TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL
DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
CITACIONES Y NOTIFICACIONES
SALA PLENA
EXPEDIENTE N° 671/2013

En Secretaría de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas 16:49 del día jueves 16 de marzo de 2017, **notifiqué a**:

DANEY DAVID VALDIVIA CORIA EN REPRESENTACION DE LA

AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA

Con **SENTENCIA 477/2016** de fecha 7 de noviembre de 2016. Mediante cédula fijada en Secretaría de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

TESTIGO:

Gonzalo Peña
3099451 Ch

CERTIFICO:

Rocio Rojas Loayza
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

SALA PLENA

SENTENCIA:	477/2016.
FECHA:	Sucre, 7 de noviembre de 2016.
EXPEDIENTE:	671/2013.
PROCESO :	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR:	**Pastor S. Mamani Villca.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 17 a 24 vta., por la que Rita Maldonado Hinojosa en representación de Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugna la Resolución AGIT-RJ 0698/2013 de 3 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 94 a 97, la réplica vía fax de fs. 103 a 107 y de fs. 109 a 111, dúplica de fs. 1114 a 115.; así como de la revisión de los antecedentes del proceso y de la emisión de la Resolución impugnada, se tiene:

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1 Antecedentes de Hecho de la Demanda.

La Gerencia Distrital La Paz I del SIN señaló, que en cumplimiento del debido proceso y la seguridad jurídica, mediante Auto Administrativo SIN/GDLP/DF/FVE-I/AA/196/2012 de 14 de junio, anuló las diligencias notificatorias de la Orden de Verificación, base del procedimiento de determinación impugnado, por una presunta suplantación de identidad efectuada por Luis Valerio Escobar Ponce, procediendo posteriormente el 15 de junio de 2012 a la notificación personal al contribuyente Antonio Rene Bernal Tipo con la Orden de Verificación N° 0011OVE01309 de 14 de junio de 2012, siendo sujeto de verificación y debiendo por lo tanto, presentar descargos por el periodo fiscal mayo de 2008.

Como resultado del proceso de verificación, de la información obtenida mediante el Sistema SIRAT-2 y la documentación proporcionada por el contribuyente, se detectó su incumplimiento de deberes formales, al no haber presentado de forma completa la documentación solicitada y no habilitar sus libros contables conforme a norma, elaborándose ante ello las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 00042286 y 00042287, ambas de 20 de junio de 2012, multando al contribuyente por el primer incumplimiento con 1.500 UFV y por el segundo con 500 UFV.

Posteriormente al Informe Final de fiscalización SIN/GDLP/DF/FVE-I/INF/2066/2012 de 23 de julio, se emitió la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/365/2012 de 24 de julio, la cual fue notificada personalmente al contribuyente el 28 de agosto de 2012, para posteriormente desestimar su solicitud de prórroga para presentar descargos de 25 de septiembre de 2012 por absoluta improcedencia;

siendo que mediante Informe SIN/GDLPZ/DF/FVE-I/INF/3712/2012 de 16 de octubre, al no haber presentado descargos, ni cancelar la deuda tributaria en los 30 días siguientes a la notificación, se rarificó y confirmó el reparo, así como la calificación de la conducta determinada; emitiéndose en consecuencia la Resolución Determinativa N° 00656/2012 SIN/GDLPZ/DJCC/UJT/RD/00656/2012, por la que se estableció como obligación para Antonio René Bernal Tipo, la suma total de 180.083 UFV equivalentes a Bs. 322.7129.

Posteriormente, interpuesto el Recurso de Alzada por el contribuyente, fue resuelto por Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0201/2013 de 18 de marzo, confirmando la Resolución Determinativa; Resolución que derivó en la interposición por parte de Antonio René Bernal Tipo de Recurso Jerárquico, que fue resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0698/2013 de 3 de junio, anulando obrados; lo que derivó en la presente demanda contencioso administrativa, interpuesta por la Autoridad Tributaria (AT).

I.2.- Fundamentos de la demanda.

1.2.1 De la incorrecta interpretación de la norma en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0698/2013.

A. Legalidad del Procedimiento de Determinación.
Al respecto, la entidad demandante señaló que para manifestar su pretensión de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva contra el contribuyente, la realizó sobre base cierta, en función a la documentación que proporcionó el propio contribuyente, actuando por ello en el marco de la seguridad jurídica y del debido proceso, ejerciendo sus facultades en sujeción a los arts. 21, 43. I, 66, 93 y 100 de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano (CTB).

