Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

22-03-17
09:01

SALA PLENA

13

SENTENCIA: 502/2016.
FECHA: Sucre, 7 de noviembre de 2016.
EXPEDIENTE: 662/2013.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Maritza Suntura Juaniquina.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 23 a 36 vta., en la que Ebhert Vargas Daza, en representación de la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0710/2013 de 11 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fojas 49 a 52 vta.; apersonamiento de Iván Milton Lastra Vía en calidad de tercero interesado; réplica de fojas 115 a 119 vta.; dúplica de fojas 123 y vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- CONTENIDO DE LA DEMANDA.

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

La entidad demandante señala que conforme a las atribuciones y facultades conferidas por la Ley 2492, establecido en sus arts. 66, 100 y 101, art. 29 y 31 del DS N° 27310, el Departamento de Fiscalización procedió a la verificación de los hechos o elementos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT) del contribuyente Lastra Vía Iván Milton, habiéndose a través del Formulario 4003, emplazado a la presentación de la documentación pertinente de los periodos fiscales enero, febrero y marzo de la gestión 2008, bajo exhortación que de incumplirse dará lugar a la aplicación de las sanciones prevista en el art. 162 de la Ley 2492.

Señala que el 17 mayo de 2012, a horas 16:00, la esposa del contribuyente presentó documentación relativo a los periodos objeto de verificación de cuya valoración, la Administración Tributaria procedió a determinar las obligaciones impositivas del sujeto pasivo, estableciendo una deuda tributaria sobre base cierta, conforme establece el art. 43° Numeral 1 de la Ley 2492.

Como resultado de las tareas y procedimientos de auditoría aplicados en los procesos de verificación, afirma que llegó a la siguiente conclusión:

a) Impuesto al Valor Agregado - IVA (Ley 843, DS N° 21530).

Manifestó que como resultado de los procedimientos aplicados, se determinó ingresos omitidos en los periodos de enero, febrero y marzo de la gestión 2008, en función al precio de venta registrado en las Facturas de

Ventas presentadas por el contribuyente obtenidos por un lado debido a que el éste, registró en su Declaración Jurada del IVA correspondiente al periodo fiscal enero de 2008 un importe menor al registrado en las Facturas de Ventas, considerando el tipo de cilindrada en cada motocicleta.

Se determinaron asimismo ingresos omitidos por ventas no declaradas de repuestos en el periodo enero de 2008, obtenidos en base al reporte proporcionado por la Aduana Nacional (ANB) y las copias legalizadas de las Declaraciones de Importación presentadas por la Agencia Despachante de Aduana (ADA), de cuyo resultado se identificaron importaciones no declaradas por el contribuyente, que se traducen en ventas de facturadas, habiendo obtenido los precios de venta tomando en cuenta el valor CIF, los impuestos y/o aranceles pagados que se encuentran registrados en las DUI´s, así como el margen de utilidad determinado según Estados Financieros.

Expresa que de igual manera, se depuraron Declaraciones de Importación por no consignar el NIT del contribuyente, correspondientes al periodo Enero de 2008.

Sostiene que las disposiciones legales aplicadas son la Ley 843 (TO), arts. 1°, 3°, 4°, 5°, 6°, 7°, 8°,12 y 15; DS N° 21530, arts. 3°, 4°, 7°, 8°, 12 y 15; Resolución Normativa de Directorio 10.0016.07, art. 41.

b) Impuesto a las Transacciones - IT (Ley 843, DS N° 21532).

Como resultado de las diferencias determinadas en los ingresos, la base imponible del Impuesto a las Transacciones (IT) ha sido afectada, estableciéndose ingresos omitidos en los periodos de enero, febrero y marzo de la gestión 2008, obtenidos por un lado debido a que el contribuyente registró en su Declaración Jurada del IT correspondiente al periodo fiscal marzo de 2008 un importe menor al registrado en el Libro de Ventas IVA y en las notas fiscales de respaldo al débito fiscal.

Señala que se determinaron ingresos omitidos por ventas no declaradas de motocicletas en los periodos fiscalizados a través de la comparación del Inventario Final de motocicletas según fiscalización con el Inventario Final de motocicletas según el contribuyente, habiendo considerado tanto el Inventario Inicial y las Facturas de Ventas presentadas por el contribuyente, así como las importaciones que realizó el contribuyente, información proporcionada por la ANB, estableciéndose ingresos omitidos en función al precio de venta registrado en las Facturas de Ventas presentadas por el contribuyente, considerando el tipo de cilindrada de cada motocicleta.

