



SALA PLENA

77-04-17  
8:01

105  
**SENTENCIA:** 514/2016.  
**FECHA:** Sucre, 7 de noviembre de 2016.  
**EXPEDIENTE:** 740/2013.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Wilfredo Cahuana Apio contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Rita Susana Nava Durán.

---

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por Wilfredo Cahuana Apio contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 43 a 52, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ. 0735/2013 de 11 de junio del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 92 a 97; réplica de fs. 102 a 104; Dúplica de fs. 108; contestación del tercero interesado de fs. 60 a 62; antecedentes administrativos y recursivos.

#### **CONTENIDO DE LA DEMANDA.**

##### **1.1 Fundamentos de la demanda.**

Wilfredo Cahuana Apio dentro el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 43 a 52), con los siguientes fundamentos:

- a) Luego de copiar varias partes de la Resolución de Recurso de Alzada y la Resolución de Recurso Jerárquico y señalar que ésta última es contradictoria a otras Resoluciones Jerárquicas similares indica, de la revisión de la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/00346/2012 de 22 de agosto de 2012, claramente se puede verificar que no se plasma el trabajo de campo realizado por los funcionarios a cargo del procedimiento de fiscalización parcial, que si bien se realizó diferentes procedimientos para establecer la base imponible del IVA e IT, sobre base cierta, sin embargo, los mismos no fueron reflejados o descritos en el acápite que lleva el subtítulo "Impuesto al Valor Agregado -IVA- Ley 843 D.S. 21530" en cuanto la determinación de ingresos omitidos por ventas no declaradas en la parte pertinente, no indica si este es dado por motocicletas, bicicletas o repuestos de motocicletas y simplemente de forma genérica expone: "*como resultado de los procedimientos aplicados, se han determinado ingresos omitidos en los periodos enero, febrero y marzo de la gestión 2008 obtenidos en base a reportes por las Agencias Despachantes de Aduana, información mediante la cual se identificaron importaciones no declaradas por el contribuyente*". También hace una simple referencia gráfica en cuanto a las diferencias que se dan entre el Libro de Ventas vs. Declaraciones Juradas y Diferencias Encontradas en el Libro de Compras vs. Declaraciones Juradas y

siendo este el procedimiento que la Administración siguió para determinar la deuda tributaria no debió ser dada de forma tan genérico y detallar: cuál es el procedimiento que se siguió para efectuar el trabajo de fiscalización; cual el método utilizado para determinar la deuda tributaria; cuanto corresponde por ventas no facturadas y por importaciones no declaradas; y cuanto por depuración de crédito fiscal. Asimismo, en el acápite "Impuesto a las Transacciones - IT (Ley 843, D.S. 21530)", se reitera el mismo texto que se utilizó para establecer el tributo omitido en el Impuesto al Valor Agregado seguido de una gráfica que establece el monto adeudado, sin reflejar mayores consideraciones, siendo que estos impuestos son distintos y se consignan por razones diferentes y que debieron ser expuestas en la Vista de Cargo y en la Resolución determinativa. De esto se puede apreciar que la instancia Jerárquica al igual que la Administración Tributaria, no valoró minuciosamente la observación en cuanto la fundamentación de hecho y de derecho de la Vista de Cargo y que no plasmó en ninguna parte el trabajo realizado por los fiscalizadores y procedimiento de base imponible, incumpléndose los arts. 68, 96 y 99 del Código Tributario, 115 y 119 de la Constitución Política del Estado y 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

