



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial
Tribunal Supremo de Justicia

CITACIONES Y NOTIFICACIONES

EXP.145/2015

En Secretaría de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Segunda, del Tribunal Supremo de Justicia, a horas **08:20** minutos del día **LUNES 08** de **AGOSTO**, del año **2016**.
Notifique a:

AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA (AGIT)
REPRESENTANTE: DANEY DAVID VLADIVIA CORIA

Con **SENTENCIA N° 006/2016**, de fecha **10 de marzo de 2016**.

Notificado en tablero judicial, de Secretaría de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Segunda, del Tribunal Supremo de Justicia, quien impuesto de su tenor se notifica, según se establece en los Arts. 82 y 84 de la Ley N° 439, en presencia de testigo que firma al pie del presente.

CERTIFICO:

Abog. Juan Carlos Rollano V.
OFICIA DE DIRIGENCIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM
SOCIAL Y ADM. SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TESTIGO

CRISTINA LACERDA
C.I. 5026614 TJA



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA
ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y
ADMINISTRATIVA
SEGUNDA**



SENTENCIA N° 006/2016

EXPEDIENTE : 145/2015
DEMANDANTE : Cooperativa de Teléfonos Automáticos La Paz Ltda.
(COTEL LA PAZ LTDA.)
DEMANDADO(A) : Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT)
TIPO DE PROCESO : Contencioso Administrativo
RESOLUCIÓN IMPUGNADA : AGIT-RJ 0320/2015 de 3 de marzo de 2015
MAGISTRADO RELATOR : Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas
LUGAR Y FECHA : Sucre, 10 de marzo de 2016

VISTOS EN LA SALA:

La demanda contencioso administrativa de fs. 134 a 141 y vta., subsanada a fs. 166, a través de la cual, el representante legal de la Cooperativa de Teléfonos Automáticos La Paz Ltda. (COTEL LA PAZ LTDA.), impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0320/2015 de 3 de marzo de 2015, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria AGIT, la respuesta presentada a fs. 171-180, memorial de fs. 186 a 191, decreto de fs. 241, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante señala que el Servicio de Impuestos Nacionales, a través de la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, mediante Orden de Fiscalización Externa N° 00120FE00407 de 27 de diciembre de 2012, estableció la verificación del Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a las Transacciones (IT) e Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) de la Cooperativa de Teléfonos Automáticos La Paz Ltda. (COTEL LA PAZ LTDA.), correspondiente a los periodos fiscales Enero a Diciembre de 2011, empero, la Vista de Cargo, incongruentemente estableció reparos en relación al formulario 530, es decir al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas – Beneficiarios al Exterior IUE BE,

impuesto que se encontraba fuera del alcance establecido por la propia Administración Tributaria para la verificación de la situación tributaria de la Cooperativa, motivo por el cual, ante la emisión de la Resolución Determinativa, se dedujo el recurso de alzada solicitando la anulación de obrados hasta el vicio más antiguo, que se encontraba en la Vista de Cargo.

Que la Resolución del recurso de alzada fue pronunciada otorgando razón a la Cooperativa demandante, más ante la interposición del recurso jerárquico por parte de la Administración Tributaria, la AGIT, sin un fundamento legalmente válido y en un esfuerzo desmedido por justificar el trabajo de la Administración Tributaria anuló la resolución de alzada pronunciándose por la anulabilidad únicamente hasta al Resolución Determinativa N° 17-0433-2014 de 14 de agosto de 2014, en franco desconocimiento del art. 55 del Decreto Supremo (DS) N° 27113 de 23 de julio de 2003, Reglamentario de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Con estos antecedentes el representante legal de COTEL LA PAZ LTDA., dedujo proceso contencioso administrativo, contra la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0320/2015.