Sostuvo también que se identificaron ingresos omitidos por ventas no declaradas de repuestos en el periodo enero 2008, obtenido del reporte de la ANB y de las copias legalizadas de las Declaraciones de Importación presentadas por la ADA, por las que se identificaron importaciones no declaradas por el contribuyente, que se traducen en ventas no facturadas, obtenidos los precios de venta tomando en cuenta el valor CIF, los impuestos pagados que se encuentran registrados en las DUI´s, así como

el margen de utilidad determinada según Estados Financieros presentados por el contribuyente, en apoyo de las disposiciones legales contenidas en la Ley 843 (TO), arts. 72, 73, 74, 75 y 77; DS N° 21532, art. 70; y demás disposiciones conexas.

c) Incumplimiento a Deberes Formales (IDF).

Señala que en el proceso de determinación no se estableció incumplimientos a deberes formales por parte del contribuyente, sin embargo haciendo una relación de hechos acontecidos en el proceso, señalando como emergencia de ello la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa N° 17-02132-12, determinándose un adeudo tributario de Bs. 771.722 equivalente a 430.180 UFV, correspondientes al tributo omitido, más intereses y sanción por omisión de pago del 100% por el IVA e IT respectivamente, en aplicación de los arts. 47 y 165 de la Ley 2492.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Extractando partes pertinentes de la Resolución emitida por la AGIT ahora motivo de impugnación, acusa vulneración, errónea y aplicación indebida de disposiciones legales tributarias, así como la vulneración al principio de verdad material, incorrecta apreciación y objetividad de la carga de la prueba, señalando lo siguiente:

1. **De la legalidad del proceso de determinación y el trabajo de campo.**

Manifiesta que el proceso de determinación constituye un trabajo arduo de investigación cuyo objeto es el de descubrir la existencia de posibles hechos imponibles realizados pero ignorados por el fisco, con la consiguiente falta de individualización de los sujetos pasivos pagadores, pudiendo la Administración solicitar al sujeto pasivo, la presentación de libros, anotaciones, documentos privados y públicos, facturas, comprobantes, pólizas, etc., documentación que es de propiedad y de conocimiento del contribuyente. Sin embargo, también podrá solicitar a terceras personas, instituciones privadas y públicas y/o organismos, que proporcionan documentación e información de circunstancias donde existen indicios de un hecho imponible.

En ese contexto, refiere que en cumplimiento a la Orden de Verificación N° 0012OFE00049, junto a ello por Formulario N° 114774, se le emplaza al contribuyente, a presentar la siguiente documentación: declaraciones Juradas correspondiente al IVA (Form-210), IT (Form-400) e IUE (Form-500), Libros de Compras IVA y Ventas IVA, notas fiscales que respalde al Débito Fiscal y al Crédito Fiscal, formulario de habilitación de notas fiscales, kardex, inventarios, pólizas de importación y otra documentación que el fiscalizador solicite durante el proceso para verificar las transacciones que respalda las facturas.

Señala que presentado los descargos o la documentación requerida, se emitió el Informe SIN/GDC/DF/FE/INF/02967/2012, y que sirvió como base para la emisión de la Vista de Cargo, obteniéndose como resultado de

los procedimientos aplicados, los ingresos emitidos en los periodos de enero, febrero y marzo de 2008, debido a que el contribuyente registró en su Declaración Jurada IVA e IT correspondiente al periodo fiscal marzo de 2008 un importe menor al registrado en el Libro de Ventas IVA y en las notas fiscales de respaldo al Débito Fiscal.

Reiterando los argumentos esgrimidos tanto para el IVA e IT, en relación a los ingresos emitidos por ventas no declaradas de motocicletas en los periodos enero, febrero y marzo de 2008 expresó que a través de la comparación del Inventario Final de motocicletas, en base a la información proporcionada por la ANB, se estableció los ingresos emitidos en función al precio de venta registrado en las Facturas de Ventas presentadas por el contribuyente, considerando el tipo de cilindrada de cada motocicleta, depurándose el crédito fiscal en el periodo enero de 2008 debido a que el contribuyente registró en su Declaración Jurada de IVA un importe de compras que no se encuentra respaldado con las respectivas notas fiscales; asimismo, se depuraron Declaraciones de Importación por no consignar el NIT del contribuyente y por no corresponder a la fecha de emisión al periodo de liquidación, correspondiente al periodo enero/2008. Por todo ello, expresa que la Administración Tributaria, cumplió con las atribuciones conferidas en los arts. 66 y 100 de la Ley 2492, procediendo a realizar diferentes tareas y procedimiento, y sobre la base de la documentación proporcionada por el sujeto pasivo, la Aduana Nacional de Bolivia, la Agencia Despachante de Aduana ACUARIO SRL, y del SIRAT II, en función a los principios de transparencia, presunción y buena fe, ha emitido todos los actos administrativos tributarios dentro el procedimiento de determinación por el mes de marzo/2008, diferencia establecida entre el libro de Ventas IVA y sus declaraciones juradas; ingresos omitidos por venta no facturados ni declarados de motocicletas a través de la comparación de inventario final de motocicletas, y otros factores señalados para el IVA.

