de contribuyente como omisión de pago, sancionándole con una multa del 100% del tributo omitido y por el incumplimiento de deberes formales.

El contribuyente en uso de su derecho constitucional, interpuso recurso de alzada resuelto mediante la Resolución ARIT\_LPZ/RA1180/2013 de 25 de noviembre, que anuló la Resolución Determinativa N° 00723/2013, hasta la Vista de Cargo SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/408/2012 de 20 de noviembre, ante este perjuicio que afecta a los intereses del Estado la AT interpuso Recurso Jerárquico, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0192/2014 de 14 de febrero, objeto de la presente demanda contenciosa.

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

1.- La Resolución del Recurso Jerárquico violó flagrantemente el párrafo I del artículo 96 y artículo 99 de la Ley 2492, ya que según la Resolución impugnada: *"...el vicio detectado y que afecta a la validez a los actos de la administración tributaria, está referido a la formulación de los cargos que corresponde a los ingresos no declarados determinados sobre base presunta, respecto a los cuales no se habría considerado el origen de los mismos ni ejercido de manera amplia las facultades otorgadas al ente fiscal, aspecto que incide en la fundamentación y motivación del acto impugnado"*, afirmación fuera de lugar, pues la AT cumplió con lo dispuesto por los arts. 96 y 99 de la Ley 2492, puesto que tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa, se emitieron en cumplimiento de la Ley, Resoluciones Normativas de Directorio y demás normas conexas, ya que una vez intimado el contribuyente no presentó extractos bancarios y comprobantes de los ingresos y egresos con respaldo como se le solicitó, ante la falta de documentación de respaldo de los ingresos registrados en la cuentas bancarias se determinó la deuda sobre base presunta, en aplicación del art. 43 párrafo II de la Ley 2492, empleando la información de los ingresos reportados por el sistema financiero en función a la información proporcionada por el Banco Mercantil Santa Cruz S.A. y el Fondo Financiero Privado PRODEM, los extractos bancarios y reporte de giro de dinero recibidos se presumen como ingresos obtenidos por servicios prestado, lo cual permitió establecer los reparos.

La correcta aplicación de la base presunta está avalada en la Resolución del Recurso de Alzada emitida por la ARIT y confirmada por la Resolución del Recurso Jerárquico, no existiendo indefensión que sugiera algún tipo de nulidad, pues se dio al contribuyente la oportunidad de presentar los descargos y, por ende ejercer su derecho a la defensa.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 465/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

2.- La Resolución del Recurso Jerárquico, vulneró y realizó una interpretación errónea de los arts. 98 y 81 de la Ley 2492, al sostener que: *"...la carga de la prueba le corresponde a quien pretende demostrar sus pretensiones, por lo que tratándose del débito fiscal IVA; en la formulación del cargo hasta la emisión de la Vista de Cargo, la carga de la prueba le correspondía al ente fiscal"* afirmación errónea y fuera de contexto, pues como dispone el art. 76 de la Ley 2492, es al sujeto pasivo a quien le corresponde desvirtuar lo determinado por la AT, ya que éste fue quien incurrió en una omisión de pago e incumplimiento de deberes formales. La AT a fin de garantizar el debido proceso otorgó al contribuyente la posibilidad de desvirtuar los cargos; sin embargo como se puede corroborar de los antecedentes la prueba presentada por éste no aportó elementos que puedan desvirtuar por completo los reparos determinados por la AT, que realizó una adecuada valoración de los descargos presentados por el contribuyente, manteniendo los que no fueron desvirtuados. Al efecto se realizó una explicación de la valoración respecto de los depósitos realizados por el contribuyente por: Bs857.- de 03/10/08, Bs201.49.- de 03/10/08, Sus. 1.700 de 15/10/08, Bs353,50.- de 16/10/08; Bs770 de 11/12/08 y Bs3250.- de 24/12/08, en cuentas del Banco Mercantil Santa Cruz.

La AGIT pretende que los descargos subjetivos sean tomados en cuenta como válidos, sin considerar que actuar de ese modo desvirtuaría la naturaleza misma de las pruebas, que según normativa tributaria, contable y legal, debe contener elementos suficientes que permitan la demostración indubitable del hecho que pretende respaldar. La certificación otorgada por TUSOCO, no confirma por sí misma que el monto depositado por el contribuyente corresponda a un saldo de pago que este hubiera efectuado, pudiendo tratarse del pago de otros servicios, para dar la validez al certificado que pretenden tanto la ARIT como la AGIT, debe poder certificarse que se llevó la contabilidad de todos los gastos efectuados por el consultor y demostrar fehacientemente que existe un saldo no gastado por el consultor y que este fue depositado en la cuenta que se observa, aspecto que no explica la certificación

En cuanto a los supuestos depósitos efectuados por Simón C. Hart, la AGIT cae nuevamente en subjetividad, al considerar como documento de prueba idóneo una carta, carente de las formalidades legales que le puedan dar validez, además no acompañó documentos que puedan dar fe del hecho certificado, ni de quien es el que emite la certificación, tales como documento de identidad, lugar de residencia, lugar donde se hubiera efectuado el depósito etc., y otros aspectos que ameritan ser valorados como los comprobantes de depósito bancario de fácil obtención que debieron ser presentados.

Es necesario recalcar que el contribuyente no cumplió con la solicitud de entrega de toda la documentación requerida por la AT, es decir, no sustentó sus ingresos no declarados objeto de la determinación de la deuda tributaria y multas por incumplimiento a deberes formales y la AGIT, no puede decir que es la AT la que debe asumir la carga probatoria dentro del presente caso, en todo caso la AT intimó al contribuyente para que pueda desvirtuar sus pretensiones a raíz de una omisión de pago, por demás evidente, sanción como consecuencia de la omisión y por haber

incurrido en incumplimiento de deberes formales, claramente y expresamente establecidos en la Ley.

Respecto al descargo presentado por el contribuyente, relacionado a la adquisición de 2 vehículos, donde reconoce que se le solicitó documentación sobre el valor de los mismos y de los montos de la operación de adquisición, no así sobre los gastos de importación, desconociendo que mediante Requerimiento N° 111760, se le solicitó documentos de ingresos y gastos, documentos de importación de los dos vehículos, presentando solo los documentos de importación y no así los documentos de ingresos, gastos que seguramente explicarían el origen de los ingresos y gastos para la adquisición e importación de los dos vehículos. El contribuyente no presentó la documentación solicitada, arguyendo que el año 2008, trabajó como consultor independiente. La AGIT en su resolución reconoce que la AT realizó la valoración de los descargos presentados por el contribuyente, no obstante el contribuyente presentó parcialmente la documentación que respalda la determinación de la deuda tributaria efectuada por los periodos octubre, noviembre y diciembre 2008.

En ese sentido, puede evidenciarse que no existe vulneración al debido proceso, ya que hubo una adecuada valoración de las pruebas por parte de la AT habiéndose revisado de manera particular cada una de ellas, mantenido los cargos que no fueron desvirtuados por el contribuyente, quien tuvo el libre ejercicio de su derecho a la defensa.