1.2. Fundamentos de la demanda.

El demandante señaló que la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0320/2015, con el afán de justificar una nulidad de procedimiento únicamente hasta la resolución de determinación, llegó al extremo de sostener en uno de sus fundamentos que el IUE y el IUE-BE se constituyen en único e idéntico impuesto, existiendo únicamente una diferencia conceptual entre uno y otro que radica en la composición de la utilidad neta, es decir que en el primero (IUE) esta utilidad resulta de los Estados Financieros de las empresas al cierre de la gestión anual, mientras que en el segundo (IUE-BE), se presume como utilidad neta, el 50% del monto total pagado o remesado, afirmando además que en ambos casos se grava la utilidad neta de las empresas.

Añadió que otro fundamento de la AGIT se refiere a que la fiscalización practicada fue definida como una determinación parcial, alcanzando a uno o más impuestos de uno o más periodos como señala el art. 29 inc. b) del DS N° 27310, por lo que al haberse fijado en su alcance los hechos y elementos correspondientes a IUE, la Administración Tributaria anunció al sujeto pasivo el inicio de la fiscalización, sin limitar su facultad a circunstancias específicas. Transgrediendo la autoridad demandada con estos fundamentos sus derechos elementales en su condición de contribuyente, concretamente el derecho a ser



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



informado al inicio y conclusión de la fiscalización, a ser asistido en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a que la Administración Tributaria resuelva expresamente las cuestiones planteadas por el sujeto pasivo y el derecho al debido proceso, consagrados en el art. 68 numerales 1, 2, 6 y 8 de la Ley N° 2492.

Denunció que la resolución del recurso jerárquico no tomó en cuenta que en el ámbito técnico, es innegable que el IUE y el IUE-BE, se refieren a dos impuestos diferentes, con alcance e información propia y específica para cada uno de ellos y con formularios de declaración jurada distintos, diferenciándose en sus elementos sustanciales como son el hecho generador, la alícuota, el sujeto pasivo y la base imponible, que perfilan dos impuestos y no un único o idénticos impuestos como equivocadamente se sostuvo en la instancia jerárquica.

Argumentó que resulta equivocada la posición de la AGIT cuando afirma que la Administración Tributaria cumplió con el art. 104 de la Ley 2492, estableciendo que el simple anuncio de fiscalización del IUE era suficiente para que el sujeto pasivo esté a derecho sobre el IU-BE y que al tratarse de una fiscalización parcial, podría revisar los dos impuestos sin limitar su facultad a circunstancias específicas, pretendiendo justificar la incongruencia en la que deriva la actuación de la autoridad demandada con una explicación sobre el alcance de la determinación total y la determinación parcial, máxime si el reclamo del demandante se dirige contra la Orden de Fiscalización, la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, habiendo la Administración Tributaria excedido el límite establecido en la propia Orden de Fiscalización, infringiendo de esta manera los arts. 36 de la Ley 2341 y 55 del DS 27113, pues no puede pretenderse que si la Orden de Fiscalización fue emitida claramente para los impuestos IUE, IVA e IT, se gire la Vista de Cargo no sólo por aquellos impuestos sino adicionalmente por el IUE-BE, dando por sobre entendido que el contribuyente debió entender que la fiscalización alcanzaba también al IUE-BE., exceso inaceptable en el que incurre la Administración Tributaria y la AGIT.

Reclamó sobre el método de determinación de la base imponible, denunciando el incumplimiento al art. 96-I de la Ley 2492, es decir que debió establecerse la base sobre la que se liquidó el tributo, sea esta cierta o presunta y que, cuando la Administración Tributaria sostuvo en la Vista de Cargo que la determinación tributaria se realizó sobre base cierta, el demandante asumió que se tomó en cuenta los documentos e informaciones que le permitieron conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, calculando en

base a ello la cuantía de la obligación tributaria sin acudir a presunciones, resultando por ello inaudito que se haya determinado una base imponible sobre el IUE-BE cuando nunca se presentó documentos de descargo para este impuesto y que la AGIT manifieste que el sujeto pasivo tuvo oportunidad de desvirtuar estos cargos, habiéndose violado el derecho a la defensa, siendo de imperiosa necesidad el saneamiento de la actuación de la Administración Tributaria validada por la hoy autoridad demandada, quedando claro que cuando un procedimiento se desarrolla sin observar los requisitos dispuestos en la norma (arts. 104-I, 96 y 99 de la Ley 2492), no es posible que los actos administrativos pronunciados en él alcancen su finalidad.