2. **De la Base Imponible.**

Sostiene que la Administración Tributaria procedió a la revisión y análisis de la información extractada del sistema de la Aduana Nacional respecto a las importaciones realizadas, documentación presentada por Acuario SRL Agencia Despachante de Aduana consistente en DUI´s que no fueron declaradas por el contribuyente y los reportes del sistema de la Administración Tributaria; se han determinado ventas de motocicletas no facturadas ni declaradas en los periodos a verificar. De la misma manera, se han detectado ventas de repuestos facturadas ni declarados en el periodo enero/2008. De igual forma, sostiene que se ha detectado facturas no declaradas en el periodo marzo/2008, declarando el sujeto pasivo un importe menor al facturado según revisión de facturas y Libro de Ventas IVA. En el periodo fiscal Enero/2008, se depuró crédito fiscal correspondiente a DUI´s debido a que no consignan el NIT del contribuyente; en consecuencia es evidente que el contribuyente omitió declarar la totalidad de sus ingresos y efectuó una apropiación indebida de crédito fiscal.

Señala que la Administración determinó sobre base cierta, toda vez, que contó con toda la documentación necesaria para determinar los reparos

establecidos, y los mismos fueron de conocimiento y presentación por el sujeto pasivo, quedando demostrado, el cumplimiento del inciso 6) del art. 68 de la Ley 2492, que establece el derecho que tiene la contribuyente al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios. En este sentido, nunca se vulneró el derecho a la defensa y al debido proceso, como sostiene la AGIT, contrariamente a la posición adoptada por la ARIT-CBA, que de manera objetiva e imparcial, evidenció con claridad que la Administración Tributaria llevó a cabo correctamente su trabajo, aseverando, que producto de un proceso de determinación y sobre la base a la información obtenida procedió a determinar sobre base cierta, determinando las obligaciones tributarias por concepto IVA e IT por los periodos enero, febrero y marzo de 2008 en 430.180 UFV, correspondiente al impuesto omitido, intereses y multa por omisión de pago.

3. **De la Carga de la Prueba.**

Refiere también que no se vulneró el derecho del sujeto pasivo, a formular y aportar, en la forma y plazo previsto por disposiciones tributarias, todo tipo de prueba y alegatos que pueda desvirtuar los cargos en su contra, consagrada en el inciso 7) del art. 68 de la Ley 2492; en este sentido, la Administración Tributaria, procedió a la verificación de la documentación que cursa en cuerpo de Antecedentes Administrativos, correspondiendo al contribuyente, la carga de la prueba, conforme estable el art. 76 del Código Tributario, toda vez, que el sujeto pasivo que conociendo los cargos en su contra, debió presentar en la etapa administrativa y ante la instancia recursiva, prueba y/o documentos que desvirtúen que los cargos en su contra. De lo contrario al no haber sido analizado por la Administración Tributaria, se estaría ocasionando indefensiones.

4. Del principio de Legalidad.

Asimismo, citando el art. 65 de la Ley 2492 (Presunción de Legalidad) establece que todos los actos de la Administración Tributaria por estar sometidos a la Ley se presumen legítimos y serán ejecutivos, salvo expresa declaración judicial en contraria emergente de los proceso que este código establece; por lo tanto, como se podrá constatar en los papeles de trabajo y en todas las tareas de verificación realizada por la Administración Tributaria, fue realizada conforme a procedimientos y normativa tributaria vigente. Por lo tanto, durante el procedimiento de determinación la Administración Tributaria, no ha vulnerado los principios y garantías como el debido proceso, seguridad jurídica derecho a la defensa y otros.