- b) **La resolución del recurso jerárquico es contradictoria con otras posiciones similares asumidas y no ha considerado la existencia de vicios en la determinación de oficio realizada por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales.** La Resolución de Recurso Jerárquico no realizó una valoración integral sobre el proceso realizado por la administración tributaria, toda vez que el mismo está viciado de nulidad por falta de fundamentación técnica y legal de la Vista de Cargo que sirvió de base a la Resolución Determinativa. Es más no se valoró que la Administración Tributaria investida de sus amplias facultades de investigación y control debe demostrar el acaecimiento del hecho imponible que por su naturaleza es sujeto a registro público, en consecuencia no se valoró la omisión que realizó la Administración Tributaria de probar mediante documentación fehaciente la efectiva transferencia de dominio y su registro de los supuestos bienes vendidos en las entidades correspondientes como son: Dirección Departamental de Tránsito y el Registro único Automotor, respectivamente y el detalle que debe existir para determinar el tributo en cuanto a cilindrada, marca, cantidad, documento de transferencia, generales de los supuestos compradores, número de registro público, número de plaza, etc., etc.. Cabe destacar, que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en procesos similares a la venta de motocicletas, prepuestos y otros accesorios y sobre proceso de fiscalización y de determinación de oficio realizadas por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, ha dispuesto la nulidad de obrados, conforme se evidencia de las siguientes resoluciones: AGIT-RJ 588; AGIT-RJ 709; AGIT-RJ 710; AGIT-RJ 714; AGIT-RJ 943; AGIT-RJ 1416; y AGIT-RJ 1504. En estas resoluciones jerárquicas se ha determinado: *"Por lo expuesto, al haberse evidenciado 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 sirvió de base para la emisión de la Resolución Determinativa; cuando la determinación tributaria es un procedimiento reglado y no discrecional, ya que resulta necesario e imprescindible que los hechos y elementos sobre los que se apoya la Administración Tributaria deben ser puestos en conocimiento del contribuyente, por tanto al ser evidente la falta de especificidad del crédito fiscal IVA observados en la Vista de Cargo, cuya falta vicia de nulidad dicho acto, conforme lo dispuesto en el párrafo III, art. 96 de la Ley 2492, al no cumplir con los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, acto que se encuentra viciado según lo previsto en los arts. 36, párrafo II de la Ley 2341 y 55 del D.S. 27113, aplicables supletoriamente en virtud de lo dispuesto por el art. 201 de la Ley 3092". Y en otra ha señalado: "II. En cuanto a la validez de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa, manifiesta que en la Resolución de Alzada si bien se hace mención al pedido de nulidad, no se tomó en cuenta la normativa vigente ni la línea jurisprudencial de anulación de procesos por falta de requisitos en la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, para la cual, cita los arts. 96 y 99 de la Ley 2492, agrega, que la Vista de Cargo es base para la Resolución Determinativa, por lo que si se encuentra viciada, conlleva a la nulidad del proceso". Por tanto, se evidencia que dentro del proceso de determinación de oficio, la Gerencia Distrital Cochabamba ha procedido a la cuantificación global de la misma, pero no así de donde emergen las observaciones realizadas y menos en que montos, tampoco se establece el respaldo de que artículos ni que incisos se habría transgredido.

- c) **La resolución de Recurso Jerárquico no ha observado que existe una mala identificación de la base imponible (base cierta) por cuanto los documentos bases para establecer la misma no configuran el hecho generador de los tributos supuestamente adeudados.** La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0735/2013 de 11 de junio de 2013 no observó que tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa, determinan que la base imponible es base cierta, sin embargo en aplicación del art. 43. 1) de la Ley 2492, la base cierta se da cuando se cuentan con los documentos e información que permitan contar de forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, siendo que el nacimiento del hecho generador en el IVA e IT en el presente caso ha sido generado por la información de terceros, específicamente por las Agencias Despachantes de Aduana, que han identificado al contribuyente como titular e importador de la mercancía y que conforme a éstas, se tomó como base y justificativo del hecho generador las Declaraciones Únicas de Importación para establecer el hecho generador en el IVA e IT (art. 4 de la Ley 843 y 2 del D.S. 21532). Por otra parte, conforme a lo previsto por los arts. 66.1) y 100 de la Ley 2492 de la Ley 2492, la Administración Tributaria tiene amplias facultades con el fin de verificar la verdad de los hechos e identificar el Hecho Generador siendo este un elemento importante que conforme al art. 16 del mismo cuerpo legal, es base para configurar el tributo exigible y conocer el origen de la obligación y que en el presente caso no se debió tomar en cuenta las

Declaraciones Únicas de Importación sino las facturas que hacen evidente la transferencia de dominio de la mercancía (Motocicletas), lo cual según normativa señalada habría dado a conocer de forma indubitable los hechos generadores del tributo.