B. Respecto a la Validez de la Resolución Determinativa y al Derecho a la Defensa.
En relación al punto en mención, la Administración Tributaria (AT) señaló que al emitir la Resolución Determinativa N° 00656/2012, dio cumplimiento a los requisitos establecidos en los arts. 99 del CTB, 19 del Decreto Supremo (DS) N° 27310 Reglamento al CTB (RCTB) y 18.3 última parte de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07; es así que de dicha normativa y del análisis íntegro de la Resolución Determinativa, se tiene que se estableció con claridad lo acontecido en el proceso de verificación, los motivos para la determinación de adeudos y la normativa en la que se funda, cumpliendo con los requisitos esenciales; por ende, la interpretación tanto "*del demandante como la AGIT*" (Sic.) respecto a no haberse especificado las normas tributarias sobre las que se funda la mencionada Resolución, no tiene amparo jurídico valedero, debiendo considerarse que detallar de forma redundante la información, concluiría en un documento interminable e ininteligible; siendo que los detalles que el recurrente desea se incluyan en la Resolución Determinativa, se encuentran en la Vista de Cargo y en los antecedentes administrativos a los que siempre tuvo acceso.

Agregó a ello, que pese a que el recurrente fue notificado con la Vista de Cargo, no presentó ningún descargo dentro de los 30 días, no pudiendo alegarse que hubo indefensión al ser provocada deliberadamente, conforme a las SS.CC. Nos. 142/05-R de 11 de febrero y 1818/04-R de 25 de noviembre, entre otras. Así como por lo determinado por art. 55 del DS N° 27113 RCTB, siendo que la indefensión supone vulneración de derechos fundamentales contenidos en el artículo 115 de la Constitución Política el Estado (CPE), así como por las SS.CC. Nos. 1262/2004-R de 10 de agosto y 1786/2004-R de 12 de noviembre. Concluyendo, que tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa, al haber cumplido con los requisitos contemplados en los art. 96 y 99 de la Ley 2492 CTB, no produjeron indefensión, ni conculcación de derechos del contribuyente, por lo que la AGIT no debió anular obrados.

C. Respecto a la información, confesiones del contribuyente, presunta comisión de ilícitos ordinarios y el ausente principio de buena fe.
Bajo el subtítulo en mención, la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, refirió ser incorrecto que haya tomado como única referencia para establecer los reparos, a la información proporcionada por la Aduana Nacional cursante a fs. 59 a 64 de los antecedentes administrativos; cuando se valoró integralmente además, a la documentación saliente a fs. 48 a 57 de los antecedentes, labrando el Acta de Acciones u Omisiones FORM-7507 en el que el contribuyente afirmó estar entre sus márgenes de utilidad el 10% y 12%, comercializando papel sin dar el valor agregado respaldado por factura de ventas, y comercializando en el periodo que hizo la importación; acta constituida en prueba conforme al art. 77.II de la Ley 2492 CTB, y en confesión espontánea de acuerdo al art. 404.II del Código de Procedimiento Civil, concordante con el art. 1321 del Código Civil, aplicables a la materia en cumplimiento a los arts. 5.II, 77.I y 215 del CTB.

Enunciando posteriormente al principio de buena fe y refiriendo para ello a la SC N° 0258/2007-R de 10 de abril, para finalizar señalando que la buena fe es un principio bilateral, encontrando evidentes indicios de su incumplimiento en la conducta asumida por el sujeto pasivo.

D. Determinación sobre base cierta.
Al respecto, la entidad demandante refiere que la AT de acuerdo a sus amplias facultades fiscalizadoras con la finalidad de determinar el tributo omitido, tomó en cuenta la documentación presentada por el contribuyente conforme al Acta de Recepción de documentos, así como del Acta de Acciones y Omisiones, Cuestionario y Relevamiento de Información Financiera, y buscando realizar un correcto procedimiento de determinación, acudió a la información contenida en el SIRAT II del SIN; hallándose en la Declaración Jurada (DDJJ) del Impuesto al Valor Agregado (IVA), que el contribuyente sobrevaluó el saldo a su favor en la DUI, habiéndose importado 49.799 K. de papel ártico de 57 grs/m2 en bobinas de diámetro 1000 MM; y en cuanto a las ventas no declaradas una vez constatado el precio unitario de papel de Bs. 12,05 por K., a través del relevamiento a los precios de los productos vendidos descritos en las facturas de venta emitidas y en el comprendido de que el contribuyente declaró que no llevaba inventarios, kardex, ni registros contables de los productos importados, así como que comercializa papel sin dar valor agregado en el mismo periodo que realiza la importación; determinándose

como importe de ingresos por la venta de papel Bs. 600.078 en el periodo mayo de 2008.

Por otro lado refirió que el procedimiento utilizado por la AT para la determinación de ventas, se efectuó en mérito a la inexistencia de inventarios, kardex y registros contables de los productos importados, con un total de ventas y periodo señalados precedentemente de Bs. 600.078 por el periodo mayo de 2008, que cotejados con las ventas y/o servicios facturados de la DDJJ original del IVA, se considera como ingresos no declarados; siendo que la determinación de la base imponible de las ventas no declaradas se encuentra fundamentada técnicamente en la página 2 de la Vista de Cargo que sustenta la Resolución Determinativa; actos que explicarían, que la determinaron los ingresos mediante un relevamiento de precios de las facturas de ventas del contribuyente, tomando en cuenta a la factura 228 emitida el 20 de noviembre de 2008 en consideración a falta de información y documentación. Por lo que se demuestra que la Vista de Cargo cumple con los requisitos establecidos por el art. 96 de la Ley 2492 CTB, así como la Resolución Determinativa cumple con lo dispuesto por el art. 19 del DS N° 27310 RCTB.

A ello añadió, que en función a que la AGIT señaló que la aplicación de la base cierta suponía contar con información no sólo sobre la importación realizada sino sobre el momento de su transferencia, le correspondía al recurrente conforme al artículo 76 de la Ley N° Ley N° 2492 desvirtuar los reparos en su contra, ya que como administrado contaba con la posibilidad de acreditar documentalmente el movimiento de papel importado, situación que no cumplió. Habiéndose perfeccionado el hecho generador al haberse efectivizado el hecho material cuantificado como se evidencia de la DUI y Acta de Acciones y Omisiones de 20 de junio de 2012, donde el contribuyente declara que comercializa papel sin dar valor agregado en el periodo que realiza la importación, denotando su habitualidad, que conforme al art. 2 de la RND N° 10-0043-05 debe ser calificada ponderando la naturaleza, cantidad o frecuencia con la cual el vendedor de bienes muebles y servicios los realice, razonamiento vivificado por el art. 17 de la Ley 2492 CTB; habiéndose perfeccionado el hecho generador al momento de haberse evidenciado la importación de papel para comercializarlo en el mercado local en el periodo que realizó la importación y perfeccionado el hecho conforme al artículo 4. a) de la Ley N° 843.

E. Respecto al Valor del Procedimiento de Determinación.
Refiriendo que la Resolución Determinativa no representa un acto administrativo independiente, sino el resultado de un conjunto de actos vinculados, la entidad demandante señaló que debe considerarse el todo y no solo la parte; donde el sustento de la Resolución Determinativa se encuentra en los antecedentes administrativos que forman parte indivisible del acto administrativo final, debiendo revisar todos los elementos probatorios; no pudiendo anularse obrados por cuanto el art. 36 de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA) sólo se aplica en tanto exista indefensión del contribuyente o cuando el acto carezca de los requisitos para alcanzar su fin, aspectos que de la actuación de la AT no se evidencian.

F. Violación de valores y principios constitucionales por parte de la AGIT.
Al respecto, la entidad demandante refiriendo a la SC N° 1110/2002 de 16 de septiembre, señaló que la Resolución Jerárquica impugnada, no tomó en cuenta lo dispuesto por el art. 410.II de la CPE que dispone la Supremacía Constitucional, así como su art. 323; no interpretando la norma aplicable al caso concreto desde y conforma la Constitución, desconociendo los valores supremos de igualdad, progresividad, proporcionalidad y universalidad, generando indebidos privilegios en favor del contribuyente, excluyéndolo del resto, originando desigualdad.

G. Respecto a la motivación de toda resolución.
Finalmente, la entidad demandante citando las SSCC Nos. 0043/2005-R de 14 de enero y 1060/2006-R, indicó que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0698/2013 de 3 de junio, no posee fundamentación, ya que solamente señala infundadamente que se dejó en estado de indefensión al contribuyente sin prueba alguna, mal interpretando así el art. 76 de la Ley 2492 CTB.

I. 3.- Petitorio.
La Gerencia Distrital La Paz I del SIN, solicito admitir su demanda, a objeto de que se emita sentencia declarando probada la demanda y la revocatoria total de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0698/2013 de 3 de junio, y en consecuencia se mantenga firme y subsistente en su totalidad la Resolución Determinativa N° 00656/2012 de 19 de noviembre.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Admitida la demanda y citada la AGIT como entidad demandada, la misma contestó negativamente por memorial cursante de fs. 94 a 97, del cual se tiene que:

Refiriendo como antecedentes, que ante la notificación al sujeto pasivo con la Orden de Verificación 0011OVE01309 y Requerimiento N° 00111644 solicitándole la presentación de documentación del periodo mayo de 2008, conforme al Acta de Recepción de documentos, esta fue presentada parcialmente; elaborándose el Acta de Acciones u Omisiones - Inexistencia de elementos, así como Cuestionario y Relevamiento de Información Financiera, en los que declaró no contar con la documentación solicitada, así como que los productos importados fueron vendidos con un margen de utilidad entre el 10% y 12%, dando a entender que vende papel sin dar valor agregado en el mismo periodo de la importación, entre otros. Es así, que pese a no contar con la documentación solicitada, la AT elaboró papeles de trabajo en base a la información contenida en el DUI N° 2008-521-C2688, las Actas de Acciones y Omisiones, el Formulario 7505 de 20 de junio de 2012 y las Declaraciones Juradas del IVA y el IT, documentación proporcionada por el contribuyente y validada por el SIRAT; demostrando con ello que sí se contaba con documentos e información suficiente que le permitía conocer de forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, encontrándose por lo tanto en condiciones de determinar la base imponible sobre base cierta para el IVA e IT del periodo mayo de 2008.

Por otro lado, refirió respecto al procedimiento determinativo, evidenciar que la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/365/2012 de 24 de julio, presenta imprecisiones respecto al origen del precio unitario utilizado para obtener los ingresos por el periodo mayo de 2008, no demostrando de manera clara, qué facturas consideró para determinar el precio de venta y precios emergentes de periodos posteriores al de la fiscalización; asimismo señaló que la Resolución Determinativa no establece, cuál fue el procedimiento aplicado para la determinación de ingresos, así como la fundamentación necesaria para ello, manifestando únicamente que los impuestos del IVA e IT se originaron por "venta de papel".

Concluyendo al respecto que la Resolución Determinativa emitida sobre la base de la liquidación preliminar de la deuda tributaria señalada en la Vista de Cargo, no contienen los fundamentos de hecho que den lugar al reparo y respalden la decisión de la AT; evidenciándose además que producto de la inadecuada liquidación preliminar, las especificaciones de la deuda tributaria fueron afectadas, por lo que ambos actos se encuentran viciados de nulidad.

II.1.- Petitorio.

Conforme a los antecedentes anotados precedentemente, la AGIT solicitó declarar Improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0698/2013 de 3 de junio.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

A efecto de resolver la presente demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

El 3 de mayo de 2012, conforme se tiene a fs. 4 del anexo 2, la AT notificó al contribuyente con la Orden de Verificación N° 0011OVE01309 - Formulario 7531, modalidad "Verificación específica Débito IVA y su efecto en el IT" por el periodo fiscal mayo de 2008.

Mediante Formulario 4003 - Requerimiento No. 00111521, saliente a fs. 6 del anexo 2, se requirió al contribuyente la presentación de la documentación detallada en el mismo.

Posteriormente, por Auto Administrativo SIN/GDLP/DF/FVE-I/AA/196/2012 de 14 de junio cursante a fs. 18 a 19 del anexo 2, se resolvió la anulación de las diligencias de notificación de 12 Órdenes de Verificación, signadas con los números: 0010OVE01308 a la 0010OVE01319, todas de 13 de enero de 2012.

Seguidamente, la Gerencia Distrital La Paz I del SIN notificó el 15 de junio de 2012, tal cual se advierte de fs. 27 del anexo 2, de manera personal a Antonio René Bernal Tipo con la Orden de Verificación N° 0011OVE01309 - Formulario 7531, modalidad "Verificación específica Debito IVA y su efecto en el IT" de 14 de junio de 2012, con el objeto de efectuar la

verificación de los hechos y/o elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el IT correspondiente al seguimiento de venta de mercadería importada, correspondiente al periodo fiscal mayo 2008; requiriendo al contribuyente la presentación de la documentación detallada en el Formulario 4003 Requerimiento No. 00111644 de 14 de junio de 2012, saliente a fs. 28 del anexo 2.

Conforme a fs. 85 a 86 del anexo 2, ante el incumplimiento en la presentación de la documentación solicitada mediante Formulario 4003 Requerimiento No. 00111644, fueron emitidas Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 00042286 y 00042287.

Como resultado del análisis y verificación efectuado por la AT, se emitió el Informe Final: SIN/GDLP/DF/FVE-I/INF/2066/2012 de 23 de julio de 2012, cursante a fs. 94 a 101 del anexo 2; así como la Vista de Cargo: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/365/2012 de 24 de julio, saliente a fs. 103 a 106 del anexo 2.

Para posteriormente, conforme se tiene a fs. 3 a 10 del anexo 1, la Gerencia Distrital La Paz I del SIN mediante **Resolución Determinativa Nº 17-01407-12 de 19 de noviembre**, intimó a Antonio René Bernal Tipo al pago de 180.083 UFV equivalente a Bs. 322.719 por concepto de deuda tributaria al 19 de noviembre de 2012.

Ante dicha resolución, Antonio René Bernal Tipo interpuso Recurso de Alzada saliente a fs. 12 a 18 del anexo 1, el cual fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0201/2013 de 18 de marzo, **confirmando** la Resolución Determinativa, cursante a fs. 46 a 55 vta. del anexo 1.

Resolución que motivó la interposición de Recurso Jerárquico por parte del sujeto pasivo cursante a fs. 69 a 81 del anexo 1, resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0698/2013 de 3 de junio, saliente a fs. 122 a 134 vta. del mismo anexo, por la que se dispuso **anular** la Resolución ARIT-LPZ/RA 0201/2013 de 18 de marzo, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, hasta inclusive la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/365/2012 de 24 de julio; a fin de que la AT exponga de forma precisa el origen del precio unitario de venta utilizado para determinar la base imponible del IVA y el IT.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

De la normativa aplicable y de los antecedentes de la demanda, se tiene que al existir denuncia de vulneración de normas, valores y principios constitucionales en la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0698/2013 de 3 de junio, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el **objeto de la controversia** se circunscribe a constatar:

Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al anular obrados basado en la ausencia de requisitos formales en la Vista de Cargo y consiguiente Resolución Determinativa conforme a la determinación sobre

base cierta de la base imponible efectuada por la Autoridad Tributaria; adecuó su decisión conforme a la normativa aplicable en la materia.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

V. 1. SOBRE LOS INCISOS A, C y D DEL PUNTO I.2.1

A fin de apreciar de forma más amplia los acontecimientos suscitados en la especie, y de acuerdo a la fundamentación que hace en base a ellos la entidad demandante, corresponde partir de la especificación de los antecedentes administrativos iniciales:

Conforme a los datos del proceso, se advierte que la entidad demandante, habiendo notificado de manera personal al contribuyente con la Orden de Verificación N° 0011OVE01309 - Formulario 7531, modalidad "Verificación específica Debito IVA y su efecto en el IT" por el periodo fiscal mayo 2008, mediante Formulario 4003 - Requerimiento No. 00111644, le requirió la presentación de documentación; a cuya solicitud, el sujeto pasivo solo presentó parte de toda la documentación, conforme se tiene del acta de recepción de documentos saliente a fs. 29 del anexo 2, así como por lo afirmado por la propia entidad demandante en su demanda. Ante ello, la AT dispuso el levantamiento mediante el Formulario 7507 del Acta de Acciones u Omisiones-Inexistencia de Elementos, cursante a fs. 30 del anexo 2 y del Acta de Acciones u Omisiones-Form-7502-Cuestionario y Relevamiento Información Financiera saliente de fs. 31 a 32 del mismo anexo.

Ante los antecedentes referidos, la AT labró las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 00042286 y 00042287; para posteriormente emitir la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/365/2012 de 24 de julio, la cual fue notificada de manera personal al contribuyente el 28 de agosto de 2012, extremo evidenciable a fs. 107 del anexo 2; otorgándole a partir de ello, 30 días para la presentación de descargos conforme establece el art. 98 de la Ley 2492 CTB. Pudiendo en relación a ello, observarse del Informe de Conclusiones del análisis de descargos presentados para tal efecto saliente de fs. 134 a 135 del mismo anexo, que si bien no se señala de forma expresa que el sujeto pasivo no presentó la documentación solicitada, se refiere en dicho informe que presentó fotocopias simples de solicitud de devolución de documentación, de actas de devolución y solicitud de prórroga, esta última que fue negada conforme al plazo perentorio e improrrogable establecido en el art. 98 de la normativa antes citada; ratificando y confirmando el reparo, así como y la calificación de la conducta; para posteriormente emitirse el Dictamen de Calificación de Conducta N° 627/2012 de fs. 140 a 141 del anexo 2 y la consiguiente Resolución Determinativa.

De lo anotado, y tal cual afirma la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, ahora demandante, que el procedimiento de determinación del tributo omitido lo realizó sobre base cierta en el marco de la seguridad jurídica y del debido proceso, en función a la documentación proporcionada por el propio contribuyente; y que si bien no se contaba con toda la información que se le solicitó, se consideró no solamente la proporcionada por la Aduana Nacional cursante a fs. 59 a 64, sino también se efectuó la

valoración integral con la saliente a fs. 48 a 57 de los antecedentes, conjuntamente al Acta de Acciones u Omisiones FORM-7507 en la que el contribuyente afirmó estar entre sus márgenes de utilidad el 10% y 12%, comercializando papel en el periodo que hizo la importación sin dar el valor agregado respaldado por factura de ventas, acta que indica se constituye en prueba y confesión espontánea; así como a la información contenida en el SIRAT II del SIN, hallándose en la Declaración Jurada del IVA, que sobrevaluó el saldo a su favor en la DUI, habiéndose importado 49.799 K. de papel, y que las ventas no declaradas una vez constatado el precio unitario del Kilo de papel a Bs. 12,05 mediante facturas de venta emitidas y en el comprendido de que declaró que no llevaba inventarios, kardex, ni registros contables de los productos importados, se determinó ingresos por la venta de papel por Bs. 600.078 en el periodo mayo de 2008.

Al respecto, corresponde referir lo dispuesto por artículo 43 de la Ley 2492 CTB, que establece dos tipos de Métodos para la Determinación de la Base Imponible:

"...***I.*** *Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones* ***que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.***
II. *Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concurra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente...*". (El resaltado es agregado)

Es decir, que la determinación sobre base cierta debe de manera inexcusable, debe tomar en cuenta la documentación e información "...*que permitan* ***conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo***..."; sin embargo la AT, si bien pudo cotejar y valorar de manera integral las literales presentadas y cursantes en el expediente, determinó la base imponible en función a una factura correspondiente a otro periodo.

Es así, que conforme al papel de trabajo cursante a fs. 43 del anexo 2 que refiere: "*LISTA DE PRECIOS UNITARIOS REFERENCIALES* ***SEGÚN FACTURAS DE VENTAS MAYO DE LA GESTIÓN 2008*** *(Importe Expresado en Bolivianos)*" (El resaltado es agregado); se advierte que la AT concluye que por la verificación de facturas de ventas, se evidenciaría que el Precio Unitario por kilo de papel para el periodo mayo/2008 es de Bs. 12,05 como importe que sirve para la determinación de ingresos; sin embargo se observa que la fuente empleada para el cotejo de datos, corresponde a la factura 228 emitida el 20 de noviembre de 2008; es decir, que se determina el Precio Unitario para el mes de mayo/2008 con base en una factura que fue emitida 6 meses después del periodo fiscalizado, tomando en cuenta montos aplicables al periodo noviembre de 2008 (fs. 44 del anexo 2).

Razonamiento de la AT que no guarda relación con la esencia misma del método de determinación de la base imponible sobre base cierta, que se funda en la existencia de documentación e información que de manera

directa e indubitable (que no puede dudarse. RAE) permitan conocer el hecho generador del tributo y el cálculo de la deuda tributaria; siendo que en el caso específico, al contemplarse los impuestos IVA e IT de liquidación mensual conforme lo disponen los arts. 10 y 77 de la Ley 2492 CTB, la base cierta debe indicar la base imponible y el tributo generado por la misma, por periodo fiscal, es decir mes a mes; de acuerdo al lineamiento establecido en la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo de Justicia, a través de la Sentencia 216 A/2013 de 26 de junio que señala: "*...cuando la determinación es sobre base cierta, se debe contar con respaldo de documentos e información que indudable y directamente indiquen cual es la base imponible a partir de la cual se hará el cálculo de la deuda tributaria. Es decir, tratándose de los impuestos IVA e IT, cuya liquidación es mensual (arts. 10 y 77 de la Ley 843), y deberá esa base cierta indicar, mes a mes, es decir por periodo fiscal, la base imponible y el tributo generado por la misma...*"; toda vez, que en la especie, la factura 228 emitida el 20 de noviembre de 2008 que contempló el precio unitario por kilo de papel de Bs. 12,50, no puede por sí sola constituir base cierta para determinar la base imponible, en función a no ser un documento que de forma directa e indubitable indique el precio de venta no declarado por el periodo mayo de 2008, debido a que el hecho generador del tributo supuestamente omitido se originó en este periodo fiscal y no en otro posterior; repercutiendo ello, en un incierto cálculo para determinar los reparos. Aspectos que no fueron considerados en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0698/2013 de 3 de junio, ahora impugnada, puesto que si bien fundamentó su decisión de anular obrados en función al incumplimiento de requisitos formales en la Vista de Cargo al contener imprecisiones en el precio unitario utilizado para obtener el total de ingresos de mayo de 2008, por emerger dicho precio de las ventas de un periodo posterior (noviembre 2008),vicio que fue ratificado en la Resolución Determinativa, al ser emitida sobre la inadecuada liquidación preliminar de la Vista de Cargo; dicha resolución de jerárquico, no observó que la determinación de la base imponible y el tributo generado por la misma debe considerarse, tal cual se dijo, por periodo fiscal, no pudiendo establecer que correspondería determinar la base imponible sobre base cierta, cuando el documento determinante que debería establecer de manera directa e indubitable dicha base imponible, es decir el valor al que se le aplicará la alícuota para determinar el tributo a pagar, corresponde a otro periodo fiscal; documento que fue empleado por la AT al no tener certeza sobre ello, situación reconocida por la propia AT en su demanda al señalar de manera expresa: "*...la determinación de la base imponible de las ventas no declaradas se encuentra fundamentada técnicamente en la página 2 de la Vista de Cargo (VC) que sustenta la Resolución Determinativa (RD), actos que explican que la determinaron los ingresos mediante un relevamiento de precios de las facturas de ventas del contribuyente, lo cual se verifica a fs. 43 de antecedentes administrativos,* ***tomando en cuenta el precio de la factura de venta No. 228, emitida por el contribuyente el 20 de noviembre de 2008, para el periodo sujeto a revisión, en consideración a la falta de información y documentación***..." (El resaltado es agregado); correspondiendo por lo tanto haberse determinado la base imponible sobre base presunta y no sobre base cierta.

V. 2. SOBRE LOS INCISOS B, E, F y G DEL PUNTO I.2.1

Por otra parte, en relación al reclamo de la entidad demandante sobre no corresponder la anulación de obrados, puesto que la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa cumplieron los requisitos establecidos en la norma, y el no haber especificado las normas tributarias en las que se funda no tiene amparo jurídico valedero, ya que sería redundar, debido a que dichos detalles se encontrarían en la Vista de Cargo y antecedentes, no provocando indefensión ya que pese a la notificación al contribuyente con la Vista de Cargo, este no presentó descargos; corresponde señalar, que la norma aplicable tanto para la determinación de requisitos de la Vista de Cargo contenida en el art. 96 de la Ley 2492 CTB, así como para la Resolución Determinativa señalada en el art. 99. II del mismo cuerpo legal; establecen de manera concreta los elementos mínimos que deben observarse para su emisión; de tal forma se tiene:

"*Artículo 96.- (Vista de Cargo o Acta de Intervención).- La Vista de Cargo,* ***contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa****, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación.* ***Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado.***" (El resaltado es agregado); en relación con el art. 18 del DS N° 27310 RCTB, que les añade la calidad de "requisitos esenciales" y detalla como tales a: "*...Número de la Vista de Cargo; Fecha; Nombre o razón social del sujeto pasivo; Número de registro tributario, cuando corresponda;* ***Indicación del tributo (s) y, cuando corresponda, período (s) fiscal (es)****; Liquidación previa de la deuda tributaria; Acto u omisión que se atribuye al presunto autor, así como la calificación de la sanción en el caso de las contravenciones tributarias y requerimiento a la presentación de descargos, en el marco de lo dispuesto en el Parágrafo I del Artículo 98 de la Ley N° 2492; y Firma, nombre y cargo de la autoridad competente...*". (El resaltado es agregado)

"*Artículo 99.- (Resolución Determinativa).- 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.*" (El resaltado es agregado); en concordancia con el art. 19 del DS N° 27310 RCTB que determina que además de los requisitos mínimos establecidos en el art. 99 referido, deberá consignar: "*...Las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo a lo establecido en el Artículo 47 de dicha Ley...*".

Advirtiendo de la normativa precedente, que la Vista de Cargo entre sus requisitos esenciales contempla el fijar la base imponible ya sea sobre base

cierta o sobre base presunta, conteniendo la liquidación previa del tributo adeudado; elementos que van ligados con otros requisitos como la Indicación del tributo y del período fiscal; los cuales son parte de los hechos, actos, datos y valoraciones necesarias, que permitan fundamentar posteriormente la Resolución Determinativa.

Al respecto, en la especie se advierte de la revisión de la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/365/2012 de 24 de julio Saliente a fs. 103 a 106 del anexo 2, que si bien se señala en su "Cuadro resumen de los cargos y fundamentos técnicos legales", que se obtuvo como resultado Bs. 600,078 como ingreso de ventas no declarados por el contribuyente, el cual fuese calculado por la importación de: "*...49.799 KILOS DE PAPEL ARTICO 57 GRS/M2 EN BOBINAS DIAMETRO 1000 MM, multiplicado* ***por el precio unitario por resma descrito en las facturas de ventas*** *es de Bs12,05.- por Kilogramo...*"(El resaltado es agregado); sin embargo a ello, no se determina con precisión, a qué facturas se refiere, ni el periodo al que corresponde; cuando conforme a los papeles de trabajo de fs. 43 del anexo 2, tal cual se señaló anteriormente, la AT determinó el precio de "Bs. 12,05 por Kilogramo de papel como precio unitario para el periodo mayo de 2008, en base al precio establecido en la factura 228 emitida el 20 de noviembre de 2008, es decir 5 meses después; es así que la Vista de Cargo referida incumple los requisitos determinados por ley para su validez y cumplimiento de su finalidad.

Por otra parte, en relación a la Resolución Determinativa N° 00656/2012 SIN/GDLPZ/DJCC/UJT/RD/00656/2012; el vicio advertido en la Vista de Cargo trasunta a dicha resolución por la inadecuada liquidación preliminar, la cual, además y conforme se determinó correctamente en jerárquico, no contiene los elementos y fundamentos de hecho que den lugar al reparo y sustenten la decisión de la AT, limitándose a referir que como resultado de la verificación efectuada al IVA, se determinó impuesto omitido a favor del Fisco por el periodo mayo de 2008, "*...que se origina por Ingresos No Declarados por Venta de Papel...*" sin mayor fundamentación; no correspondiendo además al respecto, el reclamo de que la AGIT establezca que en la Resolución Determinativa no se habrían especificado las normas tributarias en las que se funda, a lo que la entidad demandante agrega que ello no tendría amparo jurídico valedero, ya que hacerlo sería redundar debido a que dichos detalles se encontrarían en la Vista de Cargo y antecedentes; añadiendo no haberse provocado la indefensión del contribuyente, ya que pese a su notificación con la Vista de Cargo, este no presentó descargos; toda vez, que de la revisión de la resolución impugnada se advierte que la AGIT refirió que en la Resolución Determinativa no se señalan los elementos o fundamentos respecto de los cuales la AT estableció los ingresos no declarados; ajustando dicho razonamiento de jerárquico a los requisitos mínimos establecidos en el artículo 99 de la Ley N° 2492 que contempla de manera inexcusable establecer las especificaciones sobre la deuda tributaria, los fundamentos de hecho y de derecho; en relación con el artículo 19 del DS N° 27310 RCTB que dispone que la Resolución Determinativa deberá consignar las especificaciones sobre la deuda tributaria, es decir el origen, concepto y determinación del adeudo tributario; extremos extrañados en la Resolución Determinativa en mención, correspondiendo de tal manera la aplicación del artículo 36. II de la Ley 2341 LPA, que determina la

anulabilidad del acto administrativo, cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, tal cual se advierte aconteció en la especie.

Por otra parte, en relación al reclamo que la Gerencia Distrital La Paz I del SIN efectuó sobre la falta de motivación de la resolución impugnada, la cual habría manifestado infundadamente que se dejó en estado de indefensión al contribuyente sin contar con prueba alguna, mal interpretando así el art. 76 de la Ley 2492 CTB; dichas aseveraciones no resultan ciertas, en función a que de la revisión de la Resolución que resuelve el Recurso Jerárquico motivo de la presente demanda, no se advierte tal extremo; siendo que la causal de nulidad en la que fundamentó su determinación, no contempló la indefensión del administrado, sino la carencia de requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, de acuerdo a lo determinado por el parágrafo II del art. 36 de la Ley 2341LPA.

VI. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, este Tribunal Supremo de Justicia concluye, que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0698/2013 de 3 de junio, no causó agravio alguno conforme a los argumentos reclamados por la entidad demandante; determinando de manera correcta la nulidad de obrados hasta la Vista de Cargo inclusive, al advertir la ausencia de requisitos esenciales que permitan alcanzar la finalidad de dicha Resolución, como de la Resolución Determinativa; no advirtiendo con ello desconociendo de los valores supremos de igualdad, progresividad, proporcionalidad y universalidad, o haber generado privilegios indebidos en favor del contribuyente, tal cual afirmó la entidad demandante, toda vez que la determinación de la AGIT en cuanto a la anulación de obrados, se enmarco en los arts. 96 y 99 de la Ley 2492 CTB, 18 y 19 del DS N° 27310 RCTB, así como del art. 36. II de la Ley 2341 LPA, normativa aplicable a la materia.

Por otra parte, conforme se fundamentó en la presente sentencia, al tratarse de impuestos como el IVA e IT de liquidación mensual, la base cierta debe indicar la base imponible y el tributo generado por la misma, por cada periodo fiscal (mes a mes); no correspondiendo determinar la base imponible sobre base cierta, cuando el documento determinante que debería establecer de manera directa e indubitable dicha base imponible, corresponda a un periodo fiscal diferente. Elementos que no fueron advertidos por la autoridad de jerárquico, correspondiendo emplear en el caso de autos, como método de determinación de la base imponible sobre Base Presunta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los artículos 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, así como de los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs.17 a 24 de obrados, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, contra la AGIT, debiendo en consecuencia la Autoridad Tributaria dar

cumplimiento a la anulación determinada en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0698/2013 de 3 de junio, tomando en cuenta los fundamentos expuestos en la presente Sentencia.

No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente.

No interviene el Magistrado Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano por hacer uso de vacación judicial individual conforme a la Ley N° 586 de 30 de octubre de 2014.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2016
SENTENCIA Nº 477 FECHA 7 de noviembre
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2016
VOTO DISIDENTE: Dra. Maritza Suntura Juaniquina

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