5. De la no procedencia de la nulidad.

Citando el art. 36-II de Ley N° 2341, señala que solo se determina la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados; en presente caso; **el fin se cumplió,** prueba de ello es que el recurrente tomó conocimiento de los actos administrativos notificados como es la orden de fiscalización, el requerimiento de documentación, la nota de comunicación de resultado, la Vista de Cargo, la Resolución Determinativa, todos los informes y papeles de trabajo; e hizo uso del

Recurso de Alzada.

Para que proceda la nulidad o anulabilidad, deben carecer de los aspectos esenciales, como la indefensión y la falta o ausencia de requisitos esenciales al acto administrativo aseveró.

5.1. De la indefensión alegada por la AGIT, citando los arts. 16 de la Ley 2492 y 4° de la Ley 843, manifestó que el hecho imponible se perfeccionará en el caso de venta, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente.

Señala que se evidencia en las hojas de trabajo "cuadros", el detalle de las diferencias encontradas, entre la documentación proporcionada por terceros y la documentación presentada por el sujeto pasivo, información y documentación válida, que le permitió determinar con certeza los reparos establecidos en la Resolución Determinativa N° 17-02132-12, por concepto de: ingresos facturados no declarados traduciéndose en ingresos no facturados, por tanto, no declarados; determinándose, reparos a favor del fisco por concepto de IVA e IT correspondiente a los periodos de enero, febrero y marzo de 2008, contrastados por la Administración Tributaria por la documentación proporcionada por el sujeto pasivo y de la información de terceros, consistentes en: DUI y facturas de compras en su Libro de Compras; así como de facturas de ventas registradas en su Libro de Ventas, Inventario Final al 31 de diciembre de 2007 y el Kardex físico de existencia. La compulsa de estos documentos, señala que a la Administración le permitió determinar con certeza los reparos establecida en la Resolución Determinativa; así como depurar DUI registradas en el Libro de Compras IVA por no consignar el NIT del sujeto pasivo, conforme al recuadro elaborado para el efecto, extremo constatado por la ARIT, que confirmó la resolución recurrida, al sostener que de la documentación correspondiente a los periodos enero, febrero y marzo, la deuda asciende a Bs. 886.061,33; Bs. 233.392,73 y Bs. 206.731,05; por otra parte, para establecer los ingresos omitidos no declarados de los repuestos, estableció un margen de utilidad de 4% por diferencia entre el total de venta menos el costo de ventas reportado por el sujeto pasivo en su Estado de Resultados al 31 de diciembre de 2012.

Finalmente, señala que todo este trabajo está reflejado en la Vista de Cargo, que es un acto administrativo preliminar, y que no necesariamente debe volver a reiterar los papeles de trabajo realizados, por lo que a decir del art. 96 de la Ley 2492, dicho acto administrativo contiene todos los requisitos esenciales, para alcanzar su fin, por tal motivo no existe indefensión en el sujeto pasivo, ya que el contribuyente conocía de la existencia del proceso y ha intervenido en él, con la presentación de documentación; sin embargo no presentó la documentación que respalde su posición o desvirtué los cargos en su contra.

5.2. De los requisitos esenciales de la Vista de Cargo; señala que dicho acto administrativo establece la existencia y cuantía de una obligación tributaria, que nacen de un proceso de fiscalización, control, verificación o investigación, que efectuó la Administración Tributaria sea de manera

total, parcial, por gestión, periodo, trimestre, etc. En el caso concreto, se determinó ingresos facturados no declarados, ingresos no facturados ni declarados, compras sin respaldo y compras indebidamente respaldadas, en base la información del propio contribuyente, de la ANB, de la ADA, el SIRAT II, cargos que fueron plasmados en el informe SIN/GDC/DF/VI/INF/02967/2012 de 30 de agosto, emitiéndose la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/00391/2012 que contiene los datos, elementos y fija la base imponible y una liquidación previa de adeudo tributario, que fundamenta la Resolución Determinativa. Dicho acto Administrativo tributario, cumple con el voto de los arts. 96 de la Ley 2492 y 18 del DS N° 27310, no existiendo la supuesta nulidad interpretada por la AGIT; así lo percibió la ARIT Cochabamba, al emitir la Resolución **ARIT-CBA/RA 0130/2013** confirmando la Resolución Determinativa N° 17-02132-12 de 28 de noviembre.

De lo expuesto, expresa que el contribuyente tuvo todas las oportunidades para ejercer su derecho a la defensa, en tal sentido se establece que no existe ninguna vulneración de los arts. 115° y 117° de la CPE, así como tampoco existen fundamentos que justifique la nulidad de la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, con el argumento de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0710/2013; toda vez, que los actos administrativos tributarios cumplieron con su finalidad.

6. Del principio de verdad material.

Expresa que el principio de verdad material, según señala el inciso d) de los arts. 3 (es 4) de Ley 2341 y 30 de la Ley 025, establece que toda autoridad está obligada a fundamentar sus resoluciones con la prueba relativa solo a los hechos y circunstancias, norma concordante con el parágrafo II del art. 80 de Ley 2492.

Citando como precedente el Auto Supremo No. 269 de 2 de agosto de 2012, así como el art. 76 de la Ley 2492 relativo a la carga de la prueba, señala que correspondía al sujeto pasivo, desvirtuar los cargos en su contra; sin embargo, la Administración Tributaria demostró que el contribuyente no ha determinado los impuestos conforme a Ley, infringiendo las disposiciones tributarias; asimismo de acuerdo a los antecedentes ampliamente desarrollados, se ajustaron las bases imponibles liquidándose los tributos sobre la base de ingresos no declarados, originando reparos en el IVA y en el IT por los períodos fiscales 2008.

La Administración Tributaria en base a la información extractada del sistema de la Aduana Nacional, documentación presentada por la ADA ACUARIO SRL, la documentación presentada por el propio contribuyente y los reportes del SIRAT II, determinó ingresos facturados no declarados, ingresos no facturados ni declarados, compras sin respaldo y compras indebidamente respaldadas, originando reparos en favor del fisco, no habiendo el sujeto pasivo desvirtuado el cargo en el plazo fijado por Ley, por tanto, la Administración aplicó el principio de verdad material, determinándose además que 70 DUI's no consignan el número de NIT.
Refiere por otro lado que en la etapa administrativa el contribuyente optó por asumir un comportamiento inapropiado o atípico, al no asumir

defensa o presentar sus observaciones durante el plazo establecidos luego de la notificación personal con la Vista de Cargo, demostrado toda la intensión de evadir sus obligaciones manifestado una supuesto desconocimiento y vulneración al debido proceso y derecho a la defensa, empero dicha actitud evasora y malicioso ha sido resguardada por la AGIT al anular la Resolución de Recurso de Alzada, hasta que se emita una nueva Vista de Cargo, la AGIT, emitió Resolución que contiene una violación, interpretación errónea y aplicación indebida de la, normativa tributaria vigente.

I.1.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda, anulando la Resolución impugnada, y en su mérito se confirme la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0130/2013, de 15 de marzo, que declare firme y exigible la Resolución Determinativa N° 17-02132-12 de 28 de noviembre.

II. DE LA CONSTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 3 de enero de 2014, que cursa de fojas 49 a 52 vta., expresando que no obstante que la resolución se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, señaló lo siguiente:

Sobre el II.1 señaló que la instancia Jerárquica evidenció que como resultado de la fiscalización la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 0391/2012, advirtiéndose en el acápite que lleva el subtítulo **Impuesto al Valor Agregado - IVA** como fundamento de hecho expone de forma genérica el procedimiento seguido, haciendo referencia a la comparación efectuada entre el Inventario Final del contribuyente, el Inventario Final determinado por la Administración Tributaria, facturas de ventas emitidas y las importaciones realizadas por el contribuyente mediante DUI; así como el establecimiento de los ingresos omitidos, en función al precio de venta registrado en las facturas de ventas, considerando el tipo de cilindrada.

En cuanto a la depuración del Crédito Fiscal IVA, señala que las DUI's fueron depuradas por no consignar el NIT del contribuyente y por no corresponder a la fecha de emisión al periodo de liquidación. Del mismo modo, en el acápite que lleva el subtítulo **Impuesto a las Transacciones - IT**, como en el caso del IVA, sobre los ingresos omitidos expuso de forma genérica el procedimiento seguido.

En ese contexto señaló que la Administración Tributaria a momento de emitir la citada Vista de Cargo, no plasmó el trabajo de campo efectivamente realizado; ya que como se desarrolló en la fundamentación de la Resolución Jerárquica, el ente fiscal realizó diferentes procedimientos para establecer la base imponible del IVA e IT, sobre base cierta; sin embargo, estos procedimientos no fueron reflejados o descritos detalladamente, como se ejemplifica, que en los papeles de trabajo la Administración Tributaria estableció que el contribuyente no ha facturado en los periodos enero a junio 2008, la venta de 2 motocicletas de 100 cc de

cilindrada; 212 motocicletas de 110 cc de cilindrada; 676 motocicletas de 125 cc de cilindrada y 9 Motocicletas de 200 cc de cilindrada; asimismo, de acuerdo a las facturas de ventas emitidas, para las motocicletas con 100 cc y 110 cc de cilindrada, obtuvo el precio promedio unitario de Bs. 2.396,77; para las motocicletas con 125 cc de cilindrada, de Bs. 2.507,16 y para las motocicletas con 200 cc de cilindrada, de Bs. 3.560.-; finalmente determina los ingresos no declarados por periodo fiscal (enero a junio 2008) por el IVA e IT, aplicando la proporcionalidad de ventas declaradas por el contribuyente, en los periodos enero a junio 2008. Por lo que compulsado lo precedentemente expuesto, en el contenido en la Vista de Cargo se evidenció, que la misma no incluye como parte de sus fundamentos de hecho, la situación antes descrita y señalada, pues no se observa que hubiera expuesto el origen de la base imponible del tributo omitido y que de acuerdo con los antecedentes proviene por la reconstrucción de inventarios, así como de la obtención del precio promedio unitario para cada producto o mercadería, no exponiéndose el detalle de las facturas y sus respectivas observaciones. Además, se tiene que como parte del trabajo de fiscalización la Administración Tributaria depuró el crédito fiscal que corresponde a las DUI declaradas por el contribuyente, debido a que éstas no consignan el NIT del contribuyente y por no corresponder la fecha de emisión al periodo de liquidación; cuya observación si bien en la Vista de Cargo fue expuesto de forma general, sin embargo no fueron detallado cuales son las DUI que no contienen el NIT del contribuyente.

Consecuentemente, el origen de las observaciones establecidas en el proceso de fiscalización, no fueron expuestos en la Vista de Cargo, por lo tanto, tampoco fueron de conocimiento del contribuyente, por lo que se desvirtúa los fundamentos del demandante. Además como se podrá observar, la Vista de Cargo, no contiene los fundamentos de hecho o el origen de la observación que dan lugar al establecimiento de los reparos en el IVA e IT de los periodos enero, febrero y marzo 2008, tal como prevé el art. 96 de la Ley 2492. Estas consideraciones, permiten concluir que la Vista de Cargo N° 0391/2012 no contiene las razones de hecho que fundamentan la decisión de la Administración Tributaria.

Expresa que por lo manifestado, no son evidentes los argumentos del demandante, siendo por el contrario los vicios señalados en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0710/2013, de 11 de junio, por lo que la Administración Tributaria incurrió en violación de la garantía del debido proceso y del derecho a la defensa, respecto a la omisión de los fundamentos de hecho, que debe contener la Vista de Cargo que efectivamente en el presente caso sirvió de base para la emisión de la Resolución Determinativa; por tanto, no es evidente el agravio ni lesión de derechos que se hubiera causado a la entidad demandante con la Resolución ahora impugnada.

II.1 Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare IMPROBADA la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

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

1.- El 25 de abril de 2012, la Administración Tributaria notificó al contribuyente con la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00049, comunicando que será objeto de un proceso de determinación bajo la modalidad y alcance "Fiscalización Parcial", y verificación de los hechos y elementos del IVA e IT correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero y marzo 2008, notificando además con el Requerimiento N° 00114774, solicitando presentar declaraciones juradas F-200 (IVA), F-400 (IT) y F-500 (IUE); Libro de Ventas y Compras IVA; Facturas de ventas y compras; Formulario de habilitación de notas fiscales; Kardex, Inventarios, Pólizas de Importación y otra documentación que el fiscalizador solicite. Ante el requerimiento de documentación, el 17 de mayo de 2012, la Administración Tributaria emitió el Acta de Recepción de Documentación presentada, que luego de su valoración, se emitió el Informe CITE: SIN/GDC/DF/FE/02967/2012, que sirvió de fundamento para la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/0391/2012, que fue notificado al contribuyente. Vencido el plazo para la presentación de descargos, la Administración emitió la Resolución Determinativa N° 17-02132-12, de 28 de noviembre, que resuelve determinar las obligaciones impositivas del contribuyente por el IVA e IT de los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2008 en la suma de Bs. 771.169 equivalente a 430.180 UFV, que comprende el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago, calificada en el 100%.

Planteado el Recurso de Alzada por el contribuyente, la ARIT pronunció la Resolución ARIT-CBA/RA 0130/2013, de 15 de marzo, **confirmando** la Resolución Determinativa N° 17-02132-12 de 28 de noviembre. En esa base fue planteado el Recurso Jerárquico por Iván Milton Lastra Vía y la AGIT mediante la Resolución AGIT-RJ 0710/2013, de 11 de junio, impugnada que anuló actuados con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la emisión de una nueva Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/0391/2012, de 30 de agosto, inclusive, a fin de que la Administración Tributaria emita una nueva Vista de Cargo que cumpla los requisitos señalados en los arts. 96 de la Ley 2492 y 18 del DS N° 27310. Estando agotada la vía administrativa y en base a los hechos precedentemente citados la Administración Tributaria presentó la demanda contencioso-administrativa.

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

3. Cursa también el apersonamiento de Iván Milton Lastra Vía, como tercero interesado, quien con memorial de fojas 54 a 58 vta., se apersonó al proceso y señaló que la AGIT confirmó que la ARIT Cochabamba no valoró adecuadamente que tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa, que de manera equivocada procedieron a determinar supuestas obligaciones tributarias en el IVA e IT, sin que ellas se hallen

adecuadamente justificadas, consiguientemente la AGIT al determinar en justicia la nulidad de los citados actuados administrativos, únicamente se basó en los arts. 115.I, 117.I y 119 de la CPE, que precautela el debido proceso y respeto al ordenamiento jurídico, que la Administración Tributaria debió considerar a momento de determinar el adeudo tributario, vulnerando de esta forma el art. 96 de la Ley 2492, concluyendo en su petitorio se emita sentencia declarando improbada la demanda.

4. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA EN LA DEMANA.

De la compulsa de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a Determinar: *si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0710/2013 de 11 de junio, produjo algún agravio a la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, al anular la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0130/2013 de 15 de marzo, hasta la Vista de Cargo N°* SIN/GDC/DF/FE/VC/0391/2012, de 30 de agosto*; haciendo constar que no corresponde analizar ni emitir ningún criterio sobre aspectos de fondo, pues la autoridad demandada al haber declarado la nulidad de actuados administrativos por cuestiones formales, no ingresó a analizar ni emitir una posición legal sobre los mismos.*

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

Los arts. 115-II y 119-II de la Constitución Política del Estado (CPE), propugnan como garantías jurisdiccionales el derecho al debido proceso y a la defensa, que según el entendimiento asumido por la Sentencia Constitucional (SC) N° 2798/2010-R de 10 de diciembre es: *"...el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos".*

Respecto de los derechos al debido proceso y a la defensa, es menester hacer referencia al art. 68 num. 6) de la Ley 2492 (CTB), misma que prevé como derechos del sujeto pasivo; *"al debido proceso..."*. En esa misma lógica el art. 36-II de la Ley 2341 (LPA), establece que será nulo un acto cuando; *"el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión..."*, norma que concuerda plenamente con el art. 55 del DS N° 27113 Reglamento a la LPA, que establece; *"será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados y lesione el interés público..."*. Estos dispositivos legales prevén que la nulidad se limita sólo para aquellos casos en los que se deje en indefensión a los administrados o se afecte al orden público, pues ratificar que, *"la nulidad por la nulidad misma no tiene más efecto que la innecesaria obstrucción de la pronta solución de las controversias".*

En este entendido, la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia, ha establecido que en materia de nulidades procesales, se deben observar

ciertos principios, como el principio de especificidad, trascendencia y convalidación, de tal modo que la nulidad resulte útil en el proceso y tenga la bondad de restablecer derechos procesales que pudieron haberse lesionado, tales como el derecho a la tutela judicial efectiva en el caso del demandante o el derecho a la defensa en el caso del demandado o, para evitar la intromisión de determinada causa de terceros ajenos a la *litis* y en definitiva, garantizar la justicia del fallo.

En autos, la Resolución ARIT-CBA/RA 0130/2013, de 15 de marzo, confirmó la Resolución Determinativa N° 17-02132-12 de 28 de noviembre de 2012, emitida por la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN; dicho acto ocasionó que el contribuyente interponga Recurso Jerárquico.

La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0710/2013 de 11 de junio, anuló la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0130/2013, con reposición de obrados hasta la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/0391/2012, de 30 de agosto inclusive, cuya fundamentación se basó en la falta de requisitos de la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/0391/2012, de 30 de agosto, al no incluir como parte en sus fundamentos de hecho el trabajo de campo efectivamente realizado por los funcionarios fiscalizadores, por cuanto realizó diferentes procedimientos para establecer la Base Imponible del IVA e IT sobre Base Cierta; empero, estos procedimiento no fueron reflejados o descritos detalladamente al sostener la Administración Tributaria que en los papeles de trabajo que el contribuyente no facturó en los periodos fiscales de enero a marzo 2008, la venta de 2 motocicletas de 100 cc de cilindradas; 212 motocicletas de 110 cc de cilindradas; 676 motocicletas de 125 cc de cilindradas y 9 motocicletas de 200 cc de cilindradas; asimismo, de acuerdo a las facturas de ventas emitidas, para las motocicletas con 100 cc y 110 cc de cilindrada, obtuvo el precio promedio unitario de Bs. 2.396,77; para las motocicletas con 125 cc de cilindrada, de Bs. 2.507,16; para las motocicletas con 200 cc de cilindrada, de Bs. 3.560.- finalmente determina los ingresos no declarados por periodo fiscal (enero a marzo 2008) de ingresos no declarados por el IVA e IT, aplicando la proporcionalidad de ventas declaradas por el contribuyente, en los periodos enero a junio 2008.

El acto administrativo citado, no contiene en sus fundamentos de hecho el trabajo de campo, al no exponer el origen de la base imponible del tributo omitido, y que de acuerdo con los antecedentes proviene por la reconstrucción de inventarios, así como la obtención del precio promedio unitario para cada producto a mercadería, no exponiéndose el detalle de las facturas y sus respectivas observaciones. Por otra parte la Administración Tributaria depuró el crédito fiscal que corresponde a las DUI, debido a que ésta no consigna el NIT del contribuyente y por no corresponder la fecha de emisión, al periodo de liquidación, sin que se hubiera detallado cuales son las DUI que no tienen NIT del contribuyente y cuáles son las que no corresponden al periodo de liquidación, siendo evidente que dichas observaciones no fueron incluidas en la vista de cargo, por ello mucho menos fue de conocimiento del contribuyente a efectos de que éste pueda asumir defensa en el marco del derecho del debido proceso, por consiguiente se incumplió con el presupuesto exigido por el art. 96 de la Ley 2492, que establece: *"I. 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 Parágrafo III del referido artículo refiere: "La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la Vista de Cargo o el Acta de Intervención, según corresponda; estableciendo además señalar que un acto es anulable cuando carece de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, o de lugar a la indefensión de las partes en cuestión, concordante con el art. 18 del DS N° 27310; Inciso i), Numeral 2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 37-0037-07, de donde se infiere que la Administración Tributaria en su propósito, incurrió en violación de la garantía del debido proceso y derecho a la defensa, en relación a la omisión de los fundamentos de hecho, que debe contener la Vistas de Cargo, que sirvió de base para la emisión de la Resolución Determinativa N° 17-02132-12, en cuyo acto administrativa también incurrió en la misma omisión en términos generales, sin explicar la forma de cómo se determinó los ingresos no declarados o cuales fueron las facturas de compras o DUI, depurados del crédito fiscal declarado por el contribuyente, acto administrativo que adolece de igual forma de los requisitos exigidos por el art. 99 de la Ley 2492, viciando de nulidad según lo expresado en la segunda parte del Parágrafo II de la citada disposición legal, es decir por la trascendencia que reviste la omisión de los requisitos que deben contener tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa, arts. 96 y 99 del CTb.

V.1. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda se concluye lo siguiente:

La AGIT, en su Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0710/2013 de 11 de junio; al anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/0391/2012, de 30 de agosto de 2012, a fin de que la Administración Tributaria emita una nueva Vista de Cargo que cumpla los requisitos señalados en los arts. 96 de la Ley 2492 y 18 del DS N° 27310, fue emitida en cumplimiento a las normativas tributarias citadas, no habiéndose encontrado vulneración, errónea y aplicación indebida de disposiciones legales tributarias, así como la vulneración del principio de verdad material, infracción, aplicación inadecuada o errónea interpretación de la norma legal administrativa y contradictoria que vulneren derechos de la entidad demandante, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuesto corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la Ley 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda, y en su mérito se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0710/2013 de 11 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Maritza Suntura Juaniquina
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 N° 502 FECHA 7 de noviembre
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2016
VOTO DISIDENTE: Conforme

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