3.- La Resolución del Recurso Jerárquico violó flagrantemente el numeral 5 del art. 70 de la Ley N° 2492, cuando señala: *"...Se debe tomar en cuenta que conforme a los arts. 1 y 72 de la Ley 843, los ingresos por prestamos no constituye para el prestatario, materia imponible del IVA ni del IT, por lo que corresponde a la AT demostrar a través elementos indirectos, la existencia de los hechos imponibles que ahora atribuye al recurrente y determinados sobre base presunta... de los ingresos no declarados sobre base presunta obtenidos no la diferencia de los gastos aplicados en la compra de 2 vehículos no fundamento debidamente su posición y la existencia indirecta de los hechos imponibles"*.

Al respecto afirmó que la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa exponen al contribuyente la aplicación de los mecanismos, procedimientos y base legal respecto de la cual se procedió a depurar el crédito fiscal de los periodos octubre, noviembre y diciembre 2008, que por sus características y la actividad del contribuyente no son vinculadas a las operaciones gravadas conforme lo exige el art.8 de la Ley N° 2492 ; asimismo se evidenció compras declaradas sin respaldo legal en estricta aplicación de lo dispuesto por el art. 70 num. 5 de la Ley N° 2492 concordante con el art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, por lo cual se establece su correcta aplicación y valoración para la depuración del crédito fiscal.

Por otra parte, las facturas presentadas por el contribuyente deben cumplir con ciertos requisitos para poder ser válidas a efectos del crédito fiscal IVA, tales como: 1) ser el original del documento, 2) haber sido debidamente dosificada por la AT, consignando el número de identificación



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 465/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

tributaria del sujeto pasivo emisor, el número de factura y el número de autorización, de lo contrario no dan lugar al cómputo del crédito fiscal, como lo dispone la RDN N° 10-0016-17 de 18 de mayo, normativa observada la AT al momento de depurar las facturas observadas, enmarcándose en el principio de verdad material y demás normativa legal vigente. La AGIT al pretender aplicar una normativa que no se adecua al caso, viola flagrantemente el numeral 5 del art. 70 de la Ley 2492, disposición que establece cómo deben respaldarse las actividades y operaciones gravadas, sin embargo la AGIT realizó una interpretación forzada con claros indicios de parcialización a favor del contribuyente.

Añadió de que en caso de que se quiera entender y aplicar erradamente los arts. 1 y 72 de la Ley N° 843, debe aclararse que con relación a la determinación que se realizó, los artículos en cuestión no se adecuan al caso, pues la verificación realizada corresponde a declaraciones juradas NO presentadas por el contribuyente del IVA e IT, que no fueron cancelados los impuestos que además lo hace sujeto a una sanción, conforme lo establece la ley, resaltando que la fiscalización realizada fue en base a la documentación presentada por el contribuyente, información obtenida de la base de datos, módulo de compras reportadas por sus clientes e información de terceros e ingresos percibidos en los periodos fiscalizados.

Es claro, que la determinación de la deuda tributaria, objeto del litigio, no solamente se trata de ingresos por préstamos sino más bien de una omisión de pago y, en consecuencia, sujeto de una sanción y multa por incumplimiento de deberes formales y, con la mala interpretación de la AGIT se inducirá al contribuyente a seguir incumpliendo con sus obligaciones y por ende causar daño económico al Estado.

4.- La Resolución del recurso Jerárquico carece de la motivación, según la resolución jerárquica demandada: "...el vicio detectado y que afecta a la validez de los actos de la AT, está referido a la formulación de los cargos que corresponden a los ingresos no declarados determinados sobre base presunta, respecto a los cuales no se habría considerado el origen de los mismos ni ejercido de manera amplia las facultades otorgadas por el ente fiscal aspecto que incide en la fundamentación y motivación del acto impugnado" afirmación errada y fuera de lugar

En todo caso, la actuación carente de motivación es la Resolución Jerárquica, puesto que lo único que hace es validar los argumentos de la Resolución del Recurso de Alzada y, por ende de la posición del contribuyente, sin sustentar su decisión en el marco de la Ley, existiendo contradicción entre lo considerado y lo resuelto, no toma en cuenta aspectos importantes como la carga de la prueba. Los fundamentos de la Resolución solo son de hecho, no señala con precisión ni menciona el marco legal ni los elementos que se utilizaron para llegar a esa conclusión parcializada con el contribuyente que le llevó a fundamentar que los ingresos presuntos no son solo de ingresos por servicios prestados, es más, no se trataría de ingresos percibidos por el ejercicio de actividades jurídicas, sin considerar que el contribuyente tenía la obligación de desvirtuar la pretensión de la AT al tener la carga de la prueba. En todo caso, la AGIT debió mantener los reparos que no fueron desvirtuados por

el contribuyente después del plazo de presentación de descargos a la Vista de Cargo, y haber dispuesto en consecuencia firme y exigible los reparos consignados en la Resolución Determinativa.

La AGIT se limitó a señalar que la carga de la prueba le corresponde al ente fiscalizador y que además los conceptos observados corresponden a préstamos de dinero los cuales no son sujetos del IVA e IT, cuando abocándonos a la realidad de los hechos y correcto análisis, el alcance de verificación y determinación efectuada por la AT no abarca préstamos de dinero, sino corresponde a una omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales de los periodos observados, toda vez que el contribuyente a momento de presentar descargos debió tomar en cuenta todo lo observado por la AGIT.

La Resolución del Recurso Jerárquico, erróneamente vicia de nulidad la Vista de Cargo y en consecuencia la Resolución Determinativa, sin considerar que las nulidades solo proceden cuando se lesiona el derecho a la defensa y/o el debido proceso, al respecto el art. 35 y 36 de la Ley 2341 establecen con claridad cuáles son los actos administrativos nulos de pleno derechos. En el caso, los actos administrativos mencionados fueron dictados por autoridad competente, no carecen de objeto, no son ilícitos y para el efecto se cumplió con el procedimiento legal, no carecen de los requisitos formales y esenciales, no se incumplieron plazos y no son contrarios a la Constitución Política del Estado. Por otra parte, el contribuyente ha tenido derecho a defenderse de manera amplia e irrestricta, por lo que no existe ninguna causal de nulidad que justifique la determinación asumida.

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

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0192/2014, emitida el 14 de febrero, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, mantenido firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 00723/2013 de 19 de junio, emitida contra el contribuyente Sharbel Luis Gutiérrez Murillo.