## **1.2 Petición.**

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se anule la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0735/2013 de 11 de junio del 2013 y se deje sin efecto la Resolución Determinativa N° 17-01933-12.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.**

### **2.1 Fundamentos de la contestación.**

Admitida la demanda por decreto de 28 de octubre de 2013 (fs. 57) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación interina de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 92 a 97), con los siguientes argumentos:

- a) De la revisión y compulsas de antecedentes, se evidencia que el 10 de abril de 2012, la Administración Tributaria notificó personalmente al Sujeto Pasivo con la Orden de Verificación 0012OFE00025 y Requerimiento N° 00109405, mediante los cuales se solicitó la presentación de documentación del periodo enero, febrero y marzo del 2008, habiéndose presentado los siguientes documentos: Anillado de Libro de Ventas y Compras IVA, Archivador de palanca con facturas de ventas, Archivador de palanca con facturas de compra DUIS, Declaraciones Juradas y Certificado de Dosificación. La Administración Tributaria, mediante CITE:SIN/GNF/DNIF/NOT/0559/2012 de 16 de abril de 2012 respectivamente, solicitó a la Aduana Nacional, la remisión de reportes electrónicos de forma impresa con firmas y sellos respectivos que hagan prueba de las importaciones realizadas por los contribuyentes con fiscalizaciones en curso. A partir de esta información, se tiene que la Administración Tributaria para respaldar sus observaciones elaboró el Papel de Trabajo "Determinación Margen de Utilidad gestión 2008", con el cual se determinó el margen de utilidad, utilizando como fuente los Estados Financieros de la Gestión 2008, de la siguiente manera: total de ventas menos el costo de ventas, igual a la utilidad bruta en ventas, todo ello expuesto en el Estado de Resultados, practicado al 31 de diciembre de 2008, con esta Utilidad Bruta en Ventas se determinó el porcentaje del 1 % del margen de utilidad. Posteriormente, elaboró los Papeles de Trabajo "Cuadro de Determinación de Ingresos Omitidos por Motocicletas Importadas, Cuadro de Determinación de Ingresos Omitidos por Bicycletas Importadas y Cuadro de Determinación de Ingresos Omitidos por Accesorios de Motocicletas Importadas", en los cuales se transcribe los importes de CIF, GA pagado, ICE pagado, IVA pagado, de cada una de las Pólizas de Importación informadas por la Aduana Nacional y respaldadas con las copias legalizadas de la DUIS tramitadas, determinado los ingresos

omitidos. Por otro lado, el Papel de Trabajo "Cuadro Resumen de Ingresos Permitidos por Producto y Periodo" y muestra de los ingresos, determinados mensualmente, fijan un total de Bs. 12.713.742,03 por ingresos omitidos en la venta de motocicletas, bicicletas y accesorios durante la gestión 2008. Es así que la Administración Tributaria emite la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC 00346/2012 de 22 de agosto de 2012, en función de los procedimientos expuestos en su papeles de Trabajo con el detalle ingresos omitidos en los periodos de enero, febrero y marzo de la gestión 2008, con el detalle de ingresos omitidos por ventas no declaradas, diferencias de Libro de Ventas vs. Declaraciones Juradas y Diferencia de Libro de Compras vs. Declaraciones Juradas, así como el incumplimiento de deberes formales que origino tres actas por contravenciones tributarias. Asimismo, a partir de los antecedentes administrativos, se tiene que la Administración Tributaria contaba a momento de establecer el precio de venta con la información de los Estados Financieros de la gestión 2008, mismo que fue entregado por el contribuyente al Banco Sol, con el cual se calculó el por porcentaje de margen de utilidad, sin embargo, es necesario señalar que de la revisión de los papales de trabajo, tomando como dato inicial los importes consignados en las Declaraciones Únicas Importación, es decir las importaciones efectuadas por el sujeto pasivo, a la cual añadió, el importe correspondiente al IVA, GA e ICE cancelados por la importación de cada uno de los productos, a esta sumatoria añadió el margen de utilidad (1%) establecido en el Estado de Resultados presentado por el Sujeto Pasivo, considerando a dicho importe ingreso omitido. Por otra parte, se advierte que para la distribución proporcional de los ingresos no declarados, la Administración Tributaria, en el papel de trabajo "Cuadro de Distribución Proporcional de Ingresos Omitidos", en base a los ingresos declarados en el Formulario 200, presentados en la gestión 2008 por el contribuyente, estableció el porcentaje que representa el ingreso mensual con relación al total anual y multiplico dicho porcentaje por el total de ingreso omitido, que estableció a partir del importe de la DUI más los impuestos de importación y margen de utilidad, lo que denota que la Administración Tributaria aplicando un índice que se origina en los ingresos declarados en el formulario 200, estableció la cuantía del ingreso mensual respecto del total de ingresos omitidos y finalmente se emitió la Resolución Determinativa.

- b) A partir de lo expuesto, se evidencia que la Administración Tributaria, requirió al Sujeto Pasivo, la presentación de documentación contable y específica, sin perjuicio de la presentación, efectuó requerimientos a la Aduana Nacional de información, en tal contexto, se tiene que conforme lo expresado por el propio sujeto activo en alegatos, contaba con los documentos e información suficiente que le permitía conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, por lo que estuvo en condiciones de determinar la base imponible para el IVA y el IT del periodo enero a marzo del 2008 sobre base cierta.

- c) No obstante, más allá de la procedencia o improcedencia del reparo establecido por la Administración Tributaria, es preciso señalar que en el presente caso, la denominación del método empleado para la determinación de la base imponible, no implica en ningún momento la indefensión del contribuyente, toda vez que la Administración Tributaria no prescindió de la información presentada por el mismo.
- d) En el marco de lo establecido en el párrafo I del art. 96 de la Ley 2492 y los arts. 18 y 19 del D.S. 27310, se tiene que como resultado del proceso de determinación iniciado con la notificación personal de la Orden de Verificación, la Administración Tributaria emitió y notificó mediante cédula el 29 de agosto de 2012, la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/00346/2012, de cuya revisión se establece que sobre base cierta determinó ingresos omitidos para el IVA, obtenidos en base al reporte proporcionado por la Aduana Nacional de Bolivia y las copias legalizadas de las Declaraciones Únicas de Importación presentadas por las Agencias Despachantes de Aduanas, información mediante la cual se identificaron importaciones no declaradas por el contribuyente, que se traducen en ventas no facturadas, diferencias de consignación de importes de las ventas en la Declaración Jurada de Febrero de 2008 y diferencia de consignación de importes de compras en la Declaración Jurada de enero de 2008, de la misma manera para el IT se determinó ingresos omitidos, por importaciones no declaradas que se traducen a ventas no facturadas.
- e) Siendo que la Vista de Cargo sirve para la fundamentación de la Resolución Determinativa, conforme lo establece el párrafo I del art. 96 de la Ley 2492, de la revisión de la citada resolución, se advierte que la Resolución Determinativa N° 17-01933-12, notificada mediante cédula el 27 de octubre de 2012 a diferencia de lo señalado en la Vista de Cargo citada anteriormente, incorpora los procedimientos desarrollados en la fiscalización y adicionalmente añade un cuadro de determinación del IVA e IT, que aclara que los ingresos determinados no declarados fue producto de la importación de motocicletas, bicicletas y accesorios de acuerdo a Declaraciones Únicas de Importación y no ha declarado la totalidad de las ventas, mismas que fueron distribuidas en función a los ingresos declarados por el contribuyente, además de identificar diferencias entre las ventas facturadas y las declaradas del periodo de febrero de 2008 y diferencias entre las compras según facturas y las declaradas del periodo enero de 2008. En este contexto, resulta evidente que la Vista de Cargo que sustenta la Resolución determinativa, conforme fue analizado precedentemente, contiene los fundamentos de hecho que dan lugar al reparo y sustentan la decisión de la Administración Tributaria, por lo que dichos actos no se encuentran viciados de nulidad conforme las previsiones de los art. 96.III y 99 II de la Ley 2492.

## **2.2. Petición de la contestación.**

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por

Wilfredo Cahuana Apio y se mantenga firme y subsistente Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0735/2013 de 11 de junio del 2013.

### **RESPUESTA DEL TERCERO INTERESADO.**

#### **3.1 Fundamentos de la respuesta.**

Ebhart Vargas Daza, Gerente Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, en calidad de tercero interesado responde a la demanda con los siguientes argumentos:

- a) Conforme se tiene de la jurisprudencia asumida por el Tribunal Supremo de Justicia en los Autos Supremos N° 223/2013 de 6 de mayo de 2003 y 473 de 20 de noviembre de 2012, la nulidad o reposición de obrados constituye una medida de última ratio y deberá verificarse fundamentalmente: **1)** Si el vicio procedimental se encuentra expresamente sancionado con nulidad (principio de eficacia); **2)** Si la inercia del perjudicado ha consentido, la ejecutoria del acto presuntamente viciado de nulidad, en cuyo caso y operada la preclusión de la etapa procesal, el acto o los actos nulos quedan convalidados (Principio de convalidación); **3)** Si el error procedimental tuvo trascendencia, tanto sobre las garantías procesales como en el resultado del fallo, de modo que resulte un evidente perjuicio. Por otra parte se debe remitir a lo señalado en la doctrina administrativa respecto a los vicios de nulidad que señala: *“los vicios determinan las consecuencias que ocasionan, conforme a un criterio cualitativo, de practica jurisprudencial y política jurídica, así a menor grado del vicio, el acto puede ser válido anulable; por el contrario si el vicio es grave o muy grave, el acto será nulo y sólo en casos de grosera violación del derecho o falta de seriedad, será inexistente”* (Gordillo Agustín, Tratado de Derecho Administrativo, Tomo 3, p. XI-40).
- b) Corresponde revisar también, el instituto de la nulidad en observancia y conformidad con los principios constitucionales de eficacia, eficiencia, inmediatez previstos en el art. 180.I de la Constitución Política del Estado, en el entendido de que si bien la autoridades de impugnación deben realizar la revisión de las actuaciones procesales de oficio y disponer su nulidad, se debe considerar como recurso extremo, cuando se ven seriamente afectados los derechos constitucionales de las partes y su incidencia en el debido proceso y el derecho a la defensa, particularmente la indefensión.
- c) **El accionante pretende la nulidad de la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, bajo el fundamento de que los mismos no contienen los fundamentos de hecho que den lugar al reparo y por tanto sustenten la decisión contenida en la Resolución Determinativa, asimismo señala que la Autoridad de Impugnación Tributaria no hubiese observado la existencia de una mala identificación de la base imponible.** Al respecto, es importante precisar que en fecha 10 de abril de 2012, la Administración Tributaria, notificó personalmente a Wilfredo

Cahuana Apio con la Orden de Fiscalización 0012OFE00025 con alcance "Verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto a las Transacciones", bajo modalidad parcial por los periodos de enero, febrero y marzo de 2008, asimismo se notificó el Requerimiento F-4003 N° 109405, al cual contribuyente solicito ampliación de plazo y se emitieron Actas por Contravenciones vinculadas al proceso de Determinación N° 44628, 44629 y 44630 y posteriormente el 25 de julio de 2012 se notificó personalmente la Orden de Fiscalización y luego se emitió el Informe CITE:SIN/GDC/DF/INF/02792/2012 que determino ingresos omitidos en los periodos enero, febrero y marzo de 2008 obtenidos en base al reporte proporcionado por la Aduana Nacional de Bolivia y las copias legalizadas de las Declaraciones de Importación presentadas por las Agencias Despachantes de Aduana, de donde se determinó importaciones no declaradas que se traducen en ventas no facturadas y error de consignación del importe de ventas en la declaración jurada del periodo febrero 2008 estableciendo un total de Bs. 1. 449.263.14 de ingresos no declarados correspondiendo el impuesto omitido de Bs. 194.904, respecto al Impuesto a las Transacciones IT, también se determinó ingresos omitidos por los referidos periodos, obtenidos en base al reporte proporcionado por la Aduana Nacional de Bolivia y las copias legalizadas de la Declaraciones Únicas de Importación presentadas por las Agencias Despachantes de Aduana, que se traducen en ventas no facturadas, error de consignación del importe ventas en la declaración jurada del periodo febrero de 2008, estableciendo un total de Bs. 1.499.263 de ingresos no declarados equivalentes a un impuesto omitido de Bs. 44978. Después de las anteriores actuaciones se emitió la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, haciendo constar que la Administración Tributaria, requirió al sujeto pasivo la presentación de la documentación contable y específica, requirió a la Aduana Nacional de Bolivia información, asimismo solicito copias legalizadas de la Declaraciones de Importación presentadas por las Agencias Despachantes de Aduana a fin de contar con todos los elementos para conocer la forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo y determinar la base imponible sobre base cierta, conforme establece el art. 43.I de la Ley 2492.

- d) Con relación a los supuestos vicios tanto en la Vista de Cargo como en la Resolución Determinativa, los mismos cumplen con los requisitos establecidos por los arts. 96 y 99 de la Ley 2492 y arts. 18 y 19 del D.S. 27310 y sobre todo dichos actos administrativos contienen una fundamentación de hecho y de derecho que dan lugar al reparo y sustentan la decisión de la Administración Tributaria, no existiendo vicios de nulidad.

## **CONFLICTO JURÍDICO, ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN.**

### **3.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia**

De la compulsión de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a cuatro aspectos que son:





1. Si la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/00346/2012 de 22 de agosto de 2012, no se plasma el trabajo de campo realizado por los funcionarios a cargo del procedimiento de fiscalización parcial, que si bien se realizó diferentes procedimientos para establecer la base imponible del IVA e IT, sobre base cierta, sin embargo, los mismos no fueron reflejados en la Vista de Cargo ni muestran el procedimiento seguido para el cálculo de la deuda tributaria, incumpléndose los arts. 68, 96 y 99 del Código Tributario, 115 y 119 de la Constitución Política del Estado y 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo.
2. Si la resolución del recurso jerárquico es contradictoria o no, con otras posiciones similares asumidas en cuanto a la venta de motocicletas, prepuestos y otros accesorios y sobre el proceso de fiscalización y de determinación de oficio que han dispuesto la nulidad de obrados.
3. Si no se ha considerado la existencia de vicios en la determinación de oficio realizada por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales no probándose mediante documentación fehaciente la efectiva transferencia de dominio y su registro de los supuestos bienes vendidos en las entidades correspondientes como son: Dirección Departamental de Tránsito y el Registro Único Automotor, respectivamente y el detalle que debe existir para determinar el tributo en cuanto a cilindrada, marca, cantidad, documento de transferencia, generales de los supuestos compradores, número de registro público, número de plaza, etc., etc..
4. La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0735/2013 de 11 de junio de 2013 no observó que tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa, determinan que la base imponible es base cierta, sin embargo en aplicación del art. 43. 1) de la Ley 2492, la base cierta se da cuando se cuentan con los documentos e información que permitan contar de forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, siendo que el nacimiento del hecho generador en el IVA e IT en el presente caso ha sido generado por la información de terceros, específicamente por las Agencias Despachantes de Aduana y no se debió tomar las Declaraciones Únicas de Importación sino las facturas que hacen evidente la transferencia de dominio de la mercancía (Motocicletas).

### **3.2 Análisis y resolución.**

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

1. Sobre el primer objeto de controversia referido a: *“Si la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/00346/2012 de 22 de agosto de 2012, no se plasma el trabajo de campo realizado por los funcionarios a cargo del procedimiento de fiscalización parcial, que si bien se realizó*

*diferentes procedimientos para establecer la base imponible del IVA e IT, sobre base cierta, sin embargo, los mismos no fueron reflejados en la Vista de Cargo ni muestran el procedimiento seguido para el cálculo de la deuda tributaria, incumplándose los arts. 68, 96 y 99 del Código Tributario, 115 y 119 de la Constitución Política del Estado y 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo”, se deben realizar las siguientes consideraciones de hecho y derecho:*

- a) En el presente caso se hace necesario revisar los requisitos y causales de nulidad de la Vista de Cargo, con ese objetivo se tiene que el art. 96 del Código Tributario señala: *“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. II. En Contrabando, el Acta de Intervención que fundamente la Resolución Determinativa, contendrá la relación circunstanciada de los hechos, actos, mercancías, elementos, valoración y liquidación, emergentes del operativo aduanero correspondiente y dispondrá la monetización inmediata de las mercancías decomisadas, cuyo procedimiento será establecido mediante Decreto Supremo. III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la Vista de Cargo o el Acta de Intervención, según corresponda”,* de tal forma que son requisitos indispensables de una Vista de Cargo, los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa y por otro lado, la ausencia de cualquiera de los requisitos señalados en el reglamento viciará de nulidad la Vista de Cargo y los requisitos indispensables de la Vista de Cargo al tratarse de sanciones vinculadas al procedimiento de determinación se encuentran el art. 18 numeral 2) de la RND 10-0037-07 (vigente al momento de la fiscalización) que establece que: *“...La Vista de Cargo contendrá como mínimo, la siguiente información: a. Número de la Vista de Cargo. b. Lugar y fecha de emisión. c. Nombre o razón social del sujeto pasivo; d. Número de identificación tributaria (cuando se encuentre inscrito). e. Número de Orden de Fiscalización o Verificación. f. Alcance del proceso de determinación (impuesto, periodo, elementos y/o hechos que abarcan la Orden de Fiscalización o Verificación). g. Liquidación previa de la deuda tributaria... h. Norma específica infringida que respalda la liquidación previa de la deuda tributaria. i. actos u omisiones atribuidas al presunto autor (sujeto pasivo y/o representante legal), que refieren indicios sobre la comisión de una contravención...j. Plazo y lugar para la presentación de descargos, respecto a la liquidación previa de la deuda tributaria y la calificación de la conducta. k. Firma y sello del Gerente Distrital, GRACO o Sectorial y del Jefe del Departamento de Fiscalización”,* precisamente el inciso que interesa es el f. del art. 18 numeral 2) de la RND 10-0037-07, puesto que éste determina que el alcance del proceso de determinación deberá contener: el impuesto, el periodo, los elementos y/o hechos que abarcan la Orden de Fiscalización o



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 740/2013. Contencioso Administrativo.- Wilfredo Cahuana Apio contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Verificación, que no son más que los fundamentos de hecho de una resolución administrativa o judicial, entendiéndose por fundamento de hecho, las razones y la explicación de las valoraciones esenciales y determinantes que han llevado al juez o autoridad administrativa, a la convicción de que los hechos que sustentan la pretensión se han verificado o no en la realidad.

- b) En el presente caso de una revisión de la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/00346/2012 de 22 de agosto de 2012, se evidencia que esta no tiene las razones y la explicación de las valoraciones esenciales y determinantes que han llevado a la autoridad administrativa, a la convicción de que los hechos que sustentan la pretensión se han verificado o no en la realidad, es decir no existe el procedimiento de cálculo y de obtención de las ventas no facturadas de IVA e IT que demuestran los ingresos no declarados y solo se limita fijar dos cuadros los siguiente:

<b>Impuesto al Valor Agregado-IVA (Ley 843, D.S. 21530)</b>	
<b>DETALLE</b>	<b>IMPORTE</b>
Ingresos Omitidos x Ventas no Declaradas	1.497.863,14
Diferencias Libro de Ventas Vs. DDJJ	1.400,00
Diferencias Libro de Compras Vs. DDJJ	1,31
<b>TOTAL</b>	<b>1.499.264,45</b>

<b>Impuesto a las Transacciones-IT (Ley 843, D.S. 21532)</b>	
<b>DETALLE</b>	<b>IMPORTE</b>
Ingresos Omitidos x Ventas no Declaradas	1.497.863,14
Diferencias Libro de Ventas Vs. DDJJ	1.400,00
<b>TOTAL</b>	<b>1.499.264,45</b>

- c) Se debe acotar a lo ya razonado, que la propia Autoridad General de Impugnación Tributaria, reconoce que la Vista de Cargo no tiene los procedimientos desarrollados en la fiscalización por ello en el memorial de contestación señala: *"Siendo que la Vista de Cargo sirve para la fundamentación de la Resolución determinativa conforme lo establece el Parágrafo I del art. 96 de la Ley N° 2492 (CTB), de la revisión de la citada Resolución, se advierte que la Resolución Determinativa N° 17-01933-12, notificada mediante cédula el 27 de octubre de 2012, a diferencia de los señalado en la Vista de Cargo citada anteriormente, incorpora lo procedimientos desarrollados en la fiscalización y adicionalmente añade un cuadro de determinación del IVA e IT, aclara que los ingresos no declarados determinados no declarados fue producto de la importación de motocicletas, bicicletas y accesorios de acuerdo a Declaraciones Únicas de Importación y no ha declarado el total de las*

*ventas, mismas que fueron distribuidas en función a los ingresos declarados por el contribuyente...”.*

d) En conclusión, la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/00346/2012 de 22 de agosto de 2012 no contiene, las razones y la explicación de las valoraciones esenciales y determinantes que han llevado a la autoridad administrativa, a la convicción de que existen ventas no facturadas de IVA e IT que demuestran los ingresos no declarados (procedimiento y cálculo para su obtención), infringiendo el art. 96.II y III del Código Tributario e inciso f. del art. 18 numeral 2) de la RND 10-0037-07.

2. Sobre el segundo objeto de controversia referido a: *“Si la resolución del recurso jerárquico es contradictoria o no, con otras posiciones similares asumidas en cuanto a la venta de motocicletas, prepuestos y otros accesorios y sobre el proceso de fiscalización y de determinación de oficio que han dispuesto la nulidad de obrados”*, se deben realizar el siguiente análisis:

En el presente caso, si bien la parte demandante señala los números de Resoluciones Jerárquicas y copia parte del texto de éstas, sin embargo no se hace mención a que casos corresponden y que pretensiones impugnatorias tenían y mucho menos presenta la resoluciones jerárquicas para comparar si se trata del mismo caso, en razón a ello éste Tribunal no puede suplir la falta de carga probatoria a la que está obligado el demandante y se ve impedido de pronunciarse.

3. Sobre el tercer objeto de controversia referido a: *“Si no se ha considerado la existencia de vicios en la determinación de oficio realizada por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales no probándose mediante documentación fehaciente la efectiva transferencia de dominio y su registro de los supuestos bienes vendidos en las entidades correspondientes como son: Dirección Departamental de Tránsito y el Registro Único Automotor, respectivamente y el detalle que debe existir para determinar el tributo en cuanto a cilindrada, marca, cantidad, documento de transferencia, generales de los supuestos compradores, número de registro público, número de plaza, etc., etc.”*, se deben realizar el siguiente examen de hecho y derecho:

En el caso de autos, como ya se ha señalado y reconoce la parte demandada, la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/00346/2012 de 22 de agosto de 2012, no tiene las razones y la explicación de las valoraciones esenciales y determinantes que han llevado a la autoridad administrativa, a la convicción de que los hechos que sustentan la pretensión se han verificado o no en la realidad, es decir no existe el procedimiento de cálculo y de obtención de las ventas no facturadas de IVA e IT que demuestran los ingresos no declarados y el procedimiento de cálculo recién fue incorporado posteriormente en la Resolución Determinativa, en base a los elementos probatorios recolectados, por lo que no se puede alegar que no existía la prueba fehaciente que



demuestre la efectiva transferencia de dominio de las motocicletas, bicicletas y accesorios.

4. Sobre el cuarto objeto de controversia relacionado a que: *“La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0735/2013 de 11 de junio de 2013 no observó que tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa, determinan que la base imponible es base cierta, sin embargo en aplicación del art. 43. 1) de la Ley 2492, la base cierta se da cuando se cuentan con los documentos e información que permitan contar de forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, siendo que el nacimiento del hecho generador en el IVA e IT en el presente caso ha sido generado por la información de terceros, específicamente por las Agencias Despachantes de Aduana y no se debió tomar las Declaraciones Únicas de Importación sino las facturas que hacen evidente la transferencia de dominio de la mercancía (Motocicletas)”, se debe efectuar las siguientes consideraciones de hecho y de derecho:*
  - a) Conforme a la normativa administrativa tributaria vigente y desarrollando lo establecido en el art. 43 de la Ley 2492, la determinación de la base imponible se establece bajo los siguientes métodos: 1) **Sobre base cierta**, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo; y 2) **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 concorra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente. De tal forma que la determinación tributaria sobre base cierta se da cuando el contribuyente cuenta con la documentación necesaria para determinar el tributo exigible, esto es con documentos que permitan a la Administración Tributaria conocer en forma directa y cierta el hecho generador de la obligación tributaria y la determinación tributaria sobre base presunta, cuando no se ha podido obtener la información necesaria por acción u omisión del deudor, autorizándose a la Administración Tributaria a que recurra a hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación tributaria.
  - b) En el caso de autos, conforme se tiene de los antecedentes administrativos, la Administración Tributaria requirió al contribuyente, la entrega de documentación para realizar la fiscalización y que fue presentada por el contribuyente (consistente en Anillado con Libros y Compras IVA, Archivador de palanca con facturas de ventas, Archivador de palanca con facturas de compras DUIS y Declaraciones Juradas y Certificado de Dosificación) y además igualmente requirió documentación a la Aduana Nacional de Bolivia la remisión de reportes electrónicos en forma impresa, por lo que la Administración Tributaria contó con la documentación necesaria para poder determinar la obligación tributaria sobre base cierta.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y 6 de la Ley N° 620, **DECLARA PROBADA EN PARTE** la demanda contenciosa administrativa de fs. 43 a 52, interpuesta por Wilfredo Cahuana Apio contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en relación al punto de controversia 1 y en consecuencia se dejan sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0735/2013 de 11 de junio del 2013 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0134/2013 de 15 de marzo de 2013 pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba y la Resolución Determinativa N° 17-01933-12 de 12 de noviembre de 2012 dictada por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales y modulando los efectos de la presente sentencia la Autoridad Administrativa Tributaria deberá anular obrados hasta la Vista de Cargo.

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 Campese Segovia  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

*Disidente*  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

*Disidente*  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

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



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA

GESTIÓN: 2016.....  
SENTENCIA Nº S14... FECHA 7 de noviembre  
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2016.....  
Dra. Morteo Sautwa Jucáiguera  
Dra. Norka N. Mercado Guzmán  
VOTO DISIDENTE: Dr. Fidel H. Tordeya Ruus

MSc. Sandra Magón Mardivil Bejarano  
SECRETARÍA DE SALA  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA