

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS**  
**CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA**  
**UNIDAD DE POSTGRADO**  
**“DIPLOMADO EN TRIBUTACIÓN”**



**MONOGRAFIA**

**“NECESIDAD DE AMPLIAR LA CONCEPCIÓN DE LA  
BASE CIERTA CON RESPECTO A LA BASE PRESUNTA  
EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE”**

**Diplomantes: Lic. Oscar Medina Paco**  
**Lic. Luis Felipe Alanoca Choque**

**LA PAZ – BOLIVIA**

**2017**

## **DEDICATORIA**

*Este trabajo no hubiera sido posible a la motivación e inspiración que me brinda el ser que tanto extraño, mi madre, Maria ...*

*Lic. Oscar Medina Paco*

## **DEDICATORIA**

*A Dios, por darme la oportunidad de vivir y por estar conmigo en cada paso que doy, por fortalecer mi corazón e iluminar mi mente y por haber puesto en mi camino a aquellas personas que han sido mi soporte y compañía durante todo el período de estudio.*

*A mis Padres Juan y Francisca por ser el pilar fundamental en todo lo que soy, en toda mi educación, tanto académica, como de la vida, por su incondicional apoyo perfectamente mantenido a través del tiempo. Todo este trabajo ha sido posible gracias a ellos.*

*Lic. Luis Felipe Alanoca Choque*

## **AGRADECIMIENTOS**

Agradecemos al Lic. Hernan Paz, por la guía al presente trabajo; por sus conceptos puntuales...

## RESUMEN

El presente trabajo enfocado a realizar una crítica a las constantes apreciaciones que realiza la Administración Tributaria en uso de sus propias facultades, haciendo un abuso por demás en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas.

Inicia la obra con la identificación del problema que va ser propia de la presente investigación, indicando los objetivos que se pretende lograr, con las conceptualizaciones que requiere primeramente realiza; también justificamos las razones y las relevancias que apareja asumir esta investigación.

Empezamos por identificar las causas que dan lugar al origen de nuestro objeto de investigación. En este caso llegaría ser el Tributo. Señalando de quien está encargado de realizar la recolección de la misma, indicando que normas aplica para realizar esta tarea.

Continuamos señalando las facultades de que esta investida esta institución pública, volvemos a recalcar, siempre basándose en la norma vigente. Claro está que la existencia de las normas permite tener en cuenta como aquel que fenómeno que delimita la acción de los sujeto intervinientes en una relación.

Luego vamos realizando y adentrándonos a nuestro objeto de estudio sin antes pasar por una concepción de la determinación tributaria; incluyendo la naturaleza a de ese mismo acto de realizar la determinación, llegando finalmente a las formas que existe mundialmente, bueno al menos las más reconocidas.

Posteriormente llegamos a la esencia de nuestro trabajo, la base cierta, exponiendo varias definiciones de diferentes autores; luego hacemos un análisis sobre las conceptualizaciones planteadas, sin dejar de lado los problemas frecuentes con que uno se encuentra en la determinación de la base imponible sobre base cierta.

Consiguientemente, realizamos una perspectiva mediante un análisis de las distintas resoluciones emanadas por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en el que se evidenciara las constantes malas aplicaciones de la norma por parte de la Administración Tributaria. De manera somera hacemos conocer que la relación jurídica tributaria no forma parte de una concepción de negocio jurídico.

Continuamos con plasmar algunas legislaciones latinoamericanas, para realizar una tarea comparativa y determinar las diferencias y establecer algunas diferencias y puntos novedosos que nos permitan concebir una nueva idea del objeto de estudio.

Dentro del marco metodológico, indicamos el enfoque, el método, el tipo, el diseño y el instrumento que se ha usado en la elaboración de la presente obra investigativa. Un estudio que no ha salido de un método deductivo, con un enfoque analítico y propositivo.

Finalmente elaboramos un marco propositivo de la idea central de nuestra investigación con las conclusiones a que se ha llegado tras la investigación sin dejar de lado las recomendaciones que apareja el realizar este tipo de trabajos investigativos.

## Tabla de contenido

DEDICATORIA.....	ii
AGRADECIMIENTOS.....	iv
RESUMEN.....	v
1. INTRODUCCIÓN.....	1
2. ANTECEDENTES.....	2
3. PROBLEMATIZACIÓN.....	3
3.1. Identificación del Problema.....	3
3.2. Planteamiento del problema.....	3
4. JUSTIFICACIÓN.....	4
4.1. Relevancia Social.....	4
4.2. Relevancia Económica.....	5
4.3. Relevancia Política.....	5
4.4. Relevancia teórica.....	6
5. DELIMITACION.....	6
5.1. Espacial.....	6
6. OBJETIVOS.....	6
6.1. Objetivo general.....	6
6.2. Objetivos específicos.....	7
7. MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL.....	7
7.1. Antecedentes Generales.....	7
7.1.1. Los Tributos.....	7
7.1.2. La Administración Tributaria.....	7
7.1.3. Las facultades de la Administración Tributaria.....	8
7.2. La Determinación Tributaria.....	10
7.2.1. La naturaleza del acto de determinación.....	11
7.3. Formas de Determinación Tributaria.....	13
7.4. Base Cierta.....	14

7.5.	Análisis sobre el objeto de estudio.....	18
7.6.	Problemas frecuentes en la determinación de la base imponible .....	22
7.7.	Enfoque jurisprudencial.....	23
7.8.	No es un negocio Jurídico.....	37
7.9.	Legislación comparada .....	38
7.9.1.	Perú .....	38
7.9.2.	Argentina .....	38
7.9.3.	Ecuador .....	38
8.	MARCO METODOLOGICO .....	39
8.1.	Enfoque de investigación .....	39
8.2.	Método de investigación.....	40
8.3.	Tipo de investigación.....	40
8.4.	Diseño de investigación .....	41
8.5.	Instrumentos de investigación.....	41
9.	MARCO PROPOSITIVO .....	42
10.	CONCLUSIONES .....	44
11.	RECOMENDACIONES .....	46
12.	Bibliografía.....	47
	ANEXOS .....	1



## **1. INTRODUCCIÓN**

No hay duda que los impuestos constituyen un aporte necesario que permite el desarrollo de un país; que mediante políticas certeras se utiliza estos recursos para mejorar los servicios básicos importantes que atañen a los miembros de una sociedad como ser la educación, salud, seguridad, etc, etc.

Estos impuestos otorgados por los contribuyentes, declarados mediante procedimientos establecidos, muchas veces ha sufrido alteraciones por parte de los mismos contribuyentes, tal vez estas acciones son realizadas con buena o mala fe, premeditadas o desinteresadas.

Ante la detección de este accionar, la Administración Tributaria haciendo uso de las facultades otorgadas por ley, realiza una determinación de la base imponible muchas veces bajo una apreciación e interpretación de la ley por demás equivocada.

La Administración Tributaria al determinar la base imponible sobre base cierta, llega a incurrir en una apreciación arbitraria en la valoración de la documentación obtenida, poniendo de sobremanera en alto riesgo la seguridad jurídica.

Es necesario realizar una definición amplia de la concepción de la base cierta con respecto a la base presunta, para la determinación de la base imponible por parte de la administración tributaria.

Normalmente la ley se estableció para delinear el ámbito y los límites de los actores intervinientes en una sociedad, con el fin de que exista una armonía y coexistencia de la sociedad. Sobrepassar estos límites se estaría incurriendo en una vulneración de los derechos establecidos en la ley suprema del ordenamiento jurídico.

## 2. ANTECEDENTES

La Administración Tributaria en los últimos 10 años, aproximadamente, se ha llegado a percatar de la existencia de algunas irregularidades realizadas por los mismos contribuyentes, precisamente en la declaración de impuestos; iniciando entonces una labor de fiscalización.

La ley N° 2492 de 2 de agosto del año 2003, en su artículo 66, establece: *“La Administración tributaria tiene las siguientes facultades específicas: 1. Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación...”*, como se puede evidenciar, la ley le ha otorgado la facultad de realizar una tarea que le permita llegar a la verdad material.

Obviamente esta labor requiere de una adecuada interpretación de la norma, ya que realizar esta hermenéutica de manera equivocada nos conduciría a la violación de derechos consagrados en la carta magna, que de alguna manera fueron establecidas justamente para evitar estas arbitrariedades.

La Administración Tributaria cuenta con la facultad de realizar una determinación de la base imponible, pues, así lo establece el artículo 44 del Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492); aclarando que esta labor está condicionada a aplicar primeramente una valoración para la determinación sobre base cierta, procediéndose luego a la determinación sobre base presunta.

Las diferentes resoluciones emanadas por la Administración Tributaria, referentes a la determinación de la base imponible sobre base cierta son impugnadas debido a la existencia de una apreciación y valoración de las pruebas de una manera arbitraria, incluso se pone en cuestión la forma en que obtiene la documentación la entidad pública.

### **3. PROBLEMATIZACIÓN**

#### **3.1. Identificación del Problema**

Las Resoluciones Determinativas de la Administración Tributaria, constituye una decisión parcializada, sesgada en la correcta interpretación de la norma y por ende su aplicación trae a colación la impugnación de tales decisiones por los mismos afectados.

No hay duda que la Administración Tributaria está enfocada netamente de conseguir recursos para el Estado, en especial para la misma administración gubernamental; este objetivo no le permite realizar una apreciación adecuada de la norma.

Para la determinación de la base imponible, aplicando la base cierta, la ley establece que se tomara en cuenta documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo. Acá surge la interrogante de ¿Cuándo surge esa facultad de determinar la base imponible sobre base cierta?

Si bien aparece las condiciones para proceder con la determinación, hay que aclarar que estas están para una determinación de base presunta; razón por la cual se requiere ampliar la definición de la base cierta, esto para una correcta aplicación de la norma.

#### **3.2. Planteamiento del problema**

La ingente labor de la Administración Tributaria, entre ellas controlar, fiscalizar, comprobar, verificar, lo conduce a realizar una errada interpretación de la norma y por ende una inadecuada aplicación de la misma.

Debido a la falta de los contribuyentes en la correcta aplicación de la norma en la determinación de las declaraciones de impuestos; la Administración Tributaria se ha visto obligada a realizar el trabajo de fiscalización, en el que se evidencia

una demasiada arbitrariedad en la valoración de los documentos obtenidos.

Si bien la norma concede la facultad a la Administración Tributaria de determinar la base imponible, ya sea sobre base cierta, sobre documentos que conduzcan a conocer el hecho generador de manera indubitable, no establece el límite de esta facultad, pues, la misma entidad pública al recabar la documentación, las mismas son recolectadas hasta las cuentas personales de los trabajadores de la empresa contribuidora.

Las diferentes Resoluciones emanadas por la Administración Tributaria, al realizar una apreciación parcializada de las pruebas recolectadas, en la mayoría de los casos son impugnadas por los mismos contribuyentes afectados; posteriormente en los recursos ulteriores, ya sean administrativos y/o jurisdiccionales, confirman estas vulneraciones.

¿Porque existe la necesidad de realizar una definición más amplia de la determinación de la base cierta, con respecto a la base presunta, por la Administración Tributaria?

## **4. JUSTIFICACIÓN**

### **4.1. Relevancia Social**

El presente trabajo monográfico enfocada a proponer una definición más amplia de la concepción de la base cierta, permite contar con aclarar y ampliar la norma en cuestión, generar una seguridad jurídica que tiene connotaciones sociales. Es decir, la sociedad se encuentra involucrada, debido a que la norma es la expresión de la sociedad, es un producto espiritual social.

En el establecimiento de las normas esta impuesta por la sociedad para regular a ella misma; con el fin de llevar una convivencia armoniosa, una coexistencia en el que no se vulneren derechos establecidos por la misma ley.

## **4.2. Relevancia Económica**

La temática de investigación tiene relevancia económica, ya que la misma atañe a la percepción de recursos para el Estado, misma que debe ser regulada de forma taxativa, clara y oportuna. Pero no solamente estos recursos están involucrados sino también las utilidades de las empresas que contribuyen a la captación de recursos para el Estado.

El aspecto de los recursos económicos está relacionado con la investigación del presente trabajo, que no solo se enfoca a la captación de recursos a cualquier costo sino a la adquisición de la misma de una forma legítima además de legalidad, conforme a los deberes establecidos por la Constitución Política del Estado que en su artículo 108, numeral 7, establece: *“Tributar en proporción a su capacidad económica, conforme con la ley”*.

Esta captación de recursos obviamente ayudara a mejorar aspectos importantes que permitan el desarrollo de un país, ya que el bienestar común de la sociedad lo propenderá a mejores condiciones de vida, lo que también aparejara una evolución técnico científica.

## **4.3. Relevancia Política**

Las estrategias que debe asumir el estado, por la incongruencia en la aplicación de las normas por parte de la Administración Pública, constituye un aspecto político; actividad que debe ser asumida por el órgano legislativo. No hay que dejar de lado, que la norma debe ser constantemente renovada.

La facultad de emitir normas jurídicas por parte de la institución del Estado, debe responder necesariamente a las necesidades de la sociedad; unas normas jurídicas que respondan a la idiosincrasia de una entidad del que constantemente sufre cambios, y estos cambios son manifestados por la misma sociedad.

Por tanto el presente trabajo propondrá una concepción sobre la determinación de la base cierta, una definición más amplia de la que existe, del cual se espera que las acciones de las autoridades puedan realizar un análisis sobre la misma para asumir acciones en la determinación de políticas.

#### **4.4. Relevancia teórica**

Ahondar un aspecto en las acciones de la Administración Tributaria permitirá realizar una contribución al acervo teórico, ampliar la percepción de una figura jurídica que nos ayudara a comprender mejor el fenómeno jurídico-social.

También generaría construir bases estables, que se constituiría en un referente de las distintas corrientes jurídicas, incluso en la aplicación y adopción en sus propias normas legislativas, ya que de ello depende los elementos que se vayan a tomar en cuenta para una correcta aplicación en la determinación de la base cierta. Nos ayudara a comprender los aspectos relevantes que deben ser tomados en cuenta en la elaboración de una definición más amplia y también de las que deberíamos describir. Aclarando que el presente trabajo no pretende atribuirse el conocimiento absoluto.

### **5. DELIMITACION**

#### **5.1. Espacial**

Debido a que el presente trabajo se aboca en generar una propuesta a una norma jurídica de carácter general, el ámbito espacial tomado en cuenta es el territorio boliviano.

### **6. OBJETIVOS**

#### **6.1. Objetivo general**

Proponer una amplia definición de base cierta, para una correcta aplicación en la determinación de la base imponible por la Administración Tributaria.

## **6.2. Objetivos específicos**

- ✓ Identificar las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria que han sido impugnadas por la mala aplicación en la determinación de base cierta.
- ✓ Evaluar elementos que permita una aplicación adecuada de la norma.
- ✓ Examinar la legislación comparada.
- ✓ Conceptuar la base cierta en base al análisis realizado en el proceso de realización del trabajo.

## **7. MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL**

### **7.1. Antecedentes Generales**

#### **7.1.1. Los Tributos**

Los tributos son los recursos fundamentales con los cuales se financia el Estado. De acuerdo a la estructura organizativa del Estado, estas se encuentran administrados por el Servicio de Impuestos Nacionales; entidad que cuenta con administradores regionales por Departamento.

Los tributos se caracterizan por nacer de una ley, que grava una capacidad económica; no debe entenderse que los tributos son una sanción impuesta por el Estado u otro ente público, esto responde a los deberes que deben cumplir todas las bolivianas y los bolivianos. El numeral 7 del artículo 108 de la Constitución Política del Estado establece: *“Tributar en proporción a su capacidad económica, conforme a ley.”*

#### **7.1.2. La Administración Tributaria**

La Administración Tributaria y demás entes autorizados, como ser la Aduana Nacional, las gobernaciones, los municipios, los territorios indígenas

autónomos, tienen la facultad de emitir normas administrativas que normalmente llegan a ser reglamentarias a las normas de carácter general, y que se encuadren dentro del marco de la misma ley referente.

Estas facultades son otorgadas para que dichos entes puedan hacer viable la normativa jurídica: leyes, decretos y reglamentos, que son disposiciones de carácter abstracto y que la institución pública la convierte en una norma aplicable específica; que son expresadas en Resoluciones Administrativas.

*“Estas reglamentaciones (también las Resoluciones) pueden ser impugnadas por cualquier contribuyente o persona particular que se considere perjudicada con la misma...”*. (Vaca C., Nociones de Derecho Financiero y Tributario, 2004, pág. 200). Estas impugnaciones se las interpone ante la autoridad inmediatamente jerárquica.

### **7.1.3. Las facultades de la Administración Tributaria**

La Administración Tributaria está facultado mediante ley 2492 de 2 agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, a: Controlar, comprobar, verificar, fiscalizar e investigar, con la finalidad evidenciar la veracidad de las actuaciones y declaraciones realizadas por los contribuyentes, así lo establece el artículo 66, numeral 1.

Para el ejercicio de esta facultad, el artículo 100 del mismo cuerpo legal le autoriza a la Administración Tributaria: exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesaria, así como cualquier libro, documento o correspondencia con efectos tributarios.

Además de inspeccionar y en su caso secuestrar o incautar registros contables, comerciales, aduaneros, datos, base de datos, programas de sistemas y programas de aplicación, incluido el código fuente, toda otra información contenida en la base de datos y toda otra referencia que sustente la obligación tributaria.



También realizar actuaciones de inspección material de bienes que estén relacionadas con el hecho imponible; solicitar informes a otras Administraciones Tributarias, empresas o instituciones tanto nacionales como extranjeras, así como organismos internacionales.

Hay que aclarar que las acciones para el ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria son varias, las razones por las que no la formo parte del presente trabajo, es que las mismas no van relacionados con la investigación.

A la vez el artículo 66, en su numeral 2, establece la facultad a la Administración Tributaria la de realizar la determinación de tributos; no hay uniformidad de criterio en cuanto a la determinación, al respecto solo podemos indicar que *“es un acto meramente declarativo del contribuyente que vendría a ser un acto de simple actividad interna y de naturaleza lógica de controlar la exactitud del cumplimiento y que en el supuesto de incumplimiento habría determinación”*. (Vaca C., Nociones de Derecho Financiero y Tributario, 2004, pág. 204)

*“La determinación de la obligación tributaria, consiste en el acto o conjunto de actos emanados por la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación”*. (Fonrouge, 1970, pág. 491)

Según Héctor Villegas, mencionado por Oscar Vaca Coria en su libro Nociones de Derecho Financiero y Tributario, da el siguiente concepto: “La determinación tributaria es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria; en su caso, quien es el obligado a pagar el tributo al fisco y cuál es el importe de la deuda”.

Este concepto indica que la determinación debe tener en cuenta la adecuación de cierta circunstancia fáctica a la hipótesis legal condicionante tributaria, no hace nacer un crédito concreto a favor del Estado, sino que el Estado tiene la pretensión

a cobrar un tributo siempre que se cumplan con las condiciones predeterminadas por ley.

Al respecto también se debe señalar que existen otras más facultades para el accionar de la Administración Tributaria, mismas que no se tomaran en cuenta por la falta de relación con el presente trabajo, considero que existirán otras investigaciones que ahonden estos otros aspectos.

La fiscalización tributaria puede ser concebida como el conjunto de actividades cuya finalidad es obtener y/o comprobar que la recaudación obtenida por el fisco corresponde a las obligaciones originadas en la totalidad de los hechos gravados realizados.

El objeto principal de la fiscalización o determinación tributaria es el evitar la evasión, por lo cual con este proceso el sujeto activo del impuesto pretende verificar el correcto y oportuno cumplimiento de las obligaciones tributarias.

## **7.2. La Determinación Tributaria**

Entonces a grosso modo podemos indicar que la determinación o liquidación por la Administración es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su existencia. Por tanto se efectuara la determinación de acuerdo a las declaraciones que presenten los contribuyentes y responsables en el tiempo y condiciones que establezca la autoridad administrativa.

Así mismo, la Administración Tributaria podrá verificar la exactitud de las declaraciones y enmendar los errores aritméticos mediante liquidación de corrección cuando ellos hayan originado un menor valor o pagar un mayor saldo a favor del contribuyente o responsable para compensar o devolver.

Esta liquidación realizada no excluye la facultad de revisión y determinación de oficio, para verificar la efectiva y adecuada determinación del contribuyente, que este se haya realizado de acuerdo a procedimientos establecidos para determinación de la declaración de impuestos.

Referirse a la determinación de la obligación tributaria como parte del proceso de materialización del crédito tributario resulta siendo uno de los temas importantes de la rama tributaria, más aun cuando se toman aspectos que constituyen uno de los elementos esenciales.

Mediante la aplicación de las técnicas y procedimientos de la auditoria tributaria, la Administración Tributaria lleva a cabo el mandato legal de fiscalizar el cumplimiento tributario de los contribuyentes, mismo que se encuentra especificado en el Código Tributario.

La determinación tributaria está referidas a actos jurídicos a través de las cuales la Administración Tributaria, el sujeto pasivo, incluso ambos, pueden identificar en un sujeto concreto la existencia de un hecho gravado o deuda tributaria, señalando adicionalmente su cuantía.

La situación hipotética contemplada y planteada en la ley de manera general, se concretiza o individualiza en la realidad en las acciones de los involucrados, exteriorizándose de esta manera a un sujeto particular en concreto.

### **7.2.1. La naturaleza del acto de determinación**

En relación a la existencia de actos o conjunto de actos, resulta necesario tomar posición sobre la naturaleza de tales actos configurantes de la determinación. *“...la determinación es un acto de carácter administrativo en cuanto manifestación de voluntad de un organismo del Estado, de acuerdo a los parámetros de validez considerados en una norma legal.”* (Saenz R.).

Se encuentra en tapete de discusión sobre si estos actos son administrativos o jurisdiccionales. Sin ir más lejos, debemos indicar que Jarach manifiesta, respecto al tema, que la determinación es una acto jurisdiccional debido a que la entidad señalada por la ley para realizar la determinación no tiene facultades discrecionales para realizar tal labor; sino que concretado el hecho imponible en una situación particular, la administración debe y puede determinar la obligación tributaria, limitada únicamente por las normas legales relativas a la percepción de

recursos para el Estado y protección del sujeto pasivo a través de los principios constitucionales de imposición fiscal.

Al respecto debo indicar que no se trata de un acto jurisdiccional, atendiendo especialmente a la esencia de la definición de jurisdicción, que supone la presencia del imperio como potestad o parte de fuerza pública necesaria para asegurar la ejecución de las decisiones y mandatos de la justicia; no niego que se trate de un acto cuyo modo de ejecución pueda revestir las formas de un acto jurisdiccional, y que también al agotar instancias administrativas pueda abarcar carácter de jurisdicción.

También debemos señalar al respecto de la determinación es un mero acto declarativo, debido a que el nacimiento de la obligación tributaria solo requiere de una ley que la contemple. Esta postura se ampara en el principio de legalidad acogida de manera unánime por la doctrina y la legislación latinoamericana, según el cual solo por ley se puede crear, modificar y suprimir tributos, además de señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo, etc.

En este sentido, basta que se verifique el supuesto legislativo en la realidad para que exista la obligación tributaria, con lo que la determinación viene a ser un acto posterior que no limita ni condiciona la plenitud de aquella.

Existe otra corriente que señala que la determinación es un acto constitutivo, la cual indica que no es suficiente que se materialice en la realidad el presupuesto contemplado en la ley para que nazca la obligación tributaria, por tanto, es necesario que se practique la determinación por parte del órgano señalado individualizando la obligación tributaria.

Esta corriente requiere la existencia de actos preparatorios, previos al nacimiento de la obligación; pero la deuda tributaria propiamente dicha solo se constituye a partir de su determinación. Este criterio es aplicado en las legislaciones Europeas.

### 7.3. Formas de Determinación Tributaria

Existen diferentes posiciones doctrinales sobre las formas o modalidades de determinación, la clasificación depende fundamentalmente de la posición que adopta cada legislación de cada país; pero sin embargo debo señalar, de modo general, dos modalidades de determinación tributaria, que predominan las diferentes legislaciones del mundo, que son:

Una primera, es aquella clasificación que se realiza atendiendo al sujeto que realiza la determinación. Como bien sabemos existen dos sujetos en la relación jurídica tributaria; el sujeto activo que llega a ser la Administración Tributaria y el sujeto pasivo que llega a ser el contribuyente, quienes pueden realizar una determinación tributaria.

El Código Tributario Boliviano en su *Determinación de la deuda Tributaria*, en su artículo 92, establece: *La determinación es el acto por el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia*”.

Como podemos notar, nuestra legislación tributaria adopta la clasificación doctrinaria; y en su artículo 93, vuelve a establecer esta corriente exponiendo de la siguiente forma:

*“La determinación de la deuda tributaria se realizara:*

- 1. Por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de declaraciones juradas, en las que se determina la deuda tributaria.*
- 2. Por la Administración Tributaria, de oficio en ejercicio de las facultades otorgadas por ley.*
- 3. Mixta, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable aporte los datos en merito a los cuales la Administración Tributaria fija el importe a pagar.”*

Otra segunda clasificación, se realiza tomando en cuenta las bases sobre las que se realiza la determinación tributaria: acá también podemos encontrar otras

dos sub formas, como ser: la base cierta y la base presunta, esta última también se la denomina estimativa.

El Código Tributario Boliviano, también adopta esta corriente en su artículo 43:

*“La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:*

- I. Sobre base cierta...*
- II. Sobre base presunta...”.*

La que atañe el presente trabajo es precisamente ahondar esta última clasificación, específicamente la base cierta, con el objetivo de proponer una ampliación de la definición para una correcta aplicación en la determinación sobre base cierta.

#### **7.4. Base Cierta**

Como ya lo expusimos, líneas arriba, el Código Tributario Boliviano establece que por el acto de determinación de la obligación tributaria, no solo el deudor, sino también, la Administración Tributaria, ostenta la facultad de verificar la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señalando la base imponible, así como la cuantía del tributo.

La ley 2492, en el párrafo I de su artículo 43, respecto a la determinación de la base imponible indica que se realizara:

*“Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.”*

El mismo cuerpo normativo establece la facultad de realizar la determinación de la base imponible a la Administración tributaria, ya sea esta sobre base cierta o sobre base presunta, para eso tomara en cuenta los elementos necesarios y probatorios que lo conduzcan a conocer y demostrar la existencia y magnitud del hecho imponible.

La determinación sobre base cierta es la realizada por la Administración Tributaria, de manera directa conociendo plenamente el hecho imponible y utilizando los elementos ligados al mismo para su determinación. Y de manera subsidiaria aplicara la base presunta.

La misma normativa mencionada, en el párrafo II de su artículo 43, referente a la aplicación de la base presunta señala que se realizara:

*“Sobre base presunta, en merito 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.”*

Remitiéndonos al artículo siguiente, el 44, establece lo siguiente:

*“La Administración Tributaria podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, solo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, en especial,…”*

Es decir, cuando la Administración tributaria no cuente con la información necesaria que le facilite determinar el monto de la deuda tributaria, su empleo se encuentre fehacientemente acreditado para realizar una percepción desde otra óptica, en este caso sobre base presunta.

Se habla entonces de la posibilidad de utilizar el conocimiento exacto y directo de los hechos para el cumplimiento de las obligaciones vinculadas a la declaración y pago de los tributos cuando se trate para la determinación sobre base cierta.

No se admite que, la Administración Tributaria, teniendo los elementos que le permiten conocer en forma directa la obligación tributaria y su cuantía, opte por determinar una supuesta deuda sobre base presunta, en perjuicio directo de los deudores tributarios.

Se debe indicar que la misma normativa tributaria establece pautas respecto a la procedencia de la aplicación de la determinación tributaria sobre base presunta, específicamente en su artículo 44: “... cuando se verifique al menos alguna de las siguientes circunstancias relativas a esta último (base presunta):

1. *Que no se hayan inscrito en los registros tributarios correspondientes.*
2. *Que no presenten declaración o en ella se omitan datos básicos para la liquidación del tributo, conforme al procedimiento determinativo en casos especiales previstos por este Código.*
3. *Que se san asuman conductas que en definitiva no permitan la iniciación o desarrollo de sus facultades de fiscalización.*
4. *Que no presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación respiratoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones normativas.*
5. *Que se den algunas de las siguientes circunstancias:*
  - a) *Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del precio y costo.*
  - b) *Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.*
  - c) *Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo.*
  - d) *No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos que obligan las normas tributarias.*
  - e) *Alterar la información tributaria contenida en medios magnéticos, electrónicos, ópticos o informáticos que imposibiliten la determinación sobre base cierta.*
  - f) *Existencia de más de un juego de libros contable, sistemas de registros manuales o informáticos, registros de cualquier tipo o contabilidades, que*



*contengan datos y/o información de interés fiscal no coincidentes para una misma actividad comercial.*

*g) Destrucción de la documentación contable antes de que se cumpla el término de prescripción.*

*h) La sustracción a los controles tributarios, la no utilización o utilización indebida de etiquetas, sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la alteración de las características de mercancías, su ocultación, cambio de destino, falsa descripción o falsa indicación de procedencia.*

*6. Que se adviertan situaciones que imposibiliten el conocimiento cierto de sus operaciones, o en cualquier circunstancia que no permita efectuar la determinación sobre base cierta.”*

Como se puede evidenciar, existe condicionantes para la aplicación de la determinación de la base imponible sobre base presunta. Aclarando que en el caso de una fiscalización donde se cumplan las condicionantes enumeradas no se debe realizar una apreciación en la determinación de la base imponible sobre base cierta.

Esto conduciría a una incongruencia en la aplicación de la norma por parte de la entidad encargada de velar por el cumplimiento de la norma, más aun que como autoridad pública debe cumplir taxativamente la norma estipulada.

Los medios que utilizara para la determinación de la base presunta, el Código Tributario Boliviano en su artículo 45 establecen lo siguiente:

*“Cuando proceda la determinación sobre base presunta, esta se practicara utilizando cualquiera de los siguientes medios que serán precisados a través de la norma reglamentaria correspondiente:*

*1. Aplicando datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos imposables en su real magnitud.*

2. *Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes y rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, considerando las características d las unidades economías que deban compararse en términos tributarios.*
3. *Valorando signos, índices, o módulos que se den en los respectivos contribuyentes según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes.”*

### **7.5. Análisis sobre el objeto de estudio**

Sin duda, la definición de cualquier figura jurídica es resultado del análisis y la asimilación de conceptos encaminados a tomar una determinada posición. La figura bajo análisis no constituye una excepción, más aun cuando se quiere tomar en cuenta diversas posiciones doctrinarias.

Volviendo a señalar lo que la norma establece sobre la determinación d la base imponible sobre base cierta, en el Código Tributario Boliviano en su artículo 43, indica que se aplicara: *“Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.”*

Es decir que para proceder en la determinación de la base imponible sobre base cierta se tomara en cuenta **documentos e informaciones** que conduzca, a la Administración Tributaria, conocer de manera directa e indubitable el hecho imponible.

El Código de Comercio, en su artículo 37, establece: *“El comerciante debe llevar, obligatoriamente, los siguientes libros: Diario, Mayor y de Inventario y Balances, salvo que por ley se exijan específicamente otros libros.”*

Además en su artículo 40 del mismo Código de Comercio exige que los mismos libros deberán ser avalados por un Notario de Fe Publica. *“Los comerciantes presentaran los libros que obligatoriamente deben llevar, encuadernados y follados, a un Notario de Fe Publica para que, antes de su utilización, incluya,*

*en el primer folio de cada uno, acta sobre la aplicación que se le dará, con indicación del nombre de aquel a quien pertenezca y el número de folios que contenga, fechada y firmada por el Notario interviniente, estampando además, en todas las hojas, el sello de la notaria que lo autorice y cumpliendo los requisitos fiscales establecidos.”*

Respecto a los registros electrónicos, la misma norma señala: *“serán también validos los asientos y anotaciones que se efectúen por cualquier medio mecánico o electrónico sobre hojas removibles o tarjetas que, posteriormente, deberán ser encuadradas correlativamente para formar los libros obligatorios que serán legalizados, siempre que faciliten el conocimiento de las operaciones y sirvan de prueba clara, completa y fidedigna”.*

Independientemente de que si la norma de comercio no responde a la realidad actual, estas deben ser cumplidas por todos los actores intervinientes, como ser los contribuyentes y la Administración Tributaria; su no aplicación y respectiva valoración a la norma nos conduciría a una inseguridad jurídica.

Deduciendo de lo contemplado en el Código de Comercio, podemos indicar que el contribuyente, solo y exclusivamente, cuenta con los libros: Diario, Mayor y de Inventario y Balances; única documentación que puede facilitar y contar la Administración Tributaria.

Estos libros y registro contables, y otros documentos que existen como ser contratos de compra venta, comprobantes de pago; deben y deben ser proporcionados por el sujeto pasivo con la finalidad de que la Administración Tributaria conozca fehacientemente el hecho imponible.

Aclarando que dentro de los sujetos pasivos encontramos también a los terceros del cual la Administración Tributaria puede obtener información referente al hecho imponible del contribuyente cuestionado o sometido a fiscalización.

Al respecto, Felipe Iannacone haciendo referencia a la posición que asume Villegas sobre este punto señala que *“la determinación es sobre base cierta cuando el fisco dispone de los elementos necesarios para conocer en forma directa y con certeza tanto la existencia de la obligación tributaria sustancial como la dimensión pecuniaria de tal obligación.”* (Iannacone S., 2002, pág. 280).

La mencionada definición nos remite a concebir **los elementos necesarios** que obviamente constituyen un hecho imponible de naturaleza tributaria. Aunque no forman parte de la presente investigación es necesario señalar que al respecto los legisladores deben asumir la realización se establecer cuáles llegarían a ser los elementos de un hecho imponible tributario.

En relación a la determinación sobre base cierta, queda claro que se persigue individualizar un hecho generador a través de la utilización de los elementos determinantes de su composición: es decir libros, registros, declaraciones y similares.

Asimismo Carmen Robles, considera que *“la determinación sobre base cierta se sustenta en pruebas directas respecto a la existencia y cuantía que corresponde a la obligación tributaria”.* (Robles M., 2009, pág. 430).

Ciertamente la prueba directa tiene un mayor mérito que la prueba indiciaria o presuntiva. Ya que la misma nos conduce a conocer la magnitud del hecho generador.

Luis Toscano, indica al respecto que: *“Es importante destacar que para que proceda la determinación directa. La administración debe contar con información documental que le permita establecer en forma cierta e irrefutable la base imponible y la cuantía de la obligación”.* (Toscano S., 2013, pág. 183).

Rodrigo Patiño Ledesma, en su libro de Sistema Tributario Ecuatoriano, señala con referencia a la determinación directa: *“...como el ejercicio de la actividad fiscal encomendada a la administración tributaria para verificar y controlar el*

*cumplimiento cabal de la prestación pecuniaria obligatoria de los contribuyentes..., no es más que la materialización del poder o facultad de la administración tributaria para comprobar las declaraciones, verificar registros y datos contables, rectificar las omisiones, liquidar los impuestos, vigilar que en ellas se hayan cumplido las obligaciones establecidas en la ley sobre la aplicación correcta de las tarifas, deducciones, exenciones, etc.; así como para establecer las sanciones pecuniarias que acarreen las omisiones en las que hubiese incurrido el declarante y denunciar las violaciones penalmente sancionadas para lo cual podrá utilizar todas las fuentes de información disponible, sea directamente del contribuyente o de terceros...” (Patiño Ledesma, 2013, pág. 329).*

*Giuliani Fonrouge explica que “hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no solo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él; en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles. Los elementos informativos pueden haberle llegado por conducto del propio deudor o del responsable o de terceros, o bien por acción directa de la administración y, por supuesto, deben permitir la apreciación directa y cierta de la materia imponible; de lo contrario, la determinación sería presuntiva” (Fonrouge, 1970, pág. 239)*

La determinación sobre base cierta es la regla. El sujeto pasivo debe presentar declaración fundándola en los libros, registros, mediciones, valuaciones, etc., que la ley reguladora del impuesto de que se trate haya establecido.

*Según Gazzerro: “La autoridad fiscal que desee controlar la declaración que recibe, invitara al contribuyente para que proporcione la prueba que sostenga los datos y elementos reportados en la declaración. Si el contribuyente no se adhiere a la invitación, la declaración evidentemente solo tendrá las características extrínsecas formales de la analiticidad, pero no las que son sustanciales. En verdad, los datos y elementos expuestos en esa declaración, no estando socorridos por la más mínima*

*fuerza probatoria, no pueden lógicamente constituir el fundamento de una verdadera imposición analítica. Por tanto, el ente impositor, en tal eventualidad, deberá estar exonerado de la obligación de fundar analíticamente la rectificación. En el caso, por el contrario, en que el contribuyente proporcione las pruebas, y las proporcione para todos los elementos de la declaración, se tendrá la existencia de una declaración acompañada por las pruebas requeridas por la autoridad fiscal. Si estas, las pruebas, se manifiestan incompletas, o no correspondientes a la realidad, o en alguna forma no son satisfactorias, motivo por el cual la administración financiera retiene el poder de no aceptar la declaración, debe proceder a la rectificación de la misma. Es obvio que, con base en la sistemática de la carga probatoria, la determinación fiscal deberá contener las precisiones analíticas con base en las cuales se desatiendan las pruebas proporcionadas por el contribuyente para sostener los elementos expuestos en la declaración. En nuestra opinión, para cualquier proporcionada por el contribuyente, y no encontrada idónea por el ente impositor, se debe oponer una prevalente, para que diciéndolo con las palabras de la ley, se motive o funde analíticamente la corrección de la cifra X por la Y". (De la Garza, 1973, pág. 813).*

## **7.6. Problemas frecuentes en la determinación de la base imponible**

Los problemas que frecuentemente encuentra la Administración Tributaria en los procesos determinativos son la falta de colaboración del sujeto pasivo para la entrega de la documentación solicitada o de explicaciones realizadas, el desconocimiento del manejo contable por parte del sujeto pasivo en los casos en los cuales el contador del ejercicio fiscal que se está determinando ya no se encuentre trabajando para el sujeto pasivo.

Hay que mencionar también un manejo inadecuado de las normas tributarias o contables, alta de documentación de respaldo por algún problema que el sujeto pasivo hubiese tenido con los mismos, errores en los anexos presentados a la Administración Tributaria tanto del contribuyente que está siendo determinado como de terceros.

Los principales problemas que enfrenta el sujeto pasivo en los procesos determinativos que realizan son la excesiva información solicitada por la Autoridad Administrativa que en muchos casos se debe a que distintas unidades de la Administración Tributaria solicitan informaciones extensas para varios procesos.

La falta de personal para atender los distintos y diferentes requerimientos, solicitud de documentación soporte de varios años atrás que no son de fácil acceso, diferencia de criterios en el manejo contable y tributario con respecto a la Administración Tributaria, varios procesos de auditoría a la vez, por ejemplo: auditoría tributaria, auditoría financiera, auditoría de otra institución pública.

### **7.7. Enfoque jurisprudencial**

- La Resolución Jerárquica **AGIT-RJ-0903/2014** de fecha 17 de junio de 2014, establece, en su ratio decidendi, lo siguiente:

“...la Administración Tributaria, en el inicio de la verificación solicitó al Sujeto Pasivo la documentación que consideró **necesaria y pertinente** para llevar a cabo la verificación, no habiendo presentado el recurrente la documentación solicitada, pues señaló que fue extraviada; ante ello, la Administración Tributaria emitió la correspondiente Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas a Procedimientos de Determinación por la que impuso una multa de 3.000 UFV, por el incumplimiento de la entrega de documentación solicitada dentro del proceso de verificación; asimismo, se verificó que la Administración Tributaria elaboró el Papel de Trabajo: “Resumen y Análisis de las facturas observadas” ... en el que detalla 101 facturas observadas, cuya “fuente” es la Consulta de dosificación de facturas (Gauss) e Información del SIRAT2, y la observación es: “Notas Fiscales No Válidas para Crédito Fiscal, por no contar con respaldo documental (Factura original), medio de pago y por encontrarse fuera del rango de dosificación.

... si bien no entregó físicamente la documentación requerida ... se verificó que ***curso en antecedentes administrativos***, las Declaraciones Juradas del IVA, el Extracto Tributario y el Libro de Compras IVA del período diciembre 2010, **documentos que fueron extraídos del Sistema Integrado de Recaudo para la Administración Tributaria SIRAT 2 y son los que respaldan el proceso determinativo ... por lo que se establece que la base imponible se determinó sobre base cierta**, tomando en cuenta la información del propio contribuyente remitida a la Administración Tributaria respecto a las compras efectuadas en el período diciembre 2010, **que permitió conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo**, de acuerdo al Parágrafo I, del Artículo 43 de la Ley No. 2492 (CTB); en consecuencia, **se evidencia que no se verificó ninguna de las dos circunstancias señaladas por la Administración Tributaria, para sustentar la determinación sobre base presunta.**

Asimismo, ***la Administración Tributaria en la Vista de Cargo y Resolución Determinativa, para la determinación de la base imponible citó la RND No. 10-0017-13, la misma que es aplicable sólo para la determinación sobre base presunta, y no así para la determinación sobre base cierta como sucedió en el presente caso.***

- La Resolución Jerárquica **AGIT-RJ-0015/2014** de fecha 06 de enero de 2014, establece en su ratio decidendi lo siguiente:

**“... se debe puntualizar que la fuente de la información obtenida puede provenir del sujeto pasivo, de los archivos de la propia Administración Tributaria o de terceros, ya que no es ésta la que establece el método de determinación empleado (base cierta o base presunta); en todo caso, se debe considerar si se cuenta con elementos que permiten conocer con certeza e indubitablemente la existencia y cuantía de la obligación, entonces la determinación es sobre base cierta.**



Sobre la observación del sujeto pasivo, respecto a que no se puede aplicar en la misma determinación dos métodos distintos como es la base cierta y la base presunta, corresponde aclarar que para determinar los tributos, la Administración Tributaria cuenta con amplias facultades, como lo establece el Artículo 100 de la Ley N° 2492 (CTB); en ese sentido, **requirió información al sujeto pasivo y a terceros informantes**, resultado de dichas acciones, **obtuvo información contable sobre el primer semestre observado**, más no obtuvo esta información respecto al segundo semestre; por lo cual en base a la citada información, así como la proporcionada por Débora Pinto Rivero, la consultora Berthin Amengual y Asociados SRL, la Federación Nacional de Cooperativas Arroceras y la empresa estatal EMAPA, procedió a determinar la deuda, en un semestre utilizando el método de base cierta, puesto que según los libros contables y demás información, tuvo conocimiento cierto de las actividades del sujeto pasivo por los que generaron tributos; más no así, **respecto al segundo semestre, por lo que en base a la demás información que permitió deducir la existencia y cuantía de la obligación, realizó la determinación sobre base presunta** para estos períodos.

En cuanto a lo reclamado por el sujeto pasivo, que no se pueden utilizar dos métodos de determinación de la base imponible como la base cierta y la base presunta, corresponde realizar el análisis de las disposiciones legales respecto a este punto, en ese sentido se tiene que el Artículo 43 de la Ley N° 2492 (CTB) en los Parágrafos I y II, señala que la determinación podrá realizarse por los métodos sobre base cierta y sobre base presunta, lo que indica como medios legales y válidos a ambos métodos de determinación. Así el Parágrafo III, indica que preferentemente deberá aplicarse el método de base cierta, y según lo establecido por el Artículo 44 de la citada Ley, podrá realizar la determinación sobre base presunta, cuando habiéndolos requerido no posea los datos necesarios para su determinación, cuando se verifiquen diversas circunstancias, entre las cuales se enuncia en el Inciso f) Existencia de más de un juego de libros contables que contengan información de interés fiscal, no coincidentes para una misma actividad comercial.

De lo antes mencionado, se concluye que **la Administración Tributaria se encuentra facultada a determinar las obligaciones del sujeto pasivo**, utilizando los métodos de base cierta y base presunta; siendo que **para la aplicación de un método u otro el aspecto a considerar es el contar con la información cierta e indubitable que permita conocer los hechos gravados**, independientemente de la fuente de dicha información, y que del análisis al texto legal no se establece que la aplicación de un método excluya al otro; por lo cual siendo que en el presente caso la Administración Tributaria contaba para el primer semestre con información suficiente para realizar la determinación sobre base cierta, y siendo que para el segundo semestre no contaba con información suficiente, sino la que permitía deducir la existencia y cuantía de la obligación tributaria, aplicó el método sobre base presunta.

De lo señalado, no se advierte una vulneración de normas procesales por parte de la Administración Tributaria, y siendo que según lo dispuesto por el Artículo 36 de la Ley N° 2341 (LPA) y Artículo 55 del Decreto Supremo N° 27113 (RLPA), es viable anular un procedimiento cuando este cause indefensión o no pueda alcanzar su fin, siendo que ninguna de estas causas se advierte en el presente caso, por lo que no corresponde la nulidad de obrados sobre este punto. “

- El Recurso Jerárquico signada con **AGIT-RJ-0080/2013** de fecha 21 de enero de 2013, establece lo siguiente en su ratio decidendi:

“De la revisión del Informe ATM/UFTM/ACP/N° 990/2012, de 24 de abril de 2012, adjunto a la Vista de Cargo, se observa que el mismo, en su Parte I, señala que el ‘proceso de fiscalización se realiza por haberse detectado el **no pago del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles ‘IPBI’** correspondiente a las gestiones fiscales 2003, 2004, 2005 y 2006 del inmueble con Registro Tributario No. 289857 ubicado en la Avenida Jaimes Freyre S/N de la zona de Tembladerani, inscrito en el Padrón Municipal de Contribuyentes como vivienda unifamiliar. El Sistema de Pagos registra adeudos tributarios del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles de las gestiones 1999, 2000, 2001, 2002, 2003,

2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010. Verificado el sistema Némesis, el registro tributario 289857 registra proceso de fiscalización 2327/2007 por los gestiones 2003, 2004 y 2005...'. Asimismo, en su Parte I Análisis, indica que **'se evidencia que el CLUB BOLIVAR, en calidad de Persona Jurídica, no ha presentado sus Estados Financieros ni los Anexos correspondientes al valor en libros de la gestión 2006**, obligación tributaria establecida en Resoluciones Supremas emitidas por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas y las Resoluciones Administrativas, emitidas por el Gobierno Municipal de La Paz para cada gestión Fiscal [...] **el contribuyente durante el proceso de fiscalización no presentó la documentación solicitada** en la Orden de Fiscalización N° 211 de fecha 30 de noviembre de 2012, ni realizó pago alguno por la gestión fiscalizada 2006' (...).

En este contexto, se advierte por una parte la existencia de adeudos tributarios del IPBI, correspondiente a gestiones anteriores a la gestión fiscalizada, lo que demuestra el incumplimiento permanente del contribuyente respecto a sus obligaciones tributarias, y por otra, la **falta de presentación de la documentación requerida** mediante Orden de Fiscalización N° 211, **incumplimiento que imposibilitó la determinación sobre base cierta** conforme dispone la Resolución Suprema N° 227225. Por lo expuesto y ante la falta de presentación de la documentación requerida por el GAMLP en el proceso de fiscalización, **correspondía que la determinación de la base imponible se efectuó sobre base presunta** conforme lo establece el Artículo 44 de la Ley N° 2492 (CTB).

La Vista de Cargo N° 218 señala que dentro el proceso de determinación iniciado con la orden de fiscalización N° 211, se estableció el incumplimiento de su obligación tributaria, así como **la falta de presentación de sus estados financieros y sus anexos, razón por la cual determina la Base Imponible sobre Base Presunta** en aplicación del Numeral 1, Parágrafo I, Artículo 45 de la Ley N° 2492 (CTB), **considerando las características técnicas registradas**

**en el Padrón Municipal de Contribuyentes, de acuerdo a la escala de valores impositivos** aprobados por la Ley N° 843 (TO), Decreto Supremos reglamentarios y Resoluciones Supremas emitidas para cada gestión, aplicados a las características técnicas declaradas en el Padrón de Contribuyentes; detallando en la Parte 'DATOS REGISTRADOS EN EL SISTEMA', ... se evidencia que la Vista de Cargo, conforme a lo previsto en el Numeral 1, Parágrafo I, Artículo 45 de la Ley N° 2492 (CTB), especifica los fundamentos y elementos para la **determinación de la base presunta correspondiente al IPBI de la gestión 2006, misma que fue obtenida en función a los datos técnicos declarados por el sujeto pasivo al Padrón Municipal de Contribuyentes (PMC).**

... se evidencia que la Administración Tributaria Municipal estableció de manera correcta la base imponible del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI) de la gestión 2006 **sobre base presunta**, expuestos en la Vista de Cargo y Resolución Determinativa, y que aplicó correctamente la normativa citada.”

- El Recurso Jerárquico signada con **AGIT-RJ-1493/2013** de fecha 19 de agosto de 2013, señala en su ratio decidendi:

“En tal entendido, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE-I/VC/00564/2012 de 15 de octubre de 2012 (...), que establece el reparo sobre base cierta, señalando que se consideró la información presentada por clientes del contribuyente, respecto a las facturas de venta utilizadas para fines de crédito fiscal por la Empresa Constructora Alto Ltda. y Lambol SA.;...

...Así también consigna la Vista de Cargo contiene el “Cuadro de Fundamentos Técnicos Legales de los Cargos”, en el que señala que en función a la información extraída de la Base de Datos Corporativa del SIRAT, así como de documentación presentada por la empresa Constructora Alto Ltda y Lambol SA y según informe de Inteligencia Fiscal CITE: SINGDLP/DF/FVE/2235/2012

verificó que **el contribuyente recibió ingresos, los cuales no declaró ante la Administración Tributaria, existiendo diferencias entre lo declarado por el contribuyente y los importes declarados por sus clientes y asumidos como crédito fiscal por los mismos**, en el período noviembre, determinando tributo omitido por el IVA e IT en aplicación de la Ley ...

Al respecto, siendo que el proceso de determinación se encuentra conformado por un conjunto de actos administrativos con los que se evidencia la correcta determinación de impuestos, se tiene que en esta primera etapa del proceso, la Administración Tributaria hace conocer al Sujeto Pasivo las facturas emitidas a la Empresa Constructora Alto Ltda. y Lambol SA que son observadas, a efectos de que **presente documentación de respaldo y su correcta declaración**; sin embargo, se tiene que el Sujeto Pasivo hace caso omiso a tal solicitud, por lo que **el ente fiscal habría acudido a la información que tiene en su registro informático y la información proporcionada por los clientes del contribuyente que le permitieron establecer de forma cierta** que las transacciones contenidas en las facturas observadas fueron efectivamente realizadas, aspecto que pone de manifiesto en la Vista de Cargo, consignado además la normativa que sustenta el reparo en resguardo al debido proceso y derecho a la defensa; procedimiento realizado en aplicación de las facultades de fiscalización, verificación, control e investigación que le otorgan a la Administración Tributaria, los Artículos 66, Numeral 1), 68 Numerales 6 y 7 y 100 de la Ley N° 2492 (CTB).”

- El Recurso Jerárquico signada con **AGIT-RJ-0401/2013** de fecha 01 de abril de 2013, señala en su ratio decidendi:

“... cabe expresar que la obligación tributaria nace en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por Ley. En este orden, la obligación del contribuyente está supeditada a que se verifique un hecho imponible o generador, que es una hipótesis legal condicionante tributaria, descrita en la norma de manera completa, para permitir conocer con certeza cuáles hechos o situaciones generan obligaciones tributarias.

... **De la revisión de la documentación presentada por el sujeto pasivo y la obtenida en el proceso de fiscalización por la Administración Tributaria,** ésta emitió el Informe CITE: SIN/GDLP/DF/SFVE/INF/07042/2011, en el cual – sobre la documentación presentada por el contribuyente, **la base de datos del Sirat II del SIN, información enviada por la Corte Superior de Justicia del Distrito La Paz, el arancel del Colegio de Abogados-, estableció sobre base cierta,** la existencia de una deuda tributaria por tributos omitidos y omisión de pago de 39.994 UFV y sobre base presunta de 532.906 UFV; el 15 de diciembre de 2011, se notificó de forma personal a Aída del Rosario Camacho Bermúdez con la Vista de Cargo N° 0728/2011, estableciendo una deuda tributaria total de 572.900 UFV por concepto de tributo omitido del IVA, IT e IUE más intereses, sanción preliminar de omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales “(...)En ese contexto, se tiene que conforme a la Hoja de Trabajo “Ingresos según facturas emitidas” (...), de la documentación presentada por Aída del Rosario Camacho Bermúdez correspondiente a los ingresos declarados según facturas emitidas Nos. 101, 102, 103, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 103, 104, 110 y 111, donde existen facturas Nos. 102 y 105 que corresponden a un talonario duplicado (...) corresponden a un importe de Bs40.265.- verificadas a satisfacción por la Administración Tributaria; asimismo, conforme a las facultades de investigación que le otorgan los Artículos 66 y 100 de la Ley N° 2492 (CTB), el SIN requirió información a terceros como ser la Corte Superior de Justicia y la Fiscalía del Distrito de La Paz de procesos registrados en el Sistema IANUS patrocinados por Aída del Rosario Camacho Bermúdez (...), con los siguientes resultados.

En ese contexto, se tiene que conforme a la Hoja de Trabajo “Ingresos según facturas emitidas” (...), de la documentación presentada por Aída del Rosario Camacho Bermúdez correspondiente a los ingresos declarados según facturas emitidas Nos. 101, 102, 103, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 103, 104, 110 y 111, donde existen facturas Nos. 102 y 105 que corresponden a un talonario duplicado (...) corresponden a un importe de Bs40.265.- verificadas a satisfacción por la

Administración Tributaria; asimismo, conforme a las facultades de investigación que le otorgan los Artículos 66 y 100 de la Ley N° 2492 (CTB), el SIN requirió información a terceros como ser la Corte Superior de Justicia y la Fiscalía del Distrito de La Paz de procesos registrados en el Sistema IANUS patrocinados por Aída del Rosario Camacho Bermúdez (...), con los siguientes resultados:

En base a dichos antecedentes y de la compulsa con el Recurso Jerárquico presentado por Aída del Rosario Camacho Bermúdez, se evidencia que el sujeto pasivo patrocinó procesos judiciales correspondientes a Luisa F. Siles Postigo, Angélica Kirigin, Luis Ever Severich Hoz de Vila, Ingenieros Civiles Asociados Bolivia, Hernán Silva Fernández, Adolfo Silva Cabrera y Sigfrido Ariel Burgoa Cortez/José A. Quiroga Morales; por tanto, al tratarse de una prestación de servicio, el hecho imponible se perfecciona conforme el Inciso b) del Artículo 4 de la Ley N° 843 (TO). Consecuentemente, al no evidenciarse que Aída del Rosario Camacho Bermúdez, en los primeros escritos de patrocinio, hubiese presentado ante la autoridad jurisdiccional las igualas profesionales que estipulen los honorarios señalados por la misma en su Recurso Jerárquico, conforme establece el Artículo 75 del Decreto Ley N° 16793 (Ley de Abogacía), corresponde aplicar la cuantía fijada por el Arancel del Colegio de Abogados de acuerdo al Artículo 21 de la norma mencionada.

Asimismo, respecto a lo señalado por el sujeto pasivo en cuanto a que por disposición gubernamental ningún abogado se encuentra obligado a matricularse en colegio profesional alguno, pudiendo hacerlo en el Ministerio de Justicia, el cual no tiene ningún arancel; se tiene que en la gestión 2008 se encontraba en vigencia el Decreto Ley N° 16793, de 19 de julio de 1979, que aprobaba la Ley de Abogacía, la cual disponía en su Artículo 3 que los abogados debían matricularse obligatoriamente al Colegio de Abogados del Distrito Judicial en que ejercían su profesión, por lo que estaban sometidos a sus reglamentos; en este sentido, cabe mencionar que el Artículo 21 de la precitada norma, establece que los abogados no pueden acordar honorarios profesionales en una cuantía menor a la fijada por el arancel; por su parte, el

Artículo 71, menciona que todo abogado, a tiempo de contratar sus servicios profesionales, concertará claramente el monto total de sus honorarios en función del tipo de trámite encomendado.

Asimismo, respecto a lo señalado por el sujeto pasivo en cuanto a que no existe ley que la obligue a cobrar honorarios por todo servicio que presta, se tiene que al encontrarse Aída del Rosario Camacho Bermúdez matriculada en la gestión 2008 en el Colegio de Abogados, ésta se encontraba sometida al cumplimiento del Decreto Ley N° 16793 y sus reglamentos, dentro de los cuales vimos que el Artículo 21 de la Ley de la Abogacía prohibía al profesional abogado a cobrar honorarios profesionales por debajo de una cuantía menor a la fijada por el arancel, no siendo procedente el argumento del recurrente.”

- El Recurso Jerárquico signada con **AGIT-RJ-0117/2016** de fecha 12 de febrero de 2016, en su ratio decidendi, señala:

“De lo hasta aquí descrito, se evidencia que el procedimiento utilizado para la Determinación de los Ingresos no Declarados reflejados en el Cuadro N° 2 de la Vista de Cargo (...), corresponde a la aplicación de la Técnica Inventarios de Bienes Realizables, establecida en el Artículo 7 de la RND N° 10-0017-13, y si bien la Administración Tributaria señala que los Ingresos no Declarados fueron determinados en base a la información contable y Libros Mayores presentados por CHINBOL SRL., **calificando a dicha determinación según el Método de Base Cierta; empero, el procedimiento descrito precedentemente, se adecúa al Método de Determinación sobre Base Presunta establecido en la citada RND N° 10-0017-13**, para la determinación de Ingresos no Declarados.

...dio origen a **la determinación de la deuda tributaria** por IVA (Débito Fiscal), IT e IUE **sobre Base Presunta**, sin embargo, **toda vez que la Administración Tributaria señala haber determinado sobre Base Cierta**, cuando del análisis efectuado anteriormente, se evidencia que el procedimiento ejecutado se ajusta indudablemente a la determinación sobre Base Presunta establecida en la RND



Nº 10-0017-13; más si se toma en cuenta que la Administración Tributaria procedió a determinar la existencia de Ingresos no Declarados, en función al análisis de la Reconstrucción de Inventarios en Valores, aplicando además el Margen de Utilidad, conforme prevé el Literal ii), Inciso a), Artículo 7 de la RND Nº 10-0017-13, 'Si el cálculo anterior es realizado en valores, al resultado obtenido debe adicionarse el margen de utilidad presunto. El Margen de Utilidad presunto podrá estimarse utilizando el Estado de Pérdidas y Ganancias aplicando la siguiente fórmula...

El Margen de Utilidad fue determinado en base a los saldos en Libros Mayores del Sujeto Pasivo; ***cuando la normativa tributaria emitida por el propio Ente Fiscal de forma clara establece el procedimiento a seguir para la Determinación de la Base Imponible sobre Base Presunta; en el presente caso el trabajo de fiscalización practicado, se adecúa a dicho procedimiento y no así a la determinación sobre Base Cierta***, puesto que se desconoce la cantidad, volumen y precios de las mercancías que habrían sido comercializadas por CHINBOL SRL. en la gestión 2010, **debido a que el Sujeto Pasivo no acreditó toda la documentación que le fue solicitada, por tanto, frente a dicho incumplimiento, la Administración Tributaria se encuentra habilitada a determinar en Base Presunta...**

Corresponde señalar también que según el procedimiento aplicado y reflejado en la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/FE/VC/0879/2014, de 19 de diciembre de 2014, la observación analizada junto a otras, fue dada a conocer a CHINBOL SRL. mediante notificación realizada el 23 de diciembre de 2014, en la que establece una deuda total por el IVA, IT e IUE que asciende a 5.051.777 UFV equivalente a Bs10.156.497.- por los períodos fiscales enero a diciembre de 2010, importe que incluye los impuestos omitidos, intereses, la sanción por omisión de pago y las Multas por Incumplimiento de Deberes Formales contenidas en las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 99928, 117640 y 117639 (...); empero, habiendo sido notificado el Sujeto Pasivo con la Vista de

Cargo, no hizo uso de su derecho a la defensa, puesto que no presentó descargos escritos ni documentación de respaldo, causa por la cual se confirmó el cargo en la Resolución Determinativa N° 17-00039-15, de 23 de febrero de 2015 (...).

...al haberse establecido que la determinación de los Ingresos no Declarados expuesto en la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/FE/VC/0879/2014, **no se adecúa a la determinación sobre Base Cierta** y por tanto, no cuenta con fundamento legal de respaldo...”

- El Recurso Jerárquico signada con **AGIT-RJ-0878/2016** de fecha 02 de agosto de 2016, en su ratio decidendi, señala:

“Dentro del marco normativo citado, se desprende que la determinación sobre Base Cierta se funda en la información, datos y prueba que la Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades pueda obtener sobre los Hechos Generadores, de modo que le permita evidenciar y por sobre todo demostrar fácticamente los resultados de la determinación de manera directa e indubitable, pudiendo obtenerse dicha información del mismo contribuyente o de terceras personas o agentes de información, e inclusive de la propia labor investigativa de la Administración Tributaria, con el fin de obtener pruebas de hechos imponderables ocurridos, cuidando que dichos datos, pruebas o información, permitan demostrar la realización de los hechos generadores y establecer su cuantía.

“Ahora bien de la lectura de la Vista de Cargo N° 71 C1-45/2014 (...), se advierte que la misma señala que se **llegó a establecer el incumplimiento de las obligaciones tributarias del Sujeto Pasivo por concepto de IPBI** de la gestión 2012, por el inmueble con registro N° 1510155576, resaltando que el 29 de abril de 2014, se firma Declaración Jurada de Modificación de Datos del Inmueble de acuerdo al Informe Técnico Predial N° 225/2014, en las características de zona tributaria de zona 5 a zona 2 de acuerdo a la Ordenanza Municipal N° 025/2001, **procediéndose a la liquidación de una nueva Base Imponible y la generación**

**de un adeudo tributario en valor tablas**, por lo que generó una deuda tributaria (rectificada) a la gestión 2012 que no fue cancelado en la etapa de fiscalización.

Prosigue indicando que por la Ley N° 843 (TO) en su Artículo 52 y Disposiciones Reglamentarias, **procedió a establecer el Tributo Omitido sobre Base Cierta, de acuerdo a la escala de valores impositiva aprobada** mediante la Ley N° 843 (TO), Decretos Supremos reglamentarios y Resoluciones Supremas emitidos para cada gestión, aplicados a las características obtenidas en el Proceso de Fiscalización; y a continuación se expone la liquidación preliminar de la deuda tributaria, la calificación preliminar de la conducta y el plazo para la presentación de descargos.

Con relación a la Resolución Determinativa N° 197 C1-45-2014 (...), se advierte que la misma expone los antecedentes que dieron origen al Proceso de Fiscalización y los fundamentos expuestos en la Vista de Cargo, señalando también que el Sujeto Pasivo no presentó descargo alguno, por lo que ratificó la base imponible establecida preliminarmente, así como la calificación de la conducta.

De lo expuesto, se advierte que tanto la Vista de Cargo N° 71 C1-45/2014, como la Resolución Determinativa N° 197 C1-45-2014, **contienen los fundamentos necesarios para sustentar la aplicación del Método de Determinación sobre Base Cierta**, toda vez que utilizó los datos declarados por el propio Sujeto Pasivo para determinar la Base Imponible, es decir, que tuvo elementos suficientes para conocer de forma directa e indubitable la existencia y cuantía de la Obligación Tributaria, cumpliendo los presupuestos dispuestos en el Artículo 43, Parágrafo I de la Ley N° 2492 (CTB).”

- El Recurso Jerárquico signada con **AGIT-RJ-0126/2012** de fecha 06 de marzo del año 2012, en su ratio decidendi establece:

“... además de ser la Vista de Cargo un acto administrativo que debe contener los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la

Resolución Determinativa, es la base imprescindible para la emisión de este último acto administrativo; es en ese sentido, corresponde el análisis del contenido **de la Vista de Cargo Nº 4291; de cuya lectura se observa que en ninguno de sus párrafos se encuentra la descripción de la forma de determinación de la base imponible** del IPBI de las gestiones fiscalizadas 2005, 2006, 2007 y 2008, ya que **si bien señala que la determinación se la realizó sobre base cierta no obstante no señala cómo y sobre qué información estableció esta determinación**, además se evidencia una fundamentación de derecho incompleta e insuficiente, debido a que no consigna las normas legales que aplicó para la determinación del IPBI.

...se advierte que ... dicha Vista de Cargo, la Administración Tributaria señala que el impuesto omitido **se estableció ‘... sobre base cierta de acuerdo a la escala de valores impositivas** aprobada mediante Ley 843 y Decretos Supremos Reglamentarios emitidos para cada gestión, aplicados a las características declaradas en el registro tributario que se detallan...’, y como respaldo a dicha afirmación detalló los datos técnicos del bien inmueble fiscalizado, como la superficie del terreno, material en vía, factor de ubicación, servicios y tipo de inmueble, tal como si se tratara de una persona natural y no jurídica; es decir, que la Administración Tributaria no consideró que el Centro Cultural Anglo Americano, al ser una persona jurídica le correspondía la aplicación de lo establecido en los nums. 2.3, párrafos I, Anexos II y IV, de las Resoluciones Supremas Nos. 226441, 227225, 228773 y 00563, respectivamente, que establecen que la empresas o instituciones que posean bienes consignados en sus registros contables como activos fijos, según dispone el art. 37 del DS 24051, tomarán como base imponible para el pago del IPBI, el valor de los mencionados inmuebles al 31 de diciembre de cada gestión fiscal; además señalan que dicho valor no podrá ser distinto al expuesto en sus Estados Financieros presentados y/o declarados al Servicio de Impuestos Nacionales; aspectos que en el presente caso no fueron tomados en cuenta a momento de la emisión de la Vista de Cargo.

...de la lectura de la Resolución Determinativa, se advierte que dicho acto también contiene en su fundamentación los mismos hechos que sustentan la Vista de Cargo, es decir que **no establece la base imponible del tributo ni tampoco la explicación de cómo la Administración Tributaria estableció la determinación del IPBI**, no señala la norma aplicable y además, se advierte que no emite criterio respecto a los argumentos expuestos por la entidad recurrente en la nota de 24 de junio de 2011 (...) presentada como descargo a la Vista de Cargo, vulnerando lo dispuesto en los arts. 68-2) y 7) de la Ley 2492 (CTB), que disponen que toda cuestión planteada dentro de un proceso debe ser resuelta por la Administración Tributaria Municipal, aspectos que determinan que la referida Resolución Determinativa no cumple con los requisitos previstos en el art. 99-II de la Ley 2492 (CTB) como es el contar con los fundamentos de hecho y derecho que sustente dicho acto administrativo, más cuando la Vista de Cargo que sustenta la Resolución Determinativa impugnada, se encuentra viciada nulidad; por lo que quedan desvirtuados los argumentos de la Administración Tributaria en sentido de que en ningún momento y con ningún memorial la entidad recurrente acompañó pruebas de descargo que sean susceptibles de valoración”.

#### **7.8. No es un negocio Jurídico**

No resulta posible aceptar que el contribuyente acuerde con la Administración Tributaria los términos de una obligación tributaria contenida en la ley, debido a que la creación tributaria tiene su origen en un acto de voluntad unilateral del Estado en uso de sus facultades y solo tiene limitaciones en los principios de imposición fiscal, dentro de los que se destaca el principio de legalidad.

Por tanto no podemos por ello de hablar de acuerdo, identificándolo como un negocio jurídico; que es la manifestación de voluntades destinadas a crear derecho, en este caso relativo a la creación y determinación de obligaciones tributarias.

## **7.9. Legislación comparada**

### **7.9.1. Perú**

El artículo 63 del Código Tributario Peruano, al referirse a la determinación sobre base cierta, dispone lo siguiente:

*“Durante el periodo de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes:*

*Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma...”*

### **7.9.2. Argentina**

Un fallo de la jurisprudencia argentina nos brinda una concepción de la determinación de la base imponible sobre base cierta:

*“...en materia de determinaciones de oficio, la ley fija un orden de prelación cronológico: solo cuando el fisco no disponga de elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia imponible se encontrara facultado para recurrir al método indiciario de determinación. En otros términos, la Administración Fiscal debe primero agotar los medios que permitan reconstruir la materia imponible de modo directo (o sobre base cierta) y, solo en los supuestos más arriba indicados, recurrir a aquel modo excepcional de determinación, cuando no cuente con pruebas suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente...”. (Argentina, s.f.).*

### **7.9.3. Ecuador**

La determinación directa de conformidad con lo que establece el artículo 91 del Código Tributario Ecuatoriano se hará sobre la base de la declaración del sujeto

pasivo considerando la contabilidad, registros y demás documentos proporcionados por el contribuyente.

También se considerara la información y otros datos que posea la Administración Tributaria en sus bases de datos, la proporcionada por el propio contribuyente y por terceros, así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador; es decir, la Administración Tributaria es quien realiza esta determinación considerando los datos ciertos que tiene disponible y la información que el propio sujeto pasivo y terceros le proporcionen.

El artículo 23 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, establece: *“La administración efectuara las determinaciones directa o presuntiva referidas en el Código Tributario, en los casos que fuere procedente.*

*La determinación directa se hará en base a la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre la base de los documentos, datos, informes que se obtengan de los responsables o de terceros, siempre que con tales fuentes de información sea posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por el sujeto pasivo...*

*El sujeto activo podrá, dentro de la determinación directa, establecer las normas necesarias para regular los precios de transferencia en transacciones sobre bienes, derechos o servicios para efectos tributarios...”*

## **8. MARCO METODOLOGICO**

### **8.1. Enfoque de investigación**

El enfoque adoptado en la investigación es de carácter cuantitativo de corte trasversal o transeccional, pues, el presente trabajo no pretende adoptar un estudio sobre la sociedad en general, sino simplemente analiza un pequeño fenómeno del sistema. En este caso la aplicación de la determinación d la base imponible.

El uso de los instrumentos de investigación nos conducirá a percatarnos de las constantes aplicaciones erróneas de la normativa tributaria, por parte de la Administración Tributaria.

Mediante los métodos de investigación en los instrumentos de investigación nos permitirá precisar mejor el objeto de estudio, haciendo notorios las falencias con las cuales cuenta la situación actual.

## **8.2. Método de investigación**

La metodología aplicada en el presente trabajo ha sido el método analítico en la apreciación de los diferentes conceptos empleados por diferentes autores quienes adoptan una corriente jurídica, que muchas veces no es adoptada por legislaciones latinoamericanas.

También se aplicó el carácter deductivo; ya que del conjunto de definiciones rescatadas se ha pretendido extraer un concepto o elementos necesarios que identifica a todas las demás definiciones.

En la utilización de los métodos analíticos y deductivos, se observa la existencia de elementos que no son comunes en las legislaciones actuales, en la determinación de la base imponible sobre base cierta, como ser: actual y directa. Pues los métodos empleados nos conducen a percibir dichas nociones como necesarias en la pretensión del objetivo,

## **8.3. Tipo de investigación**

El tipo de investigación utilizada para la realización del presente trabajo ha sido basado en la recolección de documentos, mayormente adquiridos en redes de internet, las mismas que son copias fotostáticas de libros existentes; también se basó en libros físicos. Sin dejar de lado la jurisprudencia de instituciones encargadas de controlar las acciones de la Administración Tributaria.

Esta labor de recolección nos condujo a la asimilación de una idea central que



nos permita llegar a encontrar elementos necesarios para cumplir el objetivo de la investigación.

#### **8.4. Diseño de investigación**

Se ha diseñado la presente investigación en señalar previamente las ideas centrales que nos conducirán para tener una noción y por ende asimilar la estructura de la monografía.

Luego de generar una idea general, talves vagas, nos adentramos de a poco a la esencia de la temática, redirigiéndonos a temas conceptuales establecidos y adoptados por legislaciones; para luego realizar y aplicar los métodos de investigación.

Por ser un tema de tendencia y de aplicación social, no llega a ser experimental, sino más bien una valoración del fenómeno que es la expresión o producto de la sociedad.

#### **8.5. Instrumentos de investigación**

Los instrumentos utilizados para la realización del presente trabajo y la aplicación de los métodos señalados han sido la recolección de normativas legales vigentes y referentes al tema de estudio, tanto nacional y algunas extranjeras.

También se tomó muy en cuenta libros de diferentes autores, nacionales como extranjeras, revistas de análisis, resoluciones emanadas por la autoridad administrativa y la autoridad de impugnación tributaria que forma parte de la doctrina.

Tampoco se ha dejado de lado las diferentes páginas de internet, que hoy en día llega ser el medio idóneo para obtener información y adquirir libros relacionados al presente trabajo.

## 9. MARCO PROPOSITIVO

Todas las concepciones expuestas por los diferentes autores, la deducción realizado sobre sus concepciones, más el análisis de las resoluciones emanadas por la administración tributaria, se pudo extraer nociones relevantes y puntuales de las que carece nuestra legislación tributaria.

El Código Tributario Boliviano establece sobre la determinación de la base imponible sobre base cierta en el artículo 43, señalando que se tomara en cuenta *documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.*

Hay que señalar al respecto que esta concepción no establece, ¿Qué tipo de documentos e informaciones se tomara en cuenta? Hay que señalar al respecto que la Administración Tributara muchas veces toma en cuenta documentación que cuenta en sus archivos, es decir documentos pasados y/o anteriores para la determinación sobre base cierta. Como lo podemos evidenciar en la Resolución Jerárquica **AGIT-RJ-0903/2014** de fecha 17 de junio de 2014

Entonces es necesario que la misma norma incluya la noción **actual**, ya que permitirá excluir documentación pasada; esto debido a que constantemente el precio de cualquier prestación responde a los componentes de la oferta y demanda.

Es decir, los precios de mercado están constantemente en variación. Una transacción de hace un año o dos será diferente a la existente. Por tanto la determinación de la base imponible sobre base cierta requerirá **documentación e información actual.**

Además, referente al establecimiento de la norma proponemos la siguiente

Conceptualización:

**“...Sobre base cierta, tomando en cuenta documentos e informaciones, que sean actuales y directamente relacionados, que conduzca a conocer de manera certera e indubitable la verdad de los hechos generadores del tributo.”**

Se puede evidenciar que nuevamente hago mención al término directo; aclaro que la dirección asumida por la legislación vigente conduce a conocer el hecho generador; en cambio la concepción propuesta, su aplicación del término *directo* está netamente relacionado a la documentación e información.

Esta concepción propuesta pretende frenar el accionar de la Administración Tributaria en la aplicación de la norma jurídica vigente; no lo enfoco para limitar su accionar, sino señalar parámetros que permitan una mejor aplicación que responda a la legalidad y legitimidad.

## 10. CONCLUSIONES

Como es bien sabido, el principio de legalidad supone que solo por ley expresa pueden crearse tributos, definiendo los elementos esenciales de los mismos, concederse exoneraciones, beneficios tributarios, determinación de base imponible; regular procedimientos tributarios; definir infracciones; conceder facultades; otorgar derechos y obligaciones a los sujetos intervinientes en la relación jurídica tributaria, etc.

El fundamento de este principio recae en el reconocimiento que con la imposición de cargas tributarias se está limitando la libertad individual de los sujetos incididos, así como propiedad privada, que son derechos fundamentales consagrados constitucionalmente.

En este sentido, no sería legítimo permitirle al Estado proceder de manera arbitraria en la creación de tributos, sin tener en consideración las garantías mínimas de imposición materializadas a través de la utilización de los principios de imposición fiscal.

Como lo señalamos anteriormente, es preciso volver a recalcar y tomar muy en cuenta que la determinación constituye un acto administrativo de fijación o individualización de la obligación tributaria y por ello es un acto por naturaleza declarativo.

Si solo por la ley pueden crearse tributos, la determinación no altera este postulado, significando exclusivamente un acto posterior al de creación, que se limita a fijar los parámetros de ese tributo legalmente creado.

Interesa identificar el principio con la actividad de determinación tributaria. Como ya lo manifestamos, la determinación es un acto vinculado que requiere parámetros fijados en la ley a fin de evitar actuaciones arbitrarias que atenten contra las garantías mínimas otorgadas al sujeto pasivo.

Las actuaciones de la Administración Tributaria no pueden ser discrecionales,

pudiéndose recurrir a la determinación de oficio siempre que según su criterio existan hechos no declarados o que no ofrecen certeza. Con estas garantías la Administración evita someter su actuación a criterios de conveniencia o manejo político, de modo que incluso sus conclusiones pueden ser objeto de contradicción en vía jurisdiccional.

Una determinación sobre base cierta, siempre y cuando reúna los elementos necesario para realizar una correcta valoración y por ende una determinación de acorde a la realidad.

Es inadmisibles la aplicación de terminología ambigua en la legislación, ya que éstas dan lugar a interpretaciones erróneas que conducen a un accionar arbitrario pero que luego son impugnadas por autoridades jurisdiccionales que evidencian una clara violación al principio de legalidad y otros derechos establecidos en la carta magna.

La determinación es un acto vinculado que requiere necesariamente de parámetros fijados en la ley a fin de evitar actuaciones arbitrarias que atenten contra las garantías mínimas otorgadas al sujeto pasivo.

## **11. RECOMENDACIONES**

Todos los sujetos intervinientes en una relación jurídica de carácter tributario, recomendamos asumir acciones que respondan las necesidades de una realidad social, tomando parámetros como los expuestos en este trabajo o indagar en legislaciones relacionadas al tema tributario.

Las entidades públicas, por poseer el principio de autoridad, son quienes apelar al producto generado por las universidades públicas, cuya educación a nivel postgrado va generando investigaciones sobre temas que han erizado a la Administración Pública.

Los trabajos investigativos pretenden mejorar una armonía en la convivencia social, entre autoridades y la sociedad a la que se debe, con quienes esta comprometido en realizar acciones que generan un ambiente de conformidad con las leyes.

Las universidades públicas comprometidos con el rol investigativo científico en sus diferentes niveles de educación superior, en especial de postgrado, está generando corrientes que provoquen una evolución en la norma para un desarrollo equitativo. Por tanto sugerimos a todas las autoridades involucradas con el tema impositivo, abordar la propuesta de esta investigación para constituirse en un posible anteproyecto de ley.

## 12. Bibliografía

Argentina, T. F. (s.f.). [http://www.cpcesla.org.ar/doc/boletin/202/jurisprudencia\\_1233.doc](http://www.cpcesla.org.ar/doc/boletin/202/jurisprudencia_1233.doc).

Obtenido de [http://www.cpcesla.org.ar/doc/boletin/202/jurisprudencia\\_1233.doc](http://www.cpcesla.org.ar/doc/boletin/202/jurisprudencia_1233.doc)

De la Garza, S. F. (1973). *Derecho Tributario*. Mexico.

Fonrouge, G. (1970). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Depalma.

Iannacone S., F. (2002). *Comentarios al Código Tributario*. Lima: Juridica Grijley.

Patiño Ledesma, R. (2013). *Sistema Tributario Ecuatoriano*. Cuenca: Cevallos.

Robles M., C. (2009). *Código Tributario, Doctrin y Comentario*. Lima: Pacifico.

Saenz R., M. J. (s.f.). *Facultades de la Administración en Determinación de Tributos*.

Toscano S., L. (2013). *La determinación del impuesto a la renta por el sujeto activo*. Quito: Juridica Cevallos.

Vaca C., O. (2004). *Nociones de Derecho Financiero y Tributario*. Santa Cruz.

Vaca C., O. (2004). *Nociones de Derecho Financiero y Tributario*.

## **ANEXOS**

### **Anexo 1**

SALA SOCIAL Y ADMINISTRATIVA

Auto Supremo N 370

Sucre, 03/07/2013

Expediente: 39/2013-A

Distrito: La Paz

Magistrado Relator: Antonio G. Campero Segovia

VISTOS: El recurso de casación en el fondo y en la forma de fs. 156-160, interpuesto por Marco Antonio Aguirre Heredia, Gerente de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra el Auto de Vista N 184/2012-SSA-I de 7 de septiembre de 2012 (fs. 131-132), pronunciado por la Sala Social y Administrativa Primera del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz, dentro del proceso contencioso tributario seguido por Hotelera Nacional S.A. representada por Juan Carlos Bay Camargo, contra la entidad recurrente, el Auto de fs. 163 que concedió el recurso; los antecedentes del proceso y

#### **CONSIDERANDO I:**

Que, tramitado el proceso contencioso tributario, la Juez Segundo de Partido Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario de la ciudad de La Paz, en suplencia legal del Juzgado Primero Administrativo, Coactivo, Fiscal y Tributario, emitió la Sentencia N 08/2010 de 14 de septiembre de 2010 (fs. 79-94), declarando probada en parte la demanda, quedando en consecuencia nula y sin efecto legal la Resolución Determinativa N 189-2008 de 26 de diciembre de 2008; anulando obrados, hasta la Vista de Cargo N GDGLP-DF-VC-165/2008 de 17 de noviembre de 2008 inclusive, hasta que la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, proceda a emitir una nueva Vista de Cargo, conforme a las previsiones del artículo 96 parágrafo I del Código Tributario.

En grado de apelación planteada por el representante de la entidad demandante (fs. 96-100), la Sala Social y Administrativa Primera del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz, emitió el Auto de Vista N 184/2012-SSA-I de 7 de septiembre de 2012 (fs. 131-132), confirmando la Sentencia N 08/2010 de 14 de septiembre de 2010 de fs. 79-94. Sin costas.

Dicho fallo motivo el recurso de casación en el fondo y en la forma, interpuesto por el Gerente de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), con los argumentos expuestos en el memorial de fs. 156-160.

#### **CONSIDERANDO II:**

Que en ejercicio de la facultad conferida en el artículo 17 parágrafo I de la Ley del órgano Judicial, cual es la obligación de revisar las actuaciones procesales que llegan a conocimiento del Tribunal, a fin de establecer si se observaron adecuadamente las leyes o si concurrieron



irregularidades procesales en la tramitación de los procesos, para aplicar en su caso, las sanciones que correspondan determinar si correspondiere, la nulidad de obrados de oficio en aplicación del artículo 252 del Código de Procedimiento Civil, sumando a ello los fundamentos del recurso de casación en cuanto a las normas acusadas como infringidas y realizada la revisión minuciosa del expediente, se establece lo siguiente: La Administración Tributaria demandada, previos los trámites de rigor correspondientes a un procedimiento de fiscalización, emitió la Resolución Determinativa N 189-2008 de 26 de diciembre de 2008 (fs. 1-8), determinando las obligaciones impositivas del contribuyente Hotelera Nacional S.A., sobre base cierta, por las observaciones en el crédito fiscal; ingresos no declarados por concepto de Turismo Receptivo-IVA; Depuración de Crédito Fiscal; Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas (IUE); Beneficiarios al Exterior; y Multas por Incumplimiento a Deberes Formales, por los periodos de enero a diciembre del 2004 en el Impuesto al Valor Agregado, y de julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de la gestión 2004 en el impuesto sobre retenciones por Remesas Beneficiarios al Exterior y la gestión 2004 en el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, que ascienden a UFV's 8.040.527.- equivalente a Bs.11.793.200.- por concepto de tributo omitido más accesorios de ley, calificando la conducta del contribuyente como omisión de pago en la suma de Bs. 11.793.200.--, correspondiente al 100 % del tributo omitido, intimando al contribuyente Hotelera Nacional S.A. para que en el término previsto por ley deposite la suma establecida precedentemente, o en su caso interponer los recursos que franquea la ley, dentro del plazo de 15 días de acuerdo a lo establecido por el Numeral 2) del Art. 174 de la ley N 1340 en el de 20 días de acuerdo a lo establecido en el Art. 143 de la Ley N 2492, computables a partir de su legal notificación con la presente Resolución, bajo alternativa de proceder a su ejecución tributaria, conforme prevé el Art. 108 de la Ley N 2492; asimismo resolvió sancionar al contribuyente con UFV6.000.- confirmando las multas impuestas mediante Vista de Cargo N GDLP-DF-VC-165/2008; Resolución Determinativa que fue impugnada por el contribuyente a través del presente proceso contencioso tributario, aduciendo en su demanda de fs. 28-33, aspectos de fondo referidos al Impuesto al Valor Agregado (IVA) sobre ingresos no declarados y depuración de crédito fiscal; Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), referentes en este punto a gastos no deducibles y beneficiarios al exterior; Inexistencia de Omisión de Pago; y Vicios Procesales relativos a la determinación sobre Base presunta y doble fiscalización, manifestando que al haberse demostrado que la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales emitió equivocadamente la Resolución Determinativa N 189- 2008 de 26 de diciembre de 2008, solicitando que en Sentencia se declare probada la demanda y nula y sin valor legal la aludida R.D., por no existir obligaciones impositivas o en su caso se anule obrados hasta el vicio ms antiguo, o sea hasta la Vista de Cargo, que realice la determinación sobre base cierta y no duplique periodos ya fiscalizados.

Ahora bien, es preciso señalar que el artículo 43 de la Ley N 2492 - Código Tributario -, respecto a los métodos de determinación de la base imponible, prevé: "(Métodos de Determinación de la Base Imponible). La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: 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 cuanta de la obligación cuando concorra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente. III. Cuando la Ley encomiende la determinación al sujeto activo prescindiendo parcial o totalmente del sujeto

pasivo, esta deber practicarse sobre base cierta y solo podrá realizarse la determinación sobre base presunta de acuerdo a lo establecido en el Artículo siguiente, según corresponda. En todos estos casos la determinación podrá ser impugnada por el sujeto pasivo, aplicando los procedimientos previstos en el Título III del presente Código.

A su vez, el artículo 44 numeral 5, inciso d) de la referida ley, establece: (Circunstancias para la Determinación sobre Base Presunta). La Administración Tributaria podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, solo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, en especial, cuando se verifique al menos alguna de las siguientes circunstancias relativas a este último:.. 5. Que se den algunas de las siguientes circunstancias: d) No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos a que obligan las normas tributarias Practicada por la Administración Tributaria la determinación sobre base presunta, subsiste la responsabilidad por las diferencias en ms que pudieran corresponder derivadas de una posterior determinación sobre base cierta.

Las que por disposición de las normas referidas ut supra, asiste a la Administración Tributaria demandada la potestad de verificar la exactitud de las declaraciones impositivas de los contribuyentes y enmendar los errores que se hubiesen cometido, con amplias facultades de fiscalización para determinar los reparos de tributos ya sea sobre base cierta o sobre base presunta, sin que la eficacia de dicha potestad fiscalizadora se halle limitada o condicionada al asentimiento previo del contribuyente.

En este contexto, se advierte que ante la demanda interpuesta por el contribuyente, la a quo declaró probada en parte la demanda de fs. 28-33 y nula y sin efecto legal la Resolución Determinativa N 189-2008 de 26 de diciembre de 2008; anulando obrados hasta la Vista de Cargo N GDLP-DF-VC-165/2008 de 17 de noviembre de 2008 inclusive, hasta que la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, proceda a emitir nueva Vista de Cargo, conforme a las previsiones del Art. 96 parágrafo I del Código Tributario.

De otra parte, el Auto de Vista de fs. 131-132, emitido por el Tribunal ad quem, si bien estableció que debió determinarse la base imponible conforme a derecho sobre base presunta, y no sobre base cierta, dicho razonamiento es errado por cuanto el artículo 43 de la Ley N 2492, referido a los métodos de determinación de la base imponible, establece que, si bien el sujeto pasivo, no presente la totalidad de la información y documentación solicitada por la Administración Tributaria, en aplicación del artículo 100 de la Ley N 2492, el sujeto activo en uso de sus facultades de investigación, requirió documentación a otras instancias y que en base a todos los elementos de prueba se emitió la Resolución Determinativa N 189-2008, de 26 de diciembre de 2008, determinando que, de la comparación entre los ingresos declarados por el IVA (F.143) y el IT (F.156) que presenta el contribuyente por la gestión 2004, las cuales tienen todo el valor probatorio que le asigna el artículo 78 de la Ley N 2492, reiterando que, al comparar estas declaraciones juradas, efectúe la determinación de la base imponible sobre base cierta, puesto que las declaraciones juradas son autodeterminaciones efectuadas por el sujeto pasivo que se presumen fiel reflejo de la verdad.

En el presente caso, el Sujeto Pasivo, no demostró, durante el proceso de determinación, haber cumplido con todos los requisitos establecidos en el artículo 4 del Decreto Supremo N 28560, por lo que la Administración Tributaria determinó correctamente la inexistencia de ventas no

gravadas, calculando la deuda tributaria en función a la diferencia entre los ingresos declarados en el Formulario 143 (IVA) y el Formulario 156 (IT), utilizando para el efecto el método de determinación sobre base cierta. Según lo expuesto, se colige que los de instancia no realizaron una apreciación correcta de los antecedentes, menos interpretaron adecuadamente las normas aplicables al caso en cuanto a los métodos de determinación de la base imponible que se utilizaron en el procedimiento de fiscalización que efectúe la Administración Tributaria al contribuyente Hotelera Nacional S.A., habiendo determinado incorrectamente la nulidad de obrados hasta el vicio ms antiguo, es decir, hasta el estado que la Administración Tributaria emita nueva Vista de Cargo, siendo preciso señalar además, que tanto el a quo como el Tribunal ad quem, por la nulidad dispuesta, no se pronunciaron sobre los argumentos de fondo que señalaron la deuda tributaria, lo que según el contribuyente demostrara una equivocada determinación de la deuda tributaria.

A ello debemos agregar que, la nulidad reclamada y dispuesta por los de instancia no fue atendida en la verdadera dimensión, por cuanto, no se dimensión la magnitud del vicio para la trascendencia de la nulidad, olvidándose que la SC 0731/2010-R de 26 de julio se al que, dentro los cuatro presupuestos para que opere la nulidad procesal: principio de especificidad o legalidad, principio de finalidad del acto, principio de trascendencia y el principio de convalidación; respecto al principio de trascendencia establece que: este presupuesto nos indica que no puede admitirse el pronunciamiento de la nulidad por la nulidad misma, o para satisfacer pruritos formales, como señala Couture (op. cit. p. 390), esto significa que quien solicita nulidad debe probar que la misma le ocasiona perjuicio cierto e irreparable, que solo puede subsanarse mediante la declaración de nulidad, es decir demostrar cual es el agravio que le causa el acto irregularmente cumplido y si este es cierto e irreparable; En autos, se advierte que los de instancia no consideraron este principio, además de cuáles serían los derechos supuestamente lesionados, peor ad quo y el ad quem, no fundamentaron cómo es que, el hecho de que sea base cierta o base presunta en la Vista de Cargo, como en la Resolución Determinativa, puso en indefensión al sujeto pasivo, pues este, en su demanda reconoce que fue sobre base cierta cuando afirma textualmente (fs. 32 vta.) que de conformidad al artículo 43 de la Ley N 2492: para que la Administración Tributaria pueda determinar la base imponible usando el método sobre base presunta y ello es solo cuando habiendo requerido la información, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, lo cual no ha ocurrido, pues se ha presentado a la comisión de fiscalización toda la documentación solicitada (sic). (El resaltado expofeso es de nuestra autora). Entonces concluimos que es intrascendente si la determinación de la base imponible fue sobre base cierta o sobre base presunta, por cuanto, no se provoca indefensión al sujeto pasivo, toda vez que, este se presente la documentación para que sea sobre base cierta, aspecto establecido por la Administración Tributaria en sus actos administrativos es decir tanto en la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa determinación sobre base cierta.

Consiguientemente, se concluye que el ente fiscalizador, aplica adecuadamente el método de determinación previsto por el artículo 43 de la Ley N 2492 – base cierta -, para establecer los reparos de los tributos IVA e IUE -, norma que no fue considerada adecuadamente por los de instancia y que conlleva, a que dispongan en forma indebida la anulación del procedimiento administrativo de fiscalización, correspondiendo en consecuencia que la quo se pronuncie sobre los demás argumentos aducidos en la demanda, para que luego ante una eventual impugnación a

la sentencia que pronuncie, permita a los tribunales superiores pronunciarse sobre los reparos de los tributos en s, que supuestamente han sido establecidos incorrectamente.

A mérito de lo explicado y por la inadecuada aplicación de las normas que rigen la materia y que dan lugar a la nulidad de obrados, no es posible considerar y analizar los argumentos de fondo en cuanto a la exactitud y certeza de los reparos establecidos en la Resolución Determinativa N189-2008 de 26 de diciembre de 2008, que fueron alegadas en el recurso de fs. 156-160.

Merced a estos antecedentes y siendo evidentes las infracciones denunciadas, corresponde resolver el recurso en el marco de los artículos 252, 271. 3), 275 del Código de Procedimiento Civil y 17. I de la Ley del órgano Judicial, aplicables por mandato de los artículos 214 y 297 segundo párrafo de la Ley N 1340 de 28 de mayo de 1992.

POR TANTO: La Sala Social y Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, con la facultad conferida por el artículo 42. I. 1 de la Ley del órgano Judicial, ANULA obrados hasta fs. 79 inclusive, disponiendo que la a quo, sin espera de turno ni dilación alguna, cumpliendo lo previsto en el artículo 275 de la Ley N 1340, emita nueva Sentencia pronunciándose sobre los demás argumentos aducidos en la demanda, conforme a los parámetros referidos precedentemente. Sin multa, por ser excusable.

En cumplimiento de lo previsto en el artículo 17. IV de la Ley del órgano Judicial, por Secretaria de Cámara, póngase en conocimiento del Consejo de la Magistratura el presente Auto Supremo.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Firmado: Dr. Antonio G. Campero Segovia

Dra. Norka N. Mercado Guzmán

Ante: Dra. Carla Jimena Rivera Taboada

Secretaria de Sala Social y Administrativa

## **Anexo 2**

SALASOCIALYADMINISTRATIVAPRIMERA

Expediente N A-216-2006

AUTO SUPREMO N 545 Contencioso Tributario Sucre, 28 de octubre de 2010.

DISTRITO: La Paz

PARTES: Asociación Civil Solidaridad c/ Gerencia Distrital de Impuestos Nacionales

VISTOS: El recurso de casación de fs. 125-128, interpuesto por JUAN CARLOS EDMUNDO MALDONADO BENAVIDES, en representación de la GERENCIA DISTRITAL DEL SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES, contra el Auto de Vista N 300/05 SSA-II de 6 de diciembre de 2005, cursante a fojas 117 y su vlta., expedido por la Sala Social y Administrativa Segunda de la Corte Superior del Distrito Judicial de La Paz, dentro del proceso contencioso tributario seguido por el recurrente contra la ASOCIACION CIVIL SOLIDARIDAD, el dictamen fiscal de fs. 133-134, los antecedentes del proceso; y

CONSIDERANDO I: Que, tramitado el proceso contencioso tributario, la Juez Segundo de Partido Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario de la ciudad de La Paz, pronunció la sentencia N 34/2003 de 11 de agosto de 2003 cursante a fs. 94-99 vlta., declarando PROBADA la demanda, en consecuencia, deja sin efecto la Resolución Administrativa N 359/94 de 1/11/1994, disponiendo la baja del IRPE.

En grado de apelación, la Sala Social y Administrativa Segunda de la Corte Superior del Distrito Judicial de La Paz, por Auto de Vista N 300/05 SSA-II de 6 de diciembre de 2005, CONFIRMA la sentencia apelada. Dicho fallo motivo, el recurso de casación materia de análisis, en el que se acusa:

En el fondo.- Violación al art. 39 de la Ley 843 de 20/5/1986, debido a que la Asociación Solidaridad no esta exenta del Impuesto a la Renta Presunta de las Empresas (IRPE.), error incurrido por no considerar es su integridad el Estatuto Orgánico de dicha asociación sobretodo en sus arts. 5 y 32 inc. d) y f). Violación de los arts. 1311 del cód. Pdto. Civ. y del art. 269 de la ley 1340, al considerar que la Resolución Suprema N 208908 de 1/4/1991 carece de valor legal y probatorio, toda vez que no esta legalizado por autoridad competente.

Violación del art. 90 del Cód. Pdto. Civ., y del art. 15 de la L.O.J., por vulnerar garantas como las del debido proceso ya que el poder otorgado a la Hmna. Grazia Micaelli en calidad de representante legal de la Asociación Solidaridad a favor de Javier Guachalla R., es nula de pleno derecho por no adjuntar la Escritura de Constitución de Sociedad de la mencionada Asociación.

Error de hecho en la apreciación de pruebas, toda vez que los objetivos y finalidades de la Asociación Solidaridad son muy genéricos y ambiguos, sin un señalamiento específico. Por otro lado acusa que su Estatuto Orgánico no expresa donde se destinarán las rentas, ganancias, intereses y trabajos que realicen, en contravención a lo establecido por el art. 39 de la Ley 843 de 20/5/1985.

Concluye solicitando se case el auto de vista y se declare consecuentemente improbada la demanda y subsistente la R.A. 359/94 de 1/11/94.

CONSIDERANDO II: Que as planteado el recurso y del examen del proceso como de los obrados, se tiene:

Que con referencia a la acusada violación del art. 39 de la Ley 843 por no considerarse correctamente los arts. 5 y 32 inc. d) y f) de los Estatutos de la Asociación, este tribunal tiene visto que es una entidad que realiza trabajos y presta servicios para el mejoramiento de las condiciones de vida de los sectores más vulnerables y desprotegidos de la sociedad boliviana, en especial de los grupos de minusválidos y de menores de edad; constituida sin fines de lucro financiero o pecuniario, estableciendo que el patrimonio social y cualquiera de sus excedentes son de carácter indivisible y no distribuible entre los asociados, bajo ninguna circunstancia.

Considerando estos antecedentes, se concluye que la entidad demandada, no es una entidad productiva propiamente dicha, sino es una entidad que presta servicios de asistencia y cooperación humanitaria, sin que ello represente que no genere mediante los medios e instrumentos con que cuenta, utilidades y ganancias por la prestación de sus servicios, pues esos dividendos, no pueden beneficiar a sus miembros y lógicamente tampoco a los empleados que se encuentran bajo su dependencia, sino nicamente a las personas para cuyo fin fue creada esta asociación.

Por lo referido, y consecuentemente revisando las literales de los Estatutos, en los arts. Señalados anteriormente y para el efecto, se evidencia que de ninguna manera pueden ser interpretados como contrarios a la naturaleza misma de la asociación y que más bien desde todo punto de vista representa una asociación sin fines de lucro, que percibe renumera cines, pero que no permite distribución de patrimonio, ni de sus excedentes entre sus asociados, consecuentemente demuestra no perseguir fines de lucro personal y queda sujeta por lo mismo a lo previsto por el art. 39 inc. a) de la Ley N 843 de 22 de mayo de 1986 y por tal razón exenta del pago del IRPE (Impuesto a la Renta Presunta de Empresas).

Con referencia a la acusada falta de legalización del documento de fs. 67, misma que no tendrá el respaldo de autoridad competente, si no de funcionario subalterno no facultado, no es evidente, toda vez de que la misma tiene la firma del Jefe de Archivo de la Secretara Nacional de Salud, que es un funcionario que tiene a su cargo, bajo su responsabilidad y custodia los documentos originales, consecuentemente facultado para expedir copia legalizada para ser valorada por el juez de la instancia, conforme lo señala el art. 1286 del Cód. Civ.

La acusada casación en el fondo, en lo referente a que el poder otorgado por la Hmna. Grazia Micaelli en calidad de representante legal de la Asociación Solidaridad a favor de Javier Guachalla R., sea nulo de pleno derecho, no procede debido a que la misma debe ser reclamada en la forma y momento oportuno, a través de la excepción dilatoria señalada en el art. 237 inc.2) del Cód. Tribu., convalidándose la misma por preclusión.

Con referencia a la acusación de que los objetivos y finalidades de la Asociación "Solidaridad" son muy genéricos y ambiguos, sin un señalamiento específico, tampoco son evidentes, toda vez dentro de la redacción de sus Estatutos se consigna los mismos en el Capítulo Segundo, repitiendo constantemente el carácter no lucrativo de la entidad, tendiente a mejorar las condiciones de vida de los grupos en los que halla focalizado su trabajo.

Lo acusado en sentido de que el Estatuto Orgánico de la Asociación no exprese donde se destinarán las rentas, ganancias, intereses y trabajos que realicen, no debe ser entendido como

una contravención a lo establecido por el art. 39 de la Ley 843 de 20/5/1985, por cuanto y como fin último de la misma se establece que el patrimonio social y cualquiera de sus excedentes son de carácter indivisible y no distribuible entre los asociados, bajo ninguna circunstancia, aspecto este que orienta, en sentido de que lo único que se busca él es acrecentar la mencionada Asociación.

Consiguientemente, el tribunal de segundo grado, al confirmar la resolución del a quo, no vulnera norma legal alguna, de modo que sea posible la casación impetrada, por lo que corresponde resolver el mismo conforme a lo dispuesto por los arts. 271 - 2) y 273 del Código de Procedimiento Civil, por mandato del Art. 297 del Código Tributario.

POR TANTO: La Sala Social y Administrativa Primera de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con la atribución contenida por el inc. 1) del Art. 60 de la Ley de Organización judicial, y en desacuerdo con el dictamen fiscal de fojas 133-134, declara INFUNDADO el recurso de casación de fs. 125-128 de obrados.

Relator: Ministro Dr. Jorge I. Von Borries Méndez.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Fdo. Dr. Jorge I. Von Borries Méndez.

Dra. Beatriz Sandoval de Capobianco.

Sucre, 28 de octubre de 2010

Proveído: Sandra Magaly Mendivil B. Secretaria de Cámara.