## **II. De la contestación a la demanda.**

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda mediante memorial presentado el 20 de octubre de 2014, que cursan de fojas 121 a 125, señalando que:

De acuerdo al memorial de demanda la AT basa su fundamento en lo siguiente:

1.- La Resolución Jerárquica violó el párrafo I del art. 96 y art. 99 de la Ley N° 2492.- Al respecto el vicio detectado que afecta a la validez de los actos administrativos de la AT, está referido a la formulación de cargos que corresponde a los ingresos no declarados determinados sobre base presunta, respecto a los cuales no se habría considerado el origen de los mismos sin haber ejercido de manera amplia las facultades otorgadas al ente fiscal, aspecto que incide en la motivación del acto administrativo,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 465/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

específicamente en la Vista de Cargo que conforme dispone el art. 96 de la Ley N° 2492, debe sustentar la emisión de la Resolución Determinativa, razón por la que verificado el procedimiento de fiscalización que concluyó con la emisión de la Vista de Cargo, se evidenció que los resultados de la AT para la formulación de los ingresos no declarados sobre base presunta no fueron obtenidos del ejercicio de las amplias facultades que el Código Tributario otorga a la AT, sino que en ese procedimiento, la AT se limitó a considerar suficiente la información contenida en los extractos bancarios y los gastos efectuados por el sujeto pasivo en la compra de vehículos, sin considerar la naturaleza del contribuyente ni el origen de los recursos, elementos esenciales que afectan a la debida fundamentación de la Vista de Cargo, por lo que incumple lo dispuesto por el art. 96-I de la Ley 2492 y siendo que esta resolución es base de la Resolución Determinativa, la misma también está viciada de nulidad, más aun cuando la parte resolutive de esta última resolución no refleja la aceptación parcial de los descargos presentado por el sujeto pasivo.

2.- Sobre el reclamo de que la Resolución Jerárquica vulnera y realiza una interpretación errónea de los arts. 98 y 81 de la Ley N° 2492, de los antecedentes se evidencia que notificada la Vista de Cargo, dentro del plazo legal el sujeto pasivo, presentó argumentos de descargo acompañando prueba correspondiente. La AT, en relación a los ingresos no declarados por depósitos bancarios, elaboró el papel de trabajo "Ingresos no declarados según extractos bancarios considerando descargos a la Vista de Cargo", en el cual establece que existen depósitos que fueron facturados por lo que acepta los descargos por los importes Bs. 510.-, 765.- y 9.765, correspondiente a los periodos octubre, noviembre y diciembre 2008; asimismo la Resolución determinativa, contiene a detalle la valoración de los descargos por este concepto incluyendo el cuadro expuesto en el citado papel de trabajo, pese a que los descargos fueron parcialmente aceptados, la Resolución Determinativa declara la existencia de obligaciones tributarias por el total establecido en la Vista de Cargo, sin tomar en cuenta la aceptación parcial de los descargos.

La AT a fin de garantizar el debido proceso con la notificación de la Vista de Cargo, se otorgó al contribuyente un plazo para presentar sus descargos y así lo hizo; sin embargo al haber omitido considerar la modificación de la base imponible como efecto de la aceptación parcial de los descargos y declarar la existencia de una deuda en una cuantía mayor a la obtenida después del análisis de los descargos, se vulnero el debido proceso al existir una clara incongruencia entre la parte considerativa y resolutive. Por otra parte, respecto a los ingresos no declarados determinados sobre base presunta, en la entiende la AT que no se causó indefensión porque se otorgó al contribuyente plazo para presentar sus descargos, la vulneración del derecho a la defensa ase evidencia cuando la parte resolutive de la Resolución Determinativa que debe ser ejecutada por la AT mantiene la cuantía de la base imponible preliminarmente establecida, sin considerar que según los argumentos del actos administrativo, la citada base imponible fue modificada parcialmente, lo que efectivamente vulnera el debido proceso en su vertiente derecho a la defensa.

3.- Respecto al reclamo de que la AGIT viola el numeral 5 del art. 70 de la Ley 2492, al respecto aclaró que ante la falta de presentación de documentos del sujeto pasivo, la AT estaba en condiciones de aplicar la determinación de la base imponible por ingresos no declarados por depósitos bancarios, sobre base presunta, conforme lo dispone el art. 43 párrafo II y 44 de la Ley 2492, pues la información contenida en dichos extractos bancarios le permitía a la AT conocer de manera indirecta indicios sobre la existencia de hechos generadores relacionados con los depósitos bancarios, empero no considero que tratándose de una persona natural, los depósitos bancarios pudieron tener origen distinto alguna actividad gravada por el IVA e IT, por lo que no podía limitarse a la información contenida en los extractos bancarios, sino obtener otros elementos de prueba que le permitan tomar convicción de que los depósitos observados constituyen ingresos no declarados, además siendo que el propio sujeto pasivo informó a la AT, antes de la emisión de la Vista de Cargo que dichos depósitos se originan en actividades distintas a las gravadas pro el IVA e IT, indicio que debió considerar ala AT para hacer uso de su facultad investigativa y no considerar suficiente la falta de respaldo a los argumentos del sujeto pasivo para el establecimiento de ingresos no declarados, pues conforme a lo señalado, la carga de la prueba en esta etapa, le corresponde al ente fiscalizador.

Por lo que no se ajusta al método sobre base presunta, ya que a través del mismo debe aplicarse la deducción de manera indirecta para la determinación de la existencia y cuantía de la base imponible, en el caso, la AT no consideró la naturaleza de los depósitos bancarios ni investigó su origen, afectando la fundamentación para sustentar el método sobre base presunta utilizado, en consecuencia, a los requisitos que debe contener la Vista de Cargo, conforme dispone el art. 96 de la Ley N° 2492.

4.- Sobre el reclamo de que la Resolución Jerárquica carece de fundamentación, es falsa puesto que la resolución impugnada describe la forma en que la AT efectuó la formulación del cargo, observando que en esta fase la información utilizada es insuficiente para respaldar las obligaciones pretendidas; en ese entendido, se debe tomar en cuenta que conforme dispone el art. 76 de la Ley N° 2492, la carga de la prueba le corresponde a quien pretende demostrar sus pretensiones, por lo que tratándose de débito fiscal IVA, en la formulación del cargo hasta la emisión de la Vista de Cargo, la carga de la prueba le correspondía al ente fiscalizador, toda vez que tratándose del débito fiscal IVA por ingresos no declarados, su existencia y cuantía, en principio debe ser establecida por el ente fiscalizador y solo a partir de la notificación con la Vista de Cargo, la carga de la prueba se invierte y le corresponde al sujeto pasivo demostrar la inexistencia de las obligaciones tributarias, por lo que la Resolución no carece de motivación.

Por lo expuesto, se ratificó en cada uno de los fundamentos de la Resolución Jerárquica impugnada y solicitó se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firma y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0192/2014 de 14 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 465/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

## II.1 Contestación del Tercero Interesado

Sharbel Luis Gutiérrez Murillo, en la sustanciación de la demanda contencioso administrativa seguida por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0192/2014.

Con referencia a la afirmación de la AT de que con la finalidad de preservar el debido proceso le habría otorgado la posibilidad de desvirtuar las pretensiones conforme al art. 98 de la Ley 2492, esa exigencia fue cumplida de su parte; sin embargo, la Resolución Determinativa, pese a que los descargos fueron parcialmente aceptados declaró la existencia de la obligación tributaria por el total establecido en la Vista de Cargo, por lo que al haber omitido considerar la modificación de la base imponible como efecto de la aceptación parcial de los descargos y declarar la existencia de deuda tributaria en una cuantía mayor a la obtenida después del análisis de los descargos, vulnerado el derecho al debido proceso en su elemento al derecho a la defensa.

Respecto a la determinación de la base imponible sobre base presunta, la misma debe ser producto del ejercicio de las facultades conferidas por el Código Tributaria, debiendo respaldar los componentes indirectos que le admiten concluir la existencia y cuantía de los hechos generadores y su base imponible, en ese caso, a través de esa facultad investigadora la AT tenía la obligación de conseguir la información necesaria pero no lo hizo como concluyen las resoluciones de la ARIT y AGIT.

Finalmente respecto a los depósitos bancarios la AT no consideró la naturaleza de los mismos ni investigo su origen, afectando la fundamentación para sustentar el método sobre base presunta utilizado, en consecuencia afecto la validez de la Vista de Cargo. Del mismo modo actuó al determinar la base presunta respecto a la importación de vehículos.

Por lo expuesto, pidió se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa y, por lo mismo, firme y subsistente la Resolución emergente del Recurso Jerárquico N° 0192/2014 de 14 de febrero.

## III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

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

1. El 3 de julio de 2012, se notificó al contribuyente Sharbel Luis Gutiérrez Murillo, con la Orden de Verificación N° 00120FE00154 de 22 de mayo de 2012, anunciando el inicio de la fiscalización parcial, cuyo alcance comprende la verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuestos a las Transacciones (IT), respecto a los periodos fiscales octubre, noviembre y

diciembre de 2008 (fs. 7 Anexo 1); asimismo se le notificó con el requerimientos N° 00111706 mediante el cual solicitó documentación: específica y cualquier otra documentación que le sea requerida. Habiendo el contribuyente hecho entrega de la documentación requerida, según acta de recepción y devolución de documentación en el plazo de la ampliación.

2. El 20 de noviembre de 2012, 8 de febrero de 2013, la AT emitió el Acta de Contravención Tributaria Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 58418, por incumplimiento al deber formal de presentación de declaraciones juradas en la forma, medios y condiciones establecidas en la norma específica del periodo agosto 2010, contraviniendo los arts. 70 num. 1, 78 parágrafo I de la Ley 2492, correspondiendo una multa de UFVs 400 (fs. 58 Anexo 2).
3. El 8 de febrero de 2013, la Administración Tributaria emitió el Informe Final 00311/2013 sobre la verificación del débito IVA y su efecto en el IT, estableciendo observaciones al débito fiscal IVA al haber constatado que el sujeto pasivo dosifico notas fiscales pre-valoradas masivas (cortesía) con valor cero, incumpliendo el art. 5 de la RND N° 10-0025-09, y no realizó inactivación de las mismas concluyendo que todas fueron utilizadas, asignándose el importe menor asignado a las entradas del total de dosificación, estableciendo ingresos no declarados por Bs100.000, importe no registrado en los libros de Ventas IVA y consiguientemente no fue declarado en las Declaraciones Juradas. Respecto al IT, señalo que en función a los resultados obtenidos en el débito fiscal la base imponible para el IT en los periodos de revisión alcanza también a Bs100.000.- determinándose un impuesto omitido de Bs3.000.- Concluyendo que la deuda tributaria al 8 de febrero de 2013 por concepto de DF-IVA e IT por omisión de ingreso percibido en los periodos de revisión alcanzaba a un total de Bs.24.097 equivalente a UFVs13.320.-, importe que incluye tributo omitido, interés y multa por incumplimiento a deberes formales. Se recomendó generar Orden de verificación al contribuyente por el impuesto determinado a favor del fisco (fs. 197 a 204 Anexo 2).
4. El 20 de noviembre de 2012, la AT emitió la Vista de Cargo: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/408/2012, que determinó las obligaciones tributarios del contribuyente relativas al IVA y su incidencia en el IT por los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre 2008, como resultado de la documentación presentada por el contribuyente e información obtenida de terceros, estableciendo como tributo omitido la suma de 250.291 UFV s por IVA e IT más intereses y sanción preliminar por la conducta del contribuyente, sobre base cierta y sobre base presunta (fs. 327-348 de antecedentes administrativos) (fs. 327-345 Anexo 3).
5. El 27 de diciembre de 2012, Sharbel Luis Gutiérrez Murillo presentó los descargos a la Vista de cargo, pidiendo se considere los mismos y las pruebas que acompaño (fs. 351-356 Anexo 3 antecedentes administrativos).



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 465/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

6. El 19 de junio de 2013, la AT emitió la Resolución Determinativa N° 00723/2013, determinando las obligaciones impositivas del contribuyente Sharbel Luis Gutiérrez Murillo, estableciendo un tributo omitido de 249.991 UFV s más intereses respecto al IVA e IT, sobre base cierta y sobre base presunta, por los periodos fiscales octubre, noviembre, diciembre 2008, resolviendo determinar de oficio las obligaciones impositivas del IVA e IT, por el periodo fiscales de julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre 2008, y califica la conducta del contribuyente como omisión de pago, por adecuar su conducta a lo establecido en el artículo 165 de la Ley 2492, sancionando al contribuyente con una multa del 100% del tributo omitido y sancionándolo por el incumplimiento de deberes formales; acto administrativo con el que se notificó al contribuyente mediante cedula el 28 de junio de 2013 ( fs. 439-469; 472 Anexo 4).
7. Planteado el recurso de alzada por el contribuyente, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, con Resolución del Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 1180/2013 de 25 de noviembre ANULO la Resolución Determinativa N° 723/2013 de 19 de junio, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra Sharbel Luis Gutiérrez Murillo, con NIT 3321369, hasta la Vista de Cargo CITE:SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/408/2012 inclusive; a objeto de que la AT fundamente debidamente la deuda tributaria de conformidad al ejercicio de sus facultades de fiscalización, verificación e investigación de los hechos imposables del tributo (fs. 97-113 Anexo 1).
8. La Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, legalmente representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, en su condición de gerente Distrital La Paz, interpuso recurso jerárquico, resuelto con la Resolución Jerárquica impugnada que confirmó la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 1180/2013 de 25 de noviembre; en consecuencia se anulan obrados con reposición de actuados, hasta el vicio más antiguo, esto es hasta que la citada AT emita una nueva Vista de Cargo que se encuentre debidamente fundamentada, en aplicación del art. 96 del Código Tributario Boliviano, todo de conformidad a lo previsto en el inc. b), Parágrafo I, Artículo 212 de la misma norma legal (fs. 163-181 del Anexo 1)
9. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

#### IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

En el caso de autos, la AT impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0192/2014, emitida el 14 de febrero por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, porque: 1) Violó flagrantemente el parágrafo I del artículo 96 y artículo 99 de la Ley 2492, cuando la resolución impugnada afirmó que: *"...el vicio detectado y que afecta a la validez a los actos de la administración tributaria, está referido a la formulación de los cargos que corresponde a los ingresos no declarados determinados sobre base presunta, respecto a los cuales no se habría considerado el origen de*

los mismos ni ejercido de manera amplia las facultades otorgadas al ente fiscal, aspecto que incide en la fundamentación y motivación del acto impugnado”; 2) Realizó una interpretación errónea de los arts. 98 y 81 de la ley 2492, al señalar que “...la carga de la prueba le corresponde a quien pretende demostrar sus pretensiones, por lo que tratándose del débito fiscal IVA; en la formulación del cargo hasta la emisión de la Vista de Cargo, la carga de la prueba le correspondía al ente fiscal”, cuando la AT realizó una adecuada valoración de los descargos presentados por el contribuyente, quien no cumplió con la solicitud de entrega de toda la documentación requerida y que la AT no puede asumir la carga probatoria; 3) Violó el numeral 5 del art. 70 de la Ley 2492, al afirmar que: “...Se debe tomar en cuenta que conforme a los arts. 1 y 72 de la Ley 843, los ingresos por préstamos no constituye para el prestatario, materia imponible del IVA ni del IT, por lo que corresponde a la AT demostrar a través elementos indirectos, la existencia de los hechos imponibles que ahora atribuye al recurrente y determinados sobre base presunta... de los ingresos no declarados sobre base presunta obtenidos no la diferencia de los gastos aplicados en la compra de 2 vehículos no fundamento debidamente su posición y la existencia indirecta de los hechos imponibles” y 4) Carece de motivación al afirmar que: “...el vicio detectado y que afecta a la validez de los actos de la AT, está referido a la formulación de los cargos que corresponden a los ingresos no declarados determinados sobre base presunta, respecto a los cuales no se habría considerado el origen de los mismos ni ejercido de manera amplia las facultades otorgadas por el ente fiscal aspecto que incide en la fundamentación y motivación del acto impugnado”, la Resolución impugnada solo validó los argumentos de la Resolución del Recurso de Alzada y la posición del contribuyente, sin sustentar su decisión en el marco de la Ley, existiendo contradicción entre lo considerado y lo resuelto, no toma en cuenta aspectos importantes como la carga de la prueba.

Por su parte, la AGIT negó los fundamentos de la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, señalando respecto a los reclamos lo siguiente: **1)** No existe vulneración del parágrafo I del art. 96 y art. 99 de la Ley 2492, puesto que la AT al dictar la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa no ejerció las amplias facultades de investigación otorgadas por la ley ni tampoco consideró la naturaleza del contribuyente ni el origen de los depósitos bancarias, limitándose a considerar suficiente la información contenida en los extractos bancarios y los gastos efectuados por el sujeto pasivo en la compra de vehículos, elementos esenciales que afectan a la debida fundamentación de la Vista de Cargo, por lo que la AT inobservó la previsión contenida en el art. 96-I de la Ley 2492; por otra parte la Resolución Determinativa, también estaba viciada de nulidad, pues su parte resolutive no refleja la aceptación parcial de los descargos presentado por el sujeto pasivo; **2)** Sobre la supuesta interpretación errónea de los arts. 98 y 81 de la Ley 2492, aclaró que el cargo más allá del incumplimiento o cumplimiento de la presentación de los descargos por contribuyente, el vicio detectado y que afecta los actos de la AT, está referido también a la formulación de cargos que corresponde a los ingresos no declarados sobre base presunta, respecto a los cuales no se consideró el origen de los mismos, ni ejerció de manera amplia las facultades de investigación, aspecto que incide en la debida fundamentación y



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

motivación del acto administrativo; **3)** Respecto al hecho de la que AGIT violó el numeral 5 del art. 70 de la Ley 2492, una vez más señaló que el contexto del reclamo está vinculado al hecho de que la AT no consideró la naturaleza de los depósitos bancarios, ni investigó su origen, afectando la fundamentación para sustentar el método sobre base presunta utilizado, en consecuencia, a los requisitos que debe contener la Vista de Cargo, conforme dispone el art. 96 de la Ley 2492 y 4) Finalmente, sobre la observación de que Resolución Jerárquica carece de fundamentación, señaló que la misma fue debidamente fundamentada y motivada en derecho; en ese entendido, se debe tomar en cuenta que conforme dispone el art. 76 de la Ley 2492, la carga de la prueba le corresponde a quien pretende demostrar sus pretensiones, por lo que tratándose de débito fiscal IVA, en la formulación del cargo hasta la emisión de la Vista de Cargo, la carga de la prueba le correspondía al ente fiscalizador, toda vez que tratándose del débito fiscal IVA por ingresos no declarados, su existencia y cuantía, en principio debe ser establecida por el ente fiscalizador y solo a partir de la notificación con la Vista de Cargo, la carga de la prueba se invierte y le corresponde al sujeto pasivo demostrar la inexistencia de las obligaciones tributarias, por lo que la Resolución no carece de motivación.

#### V. ANÁLISIS DE LAS PROBLEMÁTICA PLANTEADA

Para resolver el caso, es necesario considerar que el debido proceso es una garantía y un derecho fundamental, así el art. 115-II de la Constitución Política del Estado señala que el Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural. En ese sentido el debido proceso se aplica a toda clase de actuaciones judiciales y administrativa, nadie podrá ser juzgado sino conforme a las leyes preexistentes al acto que se les imputa, derecho a la defensa.

En síntesis podríamos señalar que el debido proceso es un principio jurídico procesal según el cual toda persona tiene derecho a ciertas garantías mínimas, tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso, y permitirle tener la oportunidad de ser oído y hacer valer sus pretensiones frente a la autoridad que dirime la controversia.

Los reclamos 1 y 3 serán analizados de manera conjunta, al estar vinculados

**El primer reclamo está referido a la supuesta violación del párrafo I del art. 96 y 99 de la Ley N° 2492**, cuando la resolución impugnada afirma que: *"...el vicio detectado y que afecta a la validez a los actos de la administración tributaria, está referido a la formulación de los cargos que corresponde a los ingresos no declarados determinados sobre base presunta, respecto a los cuales no se habría considerado el origen de los mismos ni ejercido de manera amplia las facultades otorgadas al ente fiscal, aspecto que incide en la fundamentación y motivación del acto impugnado"* **y el tercer reclamo está referido al supuesto hecho de que la AGIT violó el numeral 5 del art. 70 de la Ley N° 2492.**

*El art. 96-I de la ley 2492, dispone que 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 del 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.*

*Por su parte el art. 99° (Resolución Determinativa) dispone que : I. Vencido el plazo de descargo previsto en el primer párrafo del Artículo anterior, se dictará y notificará la Resolución Determinativa dentro el plazo de sesenta (60) días y para Contrabando dentro el plazo de diez (10) días hábiles administrativos, aun cuando el sujeto pasivo o tercero responsable hubiera prestado su conformidad y pagado la deuda tributaria, plazo que podrá ser prorrogado por otro similar de manera excepcional, previa autorización de la máxima autoridad normativa de la Administración Tributaria. En caso que la Administración Tributaria no dictara Resolución Determinativa dentro del plazo previsto, no se aplicarán intereses sobre el tributo determinado desde el día en que debió dictarse, hasta el día de la notificación con dicha resolución. 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 derecho, 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. III. La Resolución Determinativa tiene carácter declarativo y no constitutivo de la obligación tributaria.*

*Finalmente, el art. 70 num. 5) de la Ley N° 2492, establece: **ARTICULO 70° (Obligaciones Tributarias del Sujeto Pasivo).** 5.- Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo: Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque los mismos se refieran a períodos fiscales prescritos. Sin embargo, en este caso la Administración Tributaria no podrá determinar deudas tributarias que oportunamente no las hubiere determinado y cobrado.*

Conforme las disposiciones glosadas, la norma exige que la Vista de Cargo cuente con los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten a la Resolución Determinativa, establece la condición de que esta sirva de base para la elaboración de la Resolución Determinativa; en ese sentido la Vista de cargo debe contener los elementos básicos sobre los cuales la Administración Tributaria determinará o no la existencia de la deuda tributaria mediante resolución fundada que haga conocer las razones de hecho y de derecho que se han valorado, incluyendo los descargos que el contribuyente presentó a la Vista de Cargo, razón por la que la Resolución Determinativa es el acto administrativo definitivo que puede ser objeto de impugnación. Esta exigencia está relacionada con el derecho al debido proceso de tal modo que el derecho a defensa del administrado esté garantizado, de ese modo, todo acto administrativo que comunique los resultados del ejercicio de facultades vinculadas a la aplicación de normativa, debe contener fundamentos de hecho y de derecho, explicando de manera clara la subsunción de la norma que



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 465/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

establece la contravención al hecho concreto, de tal manera que el administrado conozca de manera clara y entendible las razones que llevaron a la autoridad administrativa a disponer lo que dispuso.

Ahora bien, la emisión de la Vista de Cargo como de la Resolución Determinativa es una atribución exclusiva de la AT, por lo mismo es esta instancia la única que puede vulnerar las disposiciones citadas que, como se ha señalado líneas arriba establecen obligaciones esenciales en cuanto a la determinación del hecho motivo de la formulación de cargos, respecto a quienes las emiten.

No obstante lo señalado, la AT como la AGIT aclararon en la fundamentación de su reclamo y respectiva respuesta, más bien, está referido a la formulación del cargo que corresponde a los ingresos no declarados determinados sobre base presunta. Al respecto la AT afirma que cumplió con lo dispuesto por los arts. 96 y 99 de la Ley N° 2492, puesto que la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa, se emitieron en cumplimiento de la Ley, Resoluciones Normativas de Directorio y demás normas conexas, pues una vez intimado el contribuyente no presentó extractos bancarios y comprobantes de los ingresos y egresos con respaldo como se le solicitó, ante la falta de documentación de respaldo de los ingresos registrados en la cuentas bancarias se determinó la deuda sobre base presunta, en aplicación del art. 43 parágrafo II de la Ley N° 2492, empleando la información de los ingresos reportados por el sistema financiero en función a la información proporcionada por el Banco Mercantil Santa Cruz S.A. y el Fondo Financiero Privado PRODEM, los extractos bancarios y reporte de giro de dinero recibidos se presumen como ingresos obtenidos por servicios prestado, lo cual permitió establecer los reparos.

Por su parte la AGIT, sostiene que la AT no consideró el origen de los depósitos bancarias y que la AT no ejerció de manera amplia las facultades de investigación, limitándose a considerar suficiente la información contenida en los extractos bancarios y los gastos efectuados por el sujeto pasivo en la compra de vehículos, omisiones esenciales que afectan a la debida fundamentación de la Vista de Cargo, por lo que incumple lo dispuesto por el art. 96-I de la Ley N° 2492 y siendo que esa resolución es base de la Resolución Determinativa, la misma también está viciada de nulidad, peor cuando en su parte resolutive no refleja la aceptación parcial de los descargos presentado por el sujeto pasivo.

Para el análisis del reclamo planteado, es necesario referirnos a los métodos de determinación, al respecto Carlos M. Giuliani Fonrouge, señala que: "Hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no solo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él: en una palabra cuando el fisco conoce con certeza el hecho y los valores imponibles". Añade que "Si la autoridad administrativa no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación cierta, entonces puede efectuarse por presunciones o indicios, es lo que se conoce **como determinación con base presunta**".

El art. 44 de la Ley N° 2492, señala que: “La AT podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, solo cuando habiéndolos requerido, no posee los datos necesarios para su determinación sobre base cierta...”.

Por su parte, la RDN N° 10.0017.13 de 8 de mayo, que reglamenta los medios para la Determinación de la Base Imponible sobre base presunta, en sus art. 4 y 4 define por base presunta, la estimación de la base imponible, efectuada por la AT, considerando los hechos y circunstancias que por su vinculación con el hecho generador de la obligación tributaria permite deducir la existencia y cuantía de la misma, de acuerdo a las circunstancias señaladas por el art. 44 de la Ley N° 2492, las cuales deben estar expresadas en la Vista de Cargo y Resolución Determinativa como presupuesto legal para la procedencia del método de determinación presuntivo.

Conforme las normas citadas, la determinación sobre base presunta es un procedimiento reglado y no discrecional, dado que su realización no depende de ponderaciones sobre oportunidad o conveniencia, **por tanto la determinación que efectúa la AT no puede ser arbitraria.**

En el caso, conforme correctamente lo afirma la Resolución Jerárquica, cuando la AT realizó la determinación de la base imponible sobre base presunta, los resultados obtenidos debían ser producto no solo de la obligación de contribuyente de proveer los documentos requeridos sino también del ejercicio de las amplias facultades de investigación conferidas a la AT, que en criterio de este tribunal esta afirmación está **vinculada a la materialización del principio de la buena fe**. En ese sentido, cuando la AT hace el análisis de los ingresos no declarados sobre base presunta ante la falta de presentación de documentos solicitados al sujeto pasivo por la AT al inicio de la fiscalización, la AT efectivamente se encontraba en condiciones de aplicar la determinación de la base imponible por ingresos no declarados por depósitos bancarios sobre base presunta, en aplicación del art. 43 y 44-II de la Ley N° 2492, pues la información de los extractos bancarios le permite conocer de manera indirecta indicios sobre la existencia de hechos generadores relacionados con los depósitos bancarios, sin embargo también debió considerar que tratándose de la cuenta bancaria de una persona natural, los depósitos efectuados pueden tener un origen distinto a alguna actividad gravada por el IVA e IT, por lo que no puede limitarse su determinación a la información contenida en los extractos bancarios, sino que está obligado a considerar los argumentos del contribuyente y, si los mismos no resultan claros tiene la obligación de obtener otros elementos de prueba que de manera indiciaria le permitan tomar convicción de que los depósitos observados constituyen ingresos no declarados, lo contrario importa una actuación arbitraria..

Revisada la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, la determinación de oficio, calificada como base presunta, muestra que la AT efectivamente no utilizó los medios a los que se refiere el art. 45 del CTB, toda vez que no aplicó datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos imposables en su real magnitud, tampoco utilizó elementos que indirectamente acrediten la existencia de ingresos gravados relacionados a los depósitos bancarios y a la transacción de los dos





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 465/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

vehículos. Consecuentemente, los resultados expuestos en la Vista de Cargo y Resolución Determinativa no cuentan con la base verificable que sustente la razonabilidad de la determinación de la obligación sobre base presunta, lo que pone en evidencia la falta de fundamentación con base a las normas que establecen los parámetros para la determinación de la base presunta del acto impugnado, originado en una insuficiente investigación y total falta de análisis de la información obtenida de terceros, situación que efectivamente vicia el procedimiento aplicado para una determinación sobre base presunta.

Del mismo modo, la AT en la Vista de Cargo en la determinación de ingresos no declarados sobre base presunta obtenidos por la diferencia de los gastos aplicados en la compra de dos vehículos tampoco fundamento debidamente su posición y la existencia indirecta de hechos imponderables, lo que hace que la Vista de cargo tampoco este fundamentada en los hechos antecedentes, datos y elementos incumpliendo la previsión contenida en el art. 96 de la Ley N° 2492.

En ese sentido para este tribunal el reclamo efectuado no tiene sustento que lo haga atendible, pues no se ha demostrado la vulneración de los arts. 96-I y 99 y 70 num. 5 de la Ley N° 2492.

Los reclamos 2 y 4 serán analizados de manera conjunta, al estar vinculados

**El segundo reclamo sostiene que la Resolución del Recurso Jerárquico, vulneró y realizó una interpretación errónea de los arts. 98 y 81 de la Ley N° 2492**, ya que la misma señala que: *"...la carga de la prueba le corresponde a quien pretende demostrar sus pretensiones, por lo que tratándose del débito fiscal IVA; en la formulación del cargo hasta la emisión de la Vista de Cargo, la carga de la prueba le correspondía al ente fiscal"*. **El cuarto reclamo señala que la Resolución Jerárquica impugnada carece de motivación al afirmar que:** *"...el vicio detectado y que afecta a la validez de los actos de la AT, está referido a la formulación de los cargos que corresponden a los ingresos no declarados determinados sobre base presunta, respecto a los cuales no se habría considerado el origen de los mismos ni ejercido de manera amplia las facultades otorgadas por el ente fiscal aspecto que incide en la fundamentación y motivación del acto impugnado"*.

La AT afirma que tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa, se emitieron en cumplimiento de la Ley, Resoluciones Normativas de Directorio y demás normas conexas, de ese modo una vez intimado el contribuyente éste no presentó extractos bancarios y comprobantes de los ingresos y egresos con respaldo como se le solicitó, ante la falta de esa documentación se determinó la deuda sobre base presunta en aplicación del art. 43 párrafo II de la Ley N° 2492.

La AGIT, por su parte, sobre la supuesta errónea interpretación de los arts. 98 y 81 de la Ley N° 2492, aclaró que el cargo más allá del incumplimiento o cumplimiento de la presentación de los descargos por el contribuyente, el vicio detectado está referido también a la formulación de cargos que corresponde a los ingresos no declarados sobre base presunta,

respecto a los cuales no se consideró el origen de los mismos, ni ejerció de manera amplia las facultades de investigación, aspecto que incide en la debida fundamentación y motivación del acto administrativo.

Respecto a la debida fundamentación sostuvo que Resolución que pronunció la AGIT está debidamente fundamentada y motivada en derecho; en ese entendido, se debe tomar en cuenta que conforme dispone el art. 76 de la Ley 2492, la carga de la prueba le corresponde a quien pretende demostrar sus pretensiones, por lo que tratándose de débito fiscal IVA, en la formulación del cargo hasta la emisión de la Vista de Cargo, la carga de la prueba le correspondía al ente fiscalizador, toda vez que tratándose del débito fiscal IVA por ingresos no declarados, su existencia y cuantía, en principio debe ser establecida por el ente fiscalizador y solo a partir de la notificación con la Vista de Cargo, la carga de la prueba se invierte y le corresponde al sujeto pasivo demostrar la inexistencia de las obligaciones tributarias, por lo que la Resolución no carece de motivación.

Los artículos que la AT considera vulnerados por mal interpretados son los siguientes:

*Art. 81° (Apreciación, Pertinencia y Oportunidad de Pruebas). Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquéllas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes:*

- 1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas.*
- 2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa.*
- 3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo.*

*En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención.*

*El art. 98 (Descargos). Una vez notificada la Vista de Cargo, el sujeto pasivo o tercero responsable tiene un plazo perentorio e improrrogable de treinta (30) días para formular y presentar los descargos que estime convenientes. Practicada la notificación con el Acta de Intervención por Contrabando, el interesado presentará sus descargos en un plazo perentorio e improrrogable de tres (3) días hábiles administrativos.*

Conforme los antecedentes, el reclamó está centrado en la determinación de quién tiene la carga de la prueba y, como se tiene establecido según los argumentos de las partes, la AT afirmó que por disposición del artículo 76 de la Ley N° 2492, es al sujeto pasivo a quien le corresponde desvirtuar lo determinado por la AT, pues éste fue quien incurrió en una omisión de pago e incumplimiento de deberes formales y que en ese entendido la AT, a fin de garantizar el debido proceso le otorgó al contribuyente la posibilidad



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 465/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

de desvirtuar los cargos; sin embargo, el contribuyente no aportó elementos que puedan desvirtuar por completo los reparos determinados por la AT, que realizó una adecuada valoración de los descargos presentados por el contribuyente, manteniendo los que no fueron desvirtuados por éste. La AGIT, por su parte señala que la carga de la prueba la tiene la AT.

Ya ingresando al análisis del reclamo, según los antecedentes tributarios respecto a los ingresos no declarados sobre base presunta por depósitos bancarios, la AT en el proceso de fiscalización iniciado contra el contribuyente, a través de la Orden de Fiscalización N° 0012FE00154, le solicitó documentación para la verificación de hechos y/o elementos correspondientes al IVA e IT, entre los cuales se encontraban los extractos bancarios, libros de contabilidad que no fueron presentados porque el sujeto pasivo esta inscrito en el SIN como profesional independiente, ante la falta de esa información la AT solicitó a la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero (ASFI), información y documentación de las transacciones bancarias del sujeto pasivo debidamente documentadas.

El Banco Mercantil Santa Cruz, en respuesta a ese requerimiento remitió solo los extractos bancarios de las cuentas en Caja de Ahorro Nos. 4022710468, 4022751034, 4024268707 y 4024447069, de los cuales la AT consideró el primero y el último por registrar movimientos en los periodos fiscalizados, de los que concluyó que existían ingresos no declarados, según los extractos tributarios. Si bien, el sujeto pasivo mediante nota aclaró la naturaleza de los depósitos observados, señalando que los mismos corresponden a pagos como consultor, movimientos personales para cubrir necesidades familiares básicas, préstamos para gastos de estudio y depósitos para estudiantes extranjeros; sin embargo ante la falta de respaldo documental la AT consideró que esos depósitos eran ingresos no declarados, de los cuales surge las obligaciones del IVA e IT.

Ante la falta de presentación de documentación por parte del sujeto pasivo, la AT, en principio, podía aplicar la base presunta para la determinación de las obligaciones considerando como indicio los extractos bancarios; sin embargo, dado que el contribuyente es una persona natural, los depósitos bancarios pueden tener un origen distinto a la actividad gravada por el IVA e IT, motivo por el cual la AT en uso de sus amplias facultades debió obtener otros elementos de prueba, que de manera cierta o indirecta le permitan tomar convicción de los referidos depósitos bancarios constituían ingresos no declarados.

El art. 69 de la Ley N° 2492, establece la presunción a favor del sujeto pasivo, atribuyendo a la AT la carga de la prueba para desvirtuar dicha presunción, disposición legal que se complementa con el art. 76 de la misma norma que señala que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Como se puede establecerse, esta última disposición legal de ninguna manera establece que la probanza sea una actividad exclusiva del sujeto pasivo, su redacción considera a ambas partes, dependiendo del momento procesal. En los hechos, durante el periodo de fiscalización la carga de la prueba

recae en la AT, para lo cual la Ley le dota de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, sino fuera si estas facultades estarían por demás y no tendrían razón de ser, en ese entendido, una vez reunidos todos los elementos probatorios que desvirtúen la presunción en favor del sujeto pasivo, recién puede emitirse el acto previo de liquidación de deuda e imputación de contravenciones la Vista de Cargo que es la base de la determinación final, si acaso el contribuyente no desvirtúa los cargos de la AT.

Ahora bien, si la AT determina la deuda tributaria sobre base presunta no puede asumir decisiones arbitrarias, pues la determinación sobre base presunta exige que la AT realice un mayor esfuerzo, pudiendo recurrir a información de terceros, información que debe ser analizada, seleccionada a fin de la que AT no emita actos faltos de contenido factico, materialmente y documentalmente probados, por lo que no basta revisara los ingresos en cuentas bancarias sino indagar el concepto y origen de los mismos, pues tratándose personas naturales, como en el caso, los ingresos en cuentas bancarias personales pueden tener diversas fuentes y no siempre emerger de hechos gravados.

En ese sentido, siendo que la afirmación de la AT es que los citados depósitos bancarios constituían ingresos no declarados fue establecida en la Vista de Cargo, la carga de la prueba recaía en la AT, debiendo este aportar elementos probatorios aceptados legalmente, conforme correctamente lo señala la AGIT, por lo que no existe una incorrecta interpretación y aplicación de los arts. 98 y 81 de la Ley N° 2492, pues estas disposiciones deben ser interpretadas y aplicadas en concordancia con el art. 69 y 76 de la misma disposición legal.

Finalmente, respecto al reclamo de que la Resolución Jerárquica impugnada carece de motivación, al efecto como se ha señalado al resolver el reclamo 1 y 3, después de realizar el análisis de los argumentos de la AGIT y las disposiciones correspondientes, es claro que en la determinación de oficio, sobre base presunta, la AT efectivamente no utilizó los medios a los que se refiere el art. 45 del CTB, toda vez que no aplicó datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos imponibles en su real magnitud, tampoco utilizó elementos que indirectamente acrediten la existencia de ingresos gravados relacionados a los depósitos bancarios y a la transacción de los dos vehículos. Consecuentemente, los resultados expuestos en la Vista de Cargo y Resolución Determinativa no cuentan con la base verificable que sustente la razonabilidad de la determinación de la obligación sobre base presunta, lo que pone en evidencia la falta de fundamentación con base a las normas que establecen los parámetros para la determinación de la base presunta del acto impugnado, originado en una insuficiente investigación y total falta de análisis de la información obtenida de terceros, situación que efectivamente vicia el procedimiento aplicado para una determinación sobre base presunta.

En ese contexto debe considerarse que la decisión de cualquier resolución debe estar debidamente motivada, por ser éste un principio básico que informa el ejercicio de la función que le corresponde tanto a la ARIT como a la AGIT, y al mismo tiempo constituye un derecho de los justiciables de



Estado Plurinacional de Bolivia

Exp. 465/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

*Órgano Judicial*

obtener de los órganos de impugnación administrativa una respuesta razonada, motivada y congruente con las pretensiones oportunamente propuestas.

Precisando el contenido del derecho constitucional del debido proceso respecto a la debida motivación de las resoluciones, que obliga a cualquier órgano administrativo o judicial a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengán planteados, sin cometer desviaciones que supongan modificaciones o alteración del debate. El incumplimiento de esa obligación, es decir no contestar las pretensiones, o desviar la decisión del marco del debate generando indefensión, constituye vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva y también del derecho a la motivación de las resoluciones.

El derecho a la debida motivación de las resoluciones importa pues que los órganos judiciales o administrativos sancionatorios expresen las razones o justificaciones objetivas que la llevaron a tomar una determinada decisión. Esas razones, deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino también de los propios hechos acreditados en el trámite del proceso.

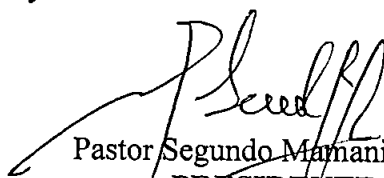
A mayor abundamiento, el derecho a la debida motivación es una garantía del justiciable frente a la arbitrariedad y garantiza que las resoluciones no se encuentren justificadas en el mero capricho de los magistrados, sino en datos objetivos que proporciona el ordenamiento jurídico o los que se deriven del caso.

En el caso la Resolución impugnada cumple todas estas exigencias de la debida motivación, pues ha resuelto que todos y cada uno de los puntos impugnados que expresa las razones objetivas que le llevaron a tomar la decisión.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 76 a 85, planteada por Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0192/2014, emitida el 14 de febrero, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

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

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

  
Pastor Segundo Mamani Villca  
**PRESIDENTE**

  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**DECANO**

  
Rómulo Calle Mariani  
**MAGISTRADO**

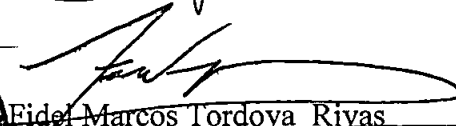
  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**


  
Maritza Santara Juaniquinsa  
**MAGISTRADA**

  
Eidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**



  
Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
**SECRETARIA DE SALA PLENA**

<p><b>TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA</b> <b>ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA</b> <b>SALA PLENA</b></p> <p>GESTIÓN: ... 2017 .....</p> <p>SENTENCIA Nº ... 462 ... FECHA ... 28 de junio ...</p> <p>LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº ... 1/2017 .....</p> <p><u>Conferme</u></p> <p>VOTO DISIDENTE: .....</p>
--

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