Indicó que el alcance del trabajo delimitado por la propia Administración no contempló al IUE-BE, aspecto que fue reconocido por la Administración corroborado por la AGIT cuando sostuvieron que si se establecieron argos sobre este impuesto, no fue porque estaba programado revisar el comportamiento de COTEL LA PAZ LTDA., en cuanto al mismo, sino porque las observaciones surgieron accesoriamente al revisar su comportamiento en relación al IUE que sí se encontraba debidamente programado para ser revisado por la Administración Tributaria, instancia que olvidó la previsión del art. 104 del Código Tributario Boliviano al disponer que el procedimiento determinativo se iniciará con la Orden de fiscalización, la que debe establecer su alcance, tributos y periodos a ser fiscalizados, es decir que la determinación de obligaciones tributarias debe estar sustentada en hechos y antecedentes puestos a conocimiento del administrado desde su inicio garantizándose de esta manera su derecho a ser informado, a ser asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de sus derechos, situación que no se dio en el presente caso.

Como corolario del fundamento de la demanda, el actor señaló que la Administración Tributaria emitió la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00407 referida a la verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al IVA, IT, IUE de los periodos fiscales enero a diciembre de 2011, solicitando la presentación de la documentación mediante los respectivos requerimientos, empero no obstante de haberse establecido el alcance de dicha orden, se emitió la Vista de Cargo contemplando una obligación tributaria que incluía un impuesto que no estaba originalmente definido para ser fiscalizado, el que es ratificado en la Resolución Determinativa, denotando un comportamiento improvisado al establecer un cargo por un impuesto que no estaba contemplado y con el argumento inverosímil de que existía identidad entre el IUE y el IUE-BE.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



determinación de la utilidad de los Estados Financieros que es alcanzada por el IUE, de lo que se deduce que el IUE-BE no es un elemento ajeno al IUE.

Refirió que no es evidente la incongruencia reclamada por el demandante respecto a la Orden de Fiscalización, la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, en vista de que en dicha Orden se estableció como alcance de la determinación al IUE, impuesto que en su estructura posee un régimen de retención en la fuente y que si bien es evidente que no se solicitó documentación específica sobre los formularios correspondientes al IUE-BE, no obstante de ello debe tenerse en cuenta que las observaciones para este impuesto fueron detectadas por la Administración Tributaria en la revisión del gasto deducible, sobre la base de la información proporcionada por el sujeto pasivo.

Agregó que la Resolución del recurso jerárquico señaló con precisión que en la Orden de Fiscalización, la Administración Tributaria no expuso que el alcance de la fiscalización comprendía también el IUE-BE, debe tenerse en cuenta que la formulación del reparo por este concepto deviene de la revisión del gasto no deducible para efectos de la determinación de la base imponible del IUE que se encontraba contemplado en el alcance de la orden de fiscalización.

Enfatizó sobre el hecho de que en ningún momento se causó indefensión al demandante, pues, este tuvo conocimiento del proceso de fiscalización llevado a cabo por la Administración Tributaria, presentando los documentos que le fueron requeridos, teniendo a posibilidad, como que así lo hizo de impugnar los actos administrativos, plantear el recurso de alzada, etc., llamando la atención que en su momento no haya deducido el recurso jerárquico, por lo que resulta inaceptable que ahora, en sede judicial exprese que se lo situó en estado de indefensión y que conculcó su derecho a la defensa, concluyendo que no se produce indefensión cuando una persona conoce el procedimiento que se lleva en su contra y que al no haber planteado el recurso jerárquico el demandante aceptó la resolución del recurso de alzada habiendo quedado firmes los puntos no impugnados y resueltos por la resolución del recurso de Alzada –textual-, siendo aplicable el principio de convalidación que establece que toda nulidad se convalida por el consentimiento, aún en el supuesto de concurrir en un caso determinado los presupuestos de la nulidad, que no procede si el litigante interesado consintió expresa o tácitamente en el acto defectuoso.

Añadió que tan evidente es que se veló por el respeto al derecho a la defensa del demandante que cuando se resolvió el recurso jerárquico, evidenciándose que la Administración Tributaria no valoró adecuadamente la

prueba de descargo presentada por éste conforme dispone el art. 81 de la Ley 2492, se dispuso anular obrados hasta que se pronuncie una nueva Resolución Determinativa que contenga la debida fundamentación, valorando y pronunciándose sobre las pruebas de descargo.

Finalmente, citó como jurisprudencia en la que apoya los fundamentos de la respuesta, la Sentencia N° 186/2013 de 20 de mayo pronunciada por Sala Plena de este Tribunal y el Auto Supremo N° 123 de 9 de mayo de 2012, concluyendo que los argumentos del demandante no son elocuentes, por lo que se ratifica en todos y cada uno de los puntos de la resolución jerárquica impugnada.

II.1. Petitorio.

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

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

1. Los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso acreditan que el hecho que dio lugar a los reparos determinados por la Administración Tributaria y a los recursos de impugnación, se configuró con la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00407 emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, emitida en 22 de diciembre de 2012 **referida a los hechos y elementos correspondientes al IVA, IT, e IUE** de los periodos fiscales enero a diciembre de 2011, haciendo conocer al contribuyente COTEL LA PAZ LTDA., que sería sometido al proceso de determinación llevado de conformidad a los arts. 66, 100, 101 y 104 de la Ley 2492 y arts. 20 y 31 del DS 27310. Como consecuencia de dicha Orden de Fiscalización, se giró la **Vista de Cargo N° 32-0027-2014** de 6 de mayo de 2014, en la que se estableció una deuda tributaria de UFVs 40.350,676 equivalentes a Bs. 78.308,969 por concepto de tributo omitido, intereses y la sanción por la conducta calificada preliminarmente como omisión de pago, reparos determinados por los siguientes conceptos: a) IVA F-200 Bs. 21.062, b) Impuesto a las Transacciones IT F-400 Bs. 3.617; c) IUE F-500 Bs. 26.140.506 d) **IUE-BE F-530 Bs. 6.142.227**, en mérito a que COTEL LA PAZ vende servicios de transmisión de TV cable a sus abonados de las ciudades de La Paz y El Alto, suscribiendo contratos de afiliación con los diferentes proveedores de señales de televisión en el extranjero (Televisa, Pramer, Metro Goldwyn Mayer, HBO, Discovery



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Telefe, etc) (información de la propia R.D cursante de fs. 3 a 45 del anexo 1).

2. Posteriormente, la Administración Tributaria en 14 de agosto de 2014 emitió la Resolución Determinativa N° 17-0433-2014, determinando como obligación tributaria de la empresa hoy demandante, la suma de Bs. 32.300.617 (treinta y dos millones trescientos mil seiscientos diecisiete Bolivianos), por concepto de IVA, IT, IUE, IUE-BE de la gestión 2011, calificando la conducta del contribuyente como Omisión de Pago por adecuarse su conducta a la previsión del art. 165 de la Ley N° 2492, sancionándole con una sanción del 100% del tributo omitido, cuyo importe asciende a UFVs 18.609.744. Finalmente se intima al demandante a depositar la suma de UFVs 40.244.221 equivalentes a Bs. 79.487.168 (setenta y nueve millones cuatrocientos ochenta y siete mil ciento sesenta y ocho 00/100 Bolivianos), por concepto de deuda tributaria que incluye tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago, todo de conformidad al art. 47 de la Ley 2492 (fs. 3 a45 anexo 1).

3. Notificada la entidad demandante con el acto anterior, conforme consta a fs. 2 del anexo 1, dedujo recurso de alzada en los términos del memorial que cursa de fs. 53 a 70 vta. del anexo 1, mereciendo la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0907/2014, determinando la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo N° 32-0027-2014 de 6 de mayo de 2014, por considerar que la misma no se adecuaba a la previsión de los arts. 92 al 104 de la Ley 2492 y no haber valorado íntegramente la documentación presentada por el sujeto pasivo.

4. La resolución del recurso de alzada fue objeto del recurso jerárquico deducido por la Administración Tributaria conforme consta a fs. 165 a 174 y vta., del anexo 1. que fue conocido y resuelto por la AGIT, que pronunció la resolución impugnada en el presente proceso, determinando anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0907/2014, anulando también obrados con reposición de actuados hasta el vicio mas antiguo, esto es hasta la Resolución Determinativa N° 17-0433-2014 de 14 de agosto de 2014 inclusive, a fin de que se emita una nueva Resolución que contenga la debida fundamentación valorando y pronunciándose

sobre todas las pruebas de descargo presentadas por el ahora demandante durante la fiscalización..

5. Dicho acto administrativo tributario dio origen al proceso contencioso administrativo, materia de autos.

6. En el curso de su trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del CPC, habiéndose subsanado la observación de fs. 144 en relación al poder de representación del actor y generales de ley de la autoridad demandada mediante memorial de fs. 166 y vta. Teniéndose por renunciado el derecho a la réplica mediante decreto de fs. 241, en la misma providencia se pronunció el decreto de "autos para sentencia"

IV. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

En autos, COTEL LA PAZ LTDA., al impetrar la revocatoria de la resolución jerárquica y de los actos administrativos que la precedieron acusó:

a) La vulneración de su derecho a la defensa y al debido proceso, en virtud a que la Administración Tributaria, a través de la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, emitió la Orden de Fiscalización Externa N° 00120FE00407 de 27 de diciembre de 2012, para establecer la verificación del IVA, IT e IUE de los periodos fiscales de Enero a Diciembre de 2011.

b) No obstante de lo anterior, la Vista de Cargo, incongruentemente estableció reparos en relación al formulario 530, es decir al IUE BE, impuesto que se encontraba fuera del alcance establecido por la propia Administración Tributaria para la verificación de la situación tributaria de la Cooperativa.

c) El requerimiento de la documentación de descargo se refirió únicamente a la relacionada con el IVA, IT e IUE y no así para el IUE-BE, determinando reparos sobre este último impuesto sin siquiera haber analizado prueba alguna de descargo.

d) la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0320/2015 ilegalmente sostuvo que el IUE y el IUE-BE se constituyen en único e idéntico impuesto, con una diferencia conceptual entre uno y otro que radica en la composición de la utilidad neta, es decir que en el primero (IUE) esta utilidad resulta de los Estados Financieros de las empresas al cierre de la gestión anual, mientras que en el segundo (IUE-BE), se presume como utilidad neta, el 50% del monto total pagado o remesado,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



afirmando además que en ambos casos se grava la utilidad neta de las empresas.

e) La determinación de la deuda tributaria fue efectuada por la Administración Tributaria sobre base cierta sin que se haya considerado ninguna documentación en relación al IUE-BE.

A efecto de resolver la controversia planteada corresponde efectuar la siguiente consideración:

IV.1.- De la Orden de Fiscalización y su alcance en el Código Tributario Boliviano.

En primer término la Ley 2492 establece la "Fiscalización" como un medio utilizado por la Administración Tributaria para la determinación de la deuda tributaria, cuyas modalidades se hallan establecidas en el art. 93 de dicha Ley. Así el art. 95. I señala: "*Para dictar la Resolución Determinativa, la administración Tributaria debe controlar, verificar, **fiscalizar** o investigar los hechos, actos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarados por el sujeto pasivo, conforme a las facultades otorgadas por este código y otras disposiciones legales tributarias*".

En este mismo contexto, el art 104. I de la Ley 2492 establece que el Procedimiento de Fiscalización **se iniciará con la Orden de Fiscalización** emitida por Autoridad competente de la Administración Tributaria, **estableciéndose su alcance y periodos a ser fiscalizados**, la identificación del sujeto pasivo así como la identificación del o los funcionarios actuantes, conforme a lo dispuesto en normas reglamentarias que al efecto se emitan. Concordante con esta disposición legal el art. 31 del DS 27310 de 9 de enero de 2004, establece como uno de los requisitos, entre otros, **el objeto y alcance de la fiscalización.**

De las normas anotadas precedentemente, sin lugar a equívoco se concluyen tres aspectos importantes: a) la Fiscalización es un medio utilizado por la Administración Tributaria para la determinación de la deuda tributaria, b) El Procedimiento de Fiscalización se inicia con la Orden de Fiscalización, c) La Orden de Fiscalización necesariamente debe establecer su alcance y periodos fiscalizados.

En autos, en el proceso de fiscalización contra COTEL LA PAZ LTDA., se pronunció la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00407, cuyo alcance hacía referencia a la verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al IVA, IT, IUE de los periodos fiscales enero a diciembre de 2011. Consecuentemente,

este era el marco en el que debía desarrollarse toda la actividad de la Administración Tributaria. Tan evidente resulta esta afirmación que los requerimientos del SIN N° 00097402, 0097494, Formulario 4003, para presentación de documentación de descargo, se referían únicamente a los impuestos cuyo alcance se estableció en la Orden de fiscalización. Así lo reconoce la propia ARIT cuando en la relación de hechos en sede administrativa menciona esta situación (fs. 149 y vta. anexo 1), quedando fuera del alcance de la Orden de Fiscalización y de los actos del SIN el IU-BE, sobre el que ni si quiera se requirió información alguna por parte del ente recaudador.

Ahora bien, resulta incongruente la actuación del SIN cuándo emite una Orden de Fiscalización con un alcance a los impuestos IVA, IT, IUE, alcance con el que fue debidamente notificado el sujeto pasivo de la relación tributaria, pero más adelante emitió la Vista de Cargo N° 32-0027-2014 de 6 de mayo de 2014, estableciendo cargos contra COTE LA PAZ LTDA., y una obligación tributaria preliminar que incluye al IUE-BE , reparos que fueron ratificados en la Resolución Determinativa N° 17-0043-2014 de 14 de agosto de 2014 que discurre de fs. 3 a 45 del anexo 1. En suma, teniendo en cuenta las disposiciones legales citadas en párrafos anteriores, *no existe fundamento legal alguno que justifique la emisión de una Orden de Fiscalización en la que se establezca claramente el alcance del procedimiento, se dicte una Vista de Cargo que incluya un impuesto no establecido en la Orden de Fiscalización y se ratifique este error con la emisión de una Resolución Determinativa.* No corregir este anómalo procedimiento implicaría transgredir el derecho al debido proceso, en su componente del derecho a la defensa y sobre todo la conculcación de los derechos consagrados en el art. 68 numerales 1, 2, 6 y 8 de la Ley N° 2492, esto es, ***a ser informado y asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias*** y en el ejercicio de sus derechos; a que la Administración Tributaria ***resuelva expresamente las cuestiones planteadas en los procedimientos previstos en el Código Tributario, al debido proceso*** y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones ***y documentación que respalde los cargos que se le formulen***, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados, ***a ser informado al inicio y conclusión de la fiscalización tributaria acerca de la naturaleza y alcance de la misma***, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



En el presente caso -se reitera-, el demandante fue notificado oficialmente con el inicio de un proceso de fiscalización cuya cobertura y alcance incumbía los impuestos IVA, IT e IUE, se pronunció la Vista de Cargo con reparos por estos impuestos y adicionalmente el IUE-BE y finalmente se pronunció la Resolución Determinativa confirmando la Vista de Cargo, sin que se haya solicitado prueba de descargo en relación a este impuesto menos permitir a COTEL LA PAZ LTDA., presentación de documentación alguna en relación a dicho impuesto, siendo equivocado el criterio de la Administración Tributaria cuando señala que la documentación referida al IUE era suficiente para ingresar al análisis del IUE-BE y que ambos impuestos en realidad configuran uno solo. Este error no sólo de procedimiento sino transgresor de los derechos del demandante, fue efectivamente advertido durante la tramitación del recurso de alzada, cuando en la resolución ARIT LPZ/RA 0907/2014, refiriéndose al tena dispuso: **“Por las consideraciones mencionadas, la Administración Tributaria debe corregir lo observado a momento de emitir un nuevo acto administrativo, toda vez que las especificaciones de la deuda tributaria y la fundamentación de hecho y de derecho, debe ser concordante con el alcance inicialmente establecido en la Orden de Fiscalización o alternativamente en este entendido, deberá iniciar otro procedimiento de determinación por otras obligaciones tributarias que estime conveniente, sin alterar posteriormente el procedimiento inicial”** (negritas y subrayado han sido añadidas).

Así mismo, el art. 96 de la Ley 2492, señala que la Vista de Cargo debe contener los hechos, actos, datos elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, ***procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación***, disposición que implica la existencia necesaria de un análisis, entre otros, de los elementos probatorios que aporte el sujeto pasivo de la relación tributaria, aspecto que en el procedimiento administrativo no fue cumplido en relación al IUE-BE, actuando la Administración Tributaria sobre la prueba relacionada al IUE cuál si se tratase de dos impuestos idénticos o únicos

Consecuentemente, el fundamento en relación al punto IV.1, permite otorgar razón al demandante, resolviendo a su favor los puntos de controversia identificados con los incisos a), b) y c).

IV.2. Del Impuesto a las Utilidades de las Empresas IUE y al Impuesto a las Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior IUE-BE.-

La autoridad demandada a momento de resolver el recurso jerárquico, estableció que el IUE y el IUE-BE se constituyen en un único e idéntico impuesto, que el simple anuncio de fiscalización del IUE era suficiente para que el sujeto pasivo esté a derecho sobre el IU-BE y que al tratarse de una fiscalización parcial, podría revisar los dos impuestos sin limitar su facultad a circunstancias específicas. Mientras que el demandante arguye que este es un fundamento apócrifo para justificar la ilegal actuación de la Administración Tributaria.

A fin de resolver este punto, debe tenerse en cuenta que IUE fue concebido en el art. 36 de la Ley N° 843, que dispone: *“Créase el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas que se aplicará en todo el territorio nacional sobre las utilidades resultantes de los estados financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual, ajustadas de acuerdo a lo que disponga esta Ley y sus reglamentos”*. Por su parte el art. 47 de la ley citada, establece que la “utilidad neta” que se constituye en la base imponible del IUE, será la que resulte de deducir la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta) los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente, admitiéndose como deducibles y todos aquellos gastos que cumplan la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad gravada y a conservación de la fuente que la genera, por lo que, entonces, el IUE es un impuesto que recae sobre las utilidades que obtengan las empresas al final de cada gestión anual y que se hallen establecidas en los Estados Financieros para el caso de las empresas o en las Declaraciones Juradas presentadas por los sujetos que no estén obligados a llevar registros contables que le permitan la elaboración de estados financieros.

Esa es la naturaleza jurídica del IUE y los arts. 36 al 42 de la Ley 843 establecen el marco rector de su determinación.

En relación al **Impuesto a las Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior IUE- BE**, es el art. 51 de la ley N° 843, que establece: *“Cuando se paguen rentas de fuente boliviana a beneficiarios del exterior, se presumirá, sin admitir prueba en contrario que la utilidad neta gravada será equivalente al 50% del monto total pagado o remesado. Quienes paguen o remesen dichos conceptos a beneficiarios del exterior, deberán retener con carácter de pago único y definitivo, la tasa del 25% de la utilidad neta gravada presunta”*.

De esta cita glosada se extrae que existe un único elemento común entre este impuesto y el IUE, constituido por la fuente que es la *fuentes boliviana*,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

entendida como tal según el art. 41 de la tantas veces citada Ley 843 *aquellas fuentes que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República (hoy Estado de Bolivia), de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos;* aspecto que en ningún caso significa que el IUE y el IUE-BE se constituyan en un único impuesto o que la documentación que sirva de descargo para uno sirva también para justificar y/o descargar el otro.

Por otra parte, la naturaleza jurídica de ambos impuestos permite a este Tribunal Supremo de Justicia convenir en que *–conforme expresó el demandante–*, cada uno de estos impuestos poseen alcance e información específica para cada uno de ellos, diferenciándose en el hecho generador, la alícuota el sujeto pasivo de la relación tributaria y la base imponible. En el IUE el sujeto pasivo resulta ser la empresa y en el IUE-BE el beneficiario del exterior. El hecho imponible en el IUE es la utilidad determinada al cierre de la gestión, mientras que en el IUE-BE el 50% del monto remesado o pagado, el hecho imponible en el IUE es la utilidad al cierre de gestión, en el IUE-BE envío de utilidades al exterior. Características propias de cada uno de ellos que al mismo tiempo marcan la diferencia.

IV. 3.- Sobre el Método de determinación de la deuda tributaria.

Finalmente, sobre este punto de controversia, se debe acudir al art. 96.I de la Ley N° 2492 para señalar que esta norma dispone que *“La Vista de Cargo fijará la base imponible sobre base cierta o sobre base presunta según corresponda y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado”*. En el presente caso tanto la Vista de Cargo N° 32-0027-2014 de 6 de mayo de 2014, cuanto la Resolución Determinativa N° 17-0433-2014, ambos actos administrativos pronunciados por la Administración Tributaria, establecieron que la determinación fue realizada sobre **base cierta**, aspecto que importa que, a momento de establecer el adeudo tributario, necesariamente se tomó en cuenta la documentación e información requerida al demandante, sobre cuya base la Administración Tributaria tomó conocimiento de los hechos generadores del tributo.

Entonces al establecer que la determinación se realizó sobre base cierta, cabe preguntar: ¿Qué documentación fue valorada y/o analizada en relación al

IUE-BE?; si primero este impuesto no estaba dentro del alcance de la fiscalización y segundo conforme se ha establecido en la presente resolución, la documentación de descargo para el IUE no puede ser apropiada *–como lo hizo la Administración Tributaria–* para el IUE-BE., de donde se establece que, en relación a este último impuesto, se establecieron cargos sin ninguna documentación de respaldo.

En el marco de la fundamentación precedente, resulta evidente la afirmación del demandante en sentido que la Resolución del recurso jerárquico al dejar sin efecto la resolución de su inferior y anular obrados únicamente hasta la Resolución Determinativa, validó la irregular e ilegal actuación de la Administración Tributaria que emite una Orden de Fiscalización con un alcance determinado (IVA, ITE e IUE), empero pronuncia una Vista de Cargo y Resolución Determinativa que incluye un impuesto (IUE-BE) que no fue considerado en el inicio del proceso de verificación.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 2.2 y 4 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda y en su mérito, deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0320/2015 de 3 de marzo de 2015, manteniendo subsistente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0907/2014 de 8 de diciembre de 2014, debiendo la Administración Tributaria pronunciar una nueva Vista de Cargo.

Procédase a la devolución de antecedentes administrativos.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.



Mg. Fidel Marcos Tardoya Rivas
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.,
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.,
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Ante mí :

Tyrone Cuellar Sánchez
SECRETARIO
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ÓRGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM. SOCIAL Y ADM.
SEGUNDA

Auto Supremo N° 006/2016 Fecha: 10-03-16
Libro Toma de Razón N° 01/2016

Tyrone Cuellar Sánchez
SECRETARIO
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA