



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

3

INFORME N° 072/16 - 28104126

H.R. N° 1738 - 22104126

GRJ-0086/LPZ-0012/2015

LPZ/500

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA

Sentencia N° 20

Sucre, 07 de abril de 2016

Expediente : 010/2015-CA
Materia : Contencioso Administrativo
Demandante : Impuestos Nacionales Distrital La Paz I
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria
Resolución Impugnada : RJ-AGIT.RJ-1430/2014
Tercer Interesado : Gustavo Camacho Pérez
Magistrado Relator : Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez

Pronunciada dentro del proceso Contencioso Administrativo seguido por Impuestos Nacionales Distrital La Paz I., representada por Cristina Elisa Ortiz Herrera, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria que emitió la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT- RJ 1430/2014 de 13 de octubre de 2014.

VISTOS: La demanda contenciosa administrativa de fs. 23 a 30, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por la Lic. Cristina Elisa Ortiz Herrera, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ-1430/2014 de 13 de octubre de 2014; el decreto de admisión de fs. 34; la contestación a la demanda de fs. 38 a 43; los memoriales de réplica de fs. 60 a 64 y duplica de fs. 78 a 82; el decreto de autos para sentencia de fs. 121; los antecedentes procesales y todo lo que en materia fue pertinente analizar, y:

CONSIDERANDO I:

I.1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS DEL PROCESO

1. El 20 de agosto de 2012, la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), notificó por Cédula a Gustavo Adolfo Camacho Pérez con la Orden de Verificación No. 2012OVE00033, referida a la verificación de los hechos y/o elementos relacionados con la correcta determinación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), correspondiente a los períodos fiscales enero a diciembre 2008, notificando al efecto con el Requerimiento N°00111813 en el que solicitó los Formularios Nos. 200, 400 y 510. Declaraciones Juradas, los Libros de Compras y Ventas IVA, las Notas Fiscales de respaldo débito y Crédito Fiscal IVA, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingresos y Egresos, Formulario 110 y respaldo respectivo y otros que el fiscalizador solicite (fs. 4,8 y 9 - 15 de antecedentes administrativos c.1).

2. El 27 de agosto de 2012, Gustavo Adolfo Camacho Pérez solicitó a la Administración Tributaria ampliación de plazo para la presentación de la documentación requerida, solicitud que fue aceptada mediante el Proveído 24-2562-12, de 31 de agosto de 2012 (fs. 17-18 de antecedentes administrativos, c1).

A

3. El 13 de noviembre de 2012, se elaboró el Acto por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 52048, **por no presentar toda la documentación solicitada mediante Requerimiento N° 111813**, aplicando la multa de 1.500 UFV, establecida en el Numeral 4 del Anexo Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 (fs. 23 de antecedentes administrativos, c.1)

4. El 18 de octubre de 2013, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE:SIN/GDLPZ/DF/FVE-INF/04046/2013, donde se menciona que mediante Nota dirigida a la ASFI, solicitó información respecto al Contribuyente; de la información proporcionada por el Sistema Financiero del Banco Mercantil Santa Cruz, PRODEM FFP SA. y Banco Nacional de Bolivia, verificó la existencia de ingresos por depósitos, mismos que no fueron respaldados ni documentados por el Contribuyente por lo que se presume que corresponde a retribuciones por el ejercicio de la profesión liberal u otra prestación, estableciendo, sobre Base Presunta, la existencia de ingresos no declarados, una deuda tributaria por Tributos Omitidos y Omisión de Pago de 54.145 UFV y, sobre Base Cierta, una deuda tributaria que también incluye Tributos Omitidos y Omisión de Pago de 43.684 UFV (fs. 539-553 de antecedentes administrativos, c.3).

5. El 25 de noviembre de 2013, la Administración Tributaria notificó por Cédula a Gustavo Adolfo Camacho Pérez, con la Vista de Cargo Cite: SIN/GDLPZ/DF/FVE-I/VC/0614/2013 de 18 de octubre de 2013, estableciendo sobre base Cierta y Base Presunta una deuda tributaria de 97.829 UFV por concepto de Tributo Omitido del IUE más intereses, sanción preliminar de Omisión de Pago y Multa por Incumplimiento de Deberes Formales correspondiente al Acta N° 52048, por los períodos fiscales de enero a diciembre de 2008; y otorga el plazo de 30 días para presentar descargos (fs. 555-565 y 566-569 de antecedentes administrativos, c.3)

6. El 17 de diciembre de 2013, Gustavo Adolfo Camacho Pérez dentro del término de prueba, presentó memorial adjuntando en calidad de descargo la siguiente documentación: 1) Cuadro que detalla depósitos en Cajas de Ahorro N°40222722732 y 4024495361 del Banco Mercantil Santa Cruz y sus descargos; 2) Declaración Jurada de Daniel Aranibar Tavera, que evidencia y justifica el depósito de Bs. 136.040.- en su cuenta personal con los detalles que también expresa dicha declaración, documento que se encuentra notariado (fs. 597-600 y 601-606 de antecedentes administrativos, c3 y c4).

7. El 24 de marzo de 2014, la Administración Tributaria emitió el Informe Cite: SIN/GDLPZ/DJCC/UJT/INF-C/0048/2014, que valora las pruebas presentadas como descargo a la Vista de Cargo Cite: SIN/GDLPZ/DF/FVE-I/VC/0614/2013, indicando que respecto al préstamo de dinero al fallecido Mauro Cuellar Caballero, carecen de Fe probatoria, si los mismos no se encuentran corroborados por el Club Bolívar y sus registros contables, por lo que no son descargos válidos, por lo que determina ingresos no declarados por el Contribuyente sobre Base Presunta, además que los descargos presentados no son aceptados; asimismo señala, que posterior al Proceso de Verificación, el Contribuyente efectuó el pago parcial mediante Boleta de Pago F-1000



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

en importe pagado de Bs.54.745.- que fueron verificados en el Sistema de Recaudación e imputable a la deuda tributaria (Base Cierta), por lo que procede una nueva deuda tributaria a favor del fisco de 66.205 UFV, correspondiente al Tributo Omitido actualizado, intereses y calificación preliminar de la conducta (fs. 611-617 de antecedentes administrativos, c.4).

8. El 7 de abril de 2014, la Administración Tributaria notificó personalmente con la Resolución Determinativa N° 0091/2014, 24 de marzo de 2014, fija de oficio sobre Base Cierta las obligaciones tributarias de 24.030 UFV, así como Multa por Incumplimiento a Deberes Formales y declara las mismas pagadas en virtud al pago realizado mediante Boleta F-1000 por Bs. 54.745.-; además de determinar deuda tributaria sobre Base Presunta de 66.205 UFV que incluye la sanción por Omisión de Pago, por concepto de Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas –IUE por los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008 (fs. 622-640 y 643 de antecedentes administrativos, c.4)

CONSIDERANDO II:

II.1. Contenido de la demanda contenciosa administrativa

De la revisión de la demanda presentada, se extraen como fundamentos los siguientes:

La Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, considera que la Autoridad General de Impugnación Tributaria que emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1430/2014 CONFIRMANDO la Resolución ARIT-LPZ/RA 0570/2014 de 28 de julio de 2014, que Revoca parcialmente la Resolución Determinativa N° 0091/2014 sobre una parte de lo determinado sobre Base Presunta, dejando sin efecto el importe de 11.573 UFV más intereses y sanción por omisión de pago y firme y subsistente el importe de 9.164 UFV por el IUE, más intereses y sanción por Omisión de Pago de 23.480 UFV., lesiona los derechos de la Administración Tributaria puesto que considera de manera errada los datos del proceso, por tal motivo señala los agravios sufridos:

1. Falta de motivación en la Resolución Emitida por la AGIT ya que carece de Fundamentos y Respaldo legal.

Establece que de la lectura de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1430/2014 de 13 de octubre de 2014 se puede advertir sic. *“más parece un resumen de las actuaciones efectuadas, ya que menciona conceptos y normativa sin conexión o explicación relacionada a cada agravio planteado”*. Indican además que los agravios manifestados en el Recursos Jerárquico no fueron desvirtuados o se desvirtuaron con fundamentación insuficiente, siendo evidente que no existió una verdadera valoración integral de las actuaciones efectuadas sobre el supuesto préstamo de dinero al Club Bolívar y del Depósito con Cheque No. 1575 del First Federal Bank a nombre de Mauricio Caballero, tampoco se especifica la normativa que demuestre que la Administración Tributaria actuó de manera equivocada al utilizar la Base Presunta sobre dichos montos, no existe el debido respaldo del porqué se Confirma la

Revocatoria Parcial de la Resolución Determinativa N° 0091/2014, emitida por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales.

2. Incongruencia entre la normativa utilizada y lo resuelto por la AGIT con respecto al método de determinación sobre base presunta.

Considera que la AGIT, al emitir la resolución de Recurso Jerárquico que se impugna, dejando sin efecto el tributo omitido por 11.573 UFV's más intereses y sanción por omisión de pago correspondiente al Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) de la gestión fiscal 2008, actuó de forma incongruente toda vez que su fundamentación sobre la utilización del método sobre Base Presunta señala: *“respecto a que la ARIT realizó una interpretación equivocada de la utilización del Método de Determinación sobre Base Presunta y que no puede pretender imponer se utilice el Método de la Base presunta como un último recurso; cabe señalar, que conforme el art. 44 de la Ley N° 2492 (CTB), la utilización de la Base Presunta se da cuando habiéndose requerido por los conductos legales y procedimentales la documentación pertinente respecto a los ingresos por Depósitos Bancarios para efectuar una Determinación sobre Base Cierta y el Sujeto Pasivo no los entregó, se apoyó en normativa tributaria en vigencia, EN CONSECUENCIA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PUEDE ESTABLECER SU DETERMINACIÓN DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS YA SEA SOBRE BASE CIERTA O PRESUNTA O AMBAS, CUMPLIENDO LAS DISPOSICIONES LEGALES EMITIDAS AL EFECTO, CONFORME SEÑALA EL ART. 43 DE LA LEY N° 2492(CTB)”* sic. Señala que en el presente caso la Administración Tributaria corroboró que el contribuyente no presentó la declaración jurada que le correspondía efectuar por servicios profesionales del IUE del periodo fiscal 2008 y que incumplió con las obligaciones impositivas conforme lo establecido en el art. 70 de la Ley N° 2492 y 42 de la Ley N° 843 y que fue el propio contribuyente quien reconoce no haber realizado la misma, tampoco se tomó en cuenta que hubieron circunstancias que imposibilitaron el conocimiento cierto de las operaciones del Sr. Gustavo Camacho, sin embargo a pesar de ello y de haberse aplicado la misma normativa inexplicablemente la AGIT CONFIRMA la revocatoria Parcial de la Resolución determinativa 00091/2014 de parte de la determinación sobre Base Presunta, aspecto incongruente que se puede evidenciar en el fallo emitido por la AGIT”.

3. Violación del art. 76 de la Ley N° 2492

La Resolución emitida por la AGIT, señala respecto a los depósitos en efectivo en las cuentas de Ahorro *“se tiene que la Administración Tributaria debió aportar elementos que permitan establecer de forma razonable que los mismos responden a ingresos gravados no declarados por la persona, que se originan en operaciones efectuadas en ejercicio de la profesión libre. Sin embargo, tal extremo no se evidencia en el presente caso ya que el SIN no efectuó investigación alguna que permita establecer que tales depósitos en efectivo, corresponden al pago de honorarios”* (Sic). Argumento que se establece sin considerar que la Administración Tributaria realizó diferentes requerimientos al contribuyente así como a terceros.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Toda vez que mediante requerimiento N° 111813, se pidió al contribuyente información, quien a su vez solicitó prórroga de 10 días hábiles. Para luego el 19 de septiembre de 2012, presentar nota señalando que es Catedrático titular y Director de Postgrado de la Universidad Mayor de San Andrés, que trabajó como Asesor jurídico de la Empresa Aerosur, que no ha ejercido la profesión Libre de abogado en la gestión 2008 y que no cuenta con la información solicitada en el requerimiento, adjuntando documentación presentada en otra fiscalización realizada a "Camacho & Asociados" Asoc. Civil. Por proveído N° 24-3006-12 de 4 de octubre de 2012, la Administración Tributaria le hace conocer que tenía la obligación de cumplir lo establecido en el numeral 8 del art. 70 de la Ley No. 2492 y seguirá con el proceso de verificación la documentación que cursa en su poder y que incurrió en la contravención establecida en el numera 4.1 de RND 10-0037-07 Anexo consolidado el cual fue notificado por secretaría en fecha 17 de octubre de 2012.

Asimismo al amparo del art. 66 de la Ley No. 2492 se notificó a la Universidad de San Andrés y se efectuó Requerimiento N° 123728 de 4 de octubre de 2012 para que el contribuyente explique (por escrito) y documente el concepto de cada uno de los depósitos realizados durante la gestión 2008 en el Banco Mercantil Santa Cruz, Banco Nacional de Bolivia y Prodem FFP S.A. Con la Vista de Cargo N°614/2013, por reparos encontrados, debidamente detallados, los cuales de merecer alguna objeción debieron ser desvirtuados en el plazo de 30 días.

TRANSGRESIÓN DEL PRINCIPIO DE CONGRUENCIA

Señala que el depósito con el cheque 1575 del First Federal Banck a nombre de Mauricio Caballero, no fue impugnado en instancia de Alzada sin embargo la Autoridad de Impugnación Tributaria revoca dicho monto y la da por válida con el argumento de que al ser "Remesa en tránsito" y "Cheque en remesa", se pone de manifiesto que éstas cuentas bancarias son personales y eran destinadas por el Contribuyente para ser empleada en operaciones vinculadas a su actividad de servicios profesionales como también de otros servicios. (Sic.)

Advierte que la AGIT en su Resolución de Recurso Jerárquico claramente reconoce "*Que si bien el sujeto pasivo no hace mención expresa al Cheque No. 1575 en el Recurso de Alzada, es también evidente que al haberse observado la determinación sobre Base Presunta en los depósitos efectuados en cuentas personales, da lugar a la ARIT a verificar si es correcto lo resuelto por la Administración Tributaria, a cuyo efecto correspondía pronunciarse sobre las cuentas personales del Contribuyente ...*" (Sic). Sin embargo la AGIT confirma la Revocatoria Parcial sobre el monto, es decir existe pronunciamiento sobre un punto no impugnado, lo que se constituye en una transgresión a los arts. 198 inc. e) y 211 de la Ley 2492, aspecto que vulnera el principio de congruencia ya que este hecho no fue impugnado en el Recurso de Alzada, y que dio lugar a la emisión de la Resolución Extra o Ultra Petita, que vulnera el principio de congruencia, el derecho a la defensa, debido proceso y la seguridad jurídica, al que también tiene derecho la Administración Tributaria, mismos que se encuentran consagrados en el Art. 115 par. II de la CPE., solicitando y

desarrollado en los fundamentos de la SC 1312/2003-R de 9 de septiembre y la SC 0471/2005-R de 28 de abril de 2005 que se refiere al principio de congruencia que se aplica a los procesos penales y que es válida para los procesos administrativos.

II.2. Petitorio

Por todo lo referido anteriormente, en aplicación al art. 2 de la Ley No. 3092 de Modificaciones al Código Tributario, art. 70 de la Ley N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo, art. 778 y sig. Del Código de Procedimiento Civil y la Sentencia Constitucional N° 90/2006 de 17 de noviembre de 2006, PIDE EMITA Sentencia declarando Probada la demanda y revocando parcialmente la Resolución de Recursos Jerárquico AIT –RJ 1430/2014 de 13 de octubre de 2014

II.3. Respuesta de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

A fs. 38 a 43 una vez corrida en traslado la demanda, la AGIT mediante memorial presentado en fecha 21 de abril de 2015, contesta negativamente la demanda contenciosa administrativa presentada por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, señalando que:

Sobre la “Falta de Motivación en la Resolución emitida y que carece de fundamentos y respaldo Legal” así como la acusación de “transgresión al Principio de Congruencia ya que en cuanto al depósito con el cheque 1575 del First Federal Bank a nombre de Mauricio Caballero, sin embargo este monto fue revocado y lo da por válido”. Aclara que el Sujeto Pasivo basa su pretensión en la infundada determinación de la Base Imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas/2008, toda vez que la Administración Tributaria, a partir de algunos depósitos efectuados en sus cuentas personales asumió que tenía origen en ingresos no declarados obtenidos por la prestación de servicios como profesional independiente; que utilizaron el método de la Base Presunta, sin demostrar en la realidad de los hechos las circunstancias que permitan deducir la existencia de cuantía, es decir, utilizó un método al margen de las disposiciones contenidas en la norma Tributaria.

Señala que no se tomaron en cuentas los descargos presentados, los cuales ratifica, en especial el relacionado al préstamo de dinero al fallecido Dr. Mauro Cuellar Caballero, quien devolvió a su cuenta la suma de Bs. 136.040.- en su cuenta personal; además de señalar que procedió a cancelar mediante boleta Form. 1000 la totalidad de la obligación determinada por la Administración Tributaria tanto sobre Base Cierta como Base Presunta.

Que la Administración Tributaria determinó ingresos no declarados sobre Base Presunta identificando depósitos que se presumen ingresos obtenidos y no declarados por los servicios prestados como profesional abogado, que provienen principalmente de los depósitos en el Banco Mercantil en las Cuentas Caja de Ahorro N° 4022722732, registrados como depósitos en efectivo según Comprobantes Nos. 181200, 124941, 101000, 171100; Caja de Ahorro N° 4022722787 registrados como depósitos en efectivo según comprobantes Nos 142653 y 174510; Caja de Ahorro N° 4023718724 registrados como depósito con Cheque N° 1575 del First Federal Bank a nombre de Mauricio Caballero; Caja de Ahorro N° 4024495361 registrados como por depósitos en



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

efectivo según Comprobantes Nos. 140846, 161841 y depósito en efecto N° 143843 realizado por Gustavo Camacho durante los períodos fiscales (enero – diciembre 2008).

Que en cuanto a los depósitos en la Cuenta de caja de Ahorro N° 4023718721 y 4024495361, el SIN no demuestra la prestación de servicios profesionales de parte del Sujeto Pasivo, por lo que revoca el monto de Bs. 140.327.- y respecto a las Cuentas de Ahorro Nos. 4022722732, 4022722787 y 4024495361, indica que al no adjuntarse los respaldos de las Facturas confirma la observación de la Administración Tributaria como ingresos no declarados por el monto de Bs. 111.123,. En tal razón la ARIT observa la determinación del IUE sobre Base Presunta establecida por parte de la Administración Tributaria, resolviendo revocar parcialmente la Resolución Determinativa, en ese sentido se evidencia que si bien el Sujeto Pasivo no hace mención expresa al Cheque N° 1575 en el Recurso de Alzada, es también evidente que al haberse observado la determinación de la Base Imponible sobre Base Presunta en función a depósitos efectuados en cuentas personales, da lugar a que la ARIT ingrese a verificar si es correcto lo resuelto por la Administración Tributaria, a cuyo efecto correspondía pronunciarse sobre las cuentas personales del Contribuyente, principalmente de los depósitos del Banco Mercantil Santa Cruz en cuya Caja de Ahorro N° 4023718724, se registra el Cheque; aspecto que determina la Resolución del Recurso de Alzada, en consecuencia corresponde que la Resolución Jerárquica confirme la Resolución de Alzada, en ese entendido mal podía alegar una supuesta falta de motivación y de fundamentación o que existe vulneración al principio de congruencia.

Sobre la alegada “Incongruencia entre la normativa utilizada y lo resuelto por la AGIT con respecto al método de determinación sobre Base Presunta” y “Violación al Art. 76 de la Ley N° 2492, ya que corresponde aportar al contribuyente pruebas válidas que permitan establecer el origen de ese dinero en sus cuentas aspecto que no ocurrió, asimismo existió una equivocada valoración de la prueba presentada por el recurrente e inobservancia a lo establecido en el art. 14 de la Ley N° 2492”.

Señala que la Administración Tributaria aceptó los descargos presentados por el Sujeto Pasivo, respecto a los importes de Bs. 13.348.- y de Bs. 13.722.- depositados en las cuentas de Caja de Ahorro Nos. 4022722732 y 4022722787 del Banco Mercantil Santa Cruz SA., cuyo titular de la cuenta es Gustavo Adolfo Camacho Pérez, los cuales según Nota cite N°13543, fueron realizados por el Señor Rivero Anglarill Raúl, quien es funcionario de Aerosur y que corresponde al pago de sueldos cuyo importe ya fue habida, con relación a las cuentas a horro Nos. 4022722732, 4022722787, 4023718724 y 4024495361 del Banco Mercantil Santa Cruz SA., en los que se registraron los depósitos según Comprobantes No. 181200, 124941, 101000, 171100, 142653, 174510 Cheque N° 1575, 140846, 161841 y 143843, es preciso puntualizar que el Contribuyente, señaló que los depósitos personales observados obedecen a ingresos obtenidos como miembro de la Sociedad Civil, Camacho & Asociados, por trabajos realizados durante la Gestión 2008, acompañando a tal efecto la Escritura Pública de

Constitución de Sociedad Civil, además de adjuntar el Acta de Declaración Voluntaria notariada, documento por la cual justifica el depósito a su cuenta de Bs. 136.040.- al originarse este ingreso de la devolución de un préstamo de dinero, asimismo, respecto al depósito del Cheque N° 1575, emitida por First Federal Savings Bank of Champaing- Urbana, se advierte según Comprobante Contable y Nota de Crédito, refieren “Remesa en tránsito” y “Cheque en remesa”, respectivamente; situaciones que pone de manifiesto que éstas cuentas bancarias son personales y eran destinadas por el Contribuyente para ser empleadas en operaciones vinculadas a su actividad de servicios profesionales, como también de otros servicios.

Sobre el punto referido a “personas naturales que ejercen profesiones liberales u oficios en forma independiente”, señala que las situaciones que forman parte de la vida privada de la persona no puede figurar como parte del ejercicio de la profesión libre pues no constituyen parte de sus elementos, en ese entendido se entiende que la persona natural que se constituye en un profesional libre puede mantener cuentas propias, cuyos depósitos no necesariamente impliquen la existencia de ingresos que deriven en la obtención de utilidades alcanzadas por el IUE, en el marco del Art. 36 de la Ley N° 843 (TO); situación distinta a la de las Sociedades Comerciales, cuya contabilidad debería reflejar de forma clara y precisa todas sus operaciones, al no poderse entender que la misma posee cuentas “propias”, tal como ocurre con las personas naturales, por lo que los depósitos en efectivo en las Cuentas de Ahorro N° 4023718724 y 4084495361 del Banco Mercantil Santa Cruz SA., en los que se registraron los depósitos según Cheque N° 1575 del First Federal Bank por Bs.4.287 y Comprobante N° 161841 por el importe de Bs.136.040.-. se tiene que la Administración Tributaria debió aportar elementos que permitan establecer de forma razonable que los mismos responden a ingresos gravados no declarados por la persona, que se originan en operaciones efectuadas en ejercicio de la profesión libre. Sin embargo, tal extremo no se evidencia en el presente caso, ya que el SIN no efectuó investigación alguna que permita establecer que tales depósitos en efectivo, corresponden al pago de honorarios, más al contrario existe un Acta de Declaración Voluntaria del Ex vicepresidente del Club Bolívar, que establece que el importe de Bs. 136.040.- es por un préstamo de dinero efectuado a su institución, importe que es devuelto mediante el Depósito en cuenta de Gustavo Camacho Pérez; respecto al Depósito de \$us. 615.- equivalentes a Bs. 4.287.- como se manifestó líneas arriba este se refiere a remesas del extranjero, situación que pone de manifiesto que estos depósitos son personales y no refieren a ingresos por servicios prestados; en consecuencia, corresponde confirmar lo resuelto en este punto por la instancia de Alzada.

Sin embargo, en cuanto las Cuentas de Caja de Ahorro Nos. 4022722732, 4022722797 y 4024495361 del Banco Mercantil Santa Cruz SA., en los que se registraron los depósitos según Comprobantes Nos. 181200, 124941, 101000, 171100,142653,174510,140846 y 143843 se evidencia que según descargos presentados a la Vista de Cargo con Nota 10 de diciembre de 2013 el Sujeto Pasivo



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

sostiene que estos depósitos se originan en ingresos percibidos como Socio de "Camacho & Asociados" adjuntando a tal efecto un cuadro que detalla el monto facturado, - sobre el 70% como Socio- citando las Facturas Nos. 125 y 136, 107, 119 y 149, sin adjuntarlas, ni haber presentado documentación contable de la Empresa "Camacho & Asociados" como ser registro de depósito en cuenta, estado de movimiento de cuentas bancarias y otros documentos en los que se refleje que los depósitos efectuados a cuenta de Gustavo Camacho Pérez corresponden a dichas Facturas declaradas ante el SIN, y otros documentos que considere pertinente, por lo que al no haber presentado respaldos.

En cuanto al argumento que realizó una interpretación equivocada de la utilización del Método de Determinación sobre Base Presunta, señala que conforme al artículo 44 de la Ley N° 2492 (CTB), la utilización de la Base Presunta se da cuando habiéndose requerido por los conductos legales y procedimentales la documentación pertinente respecto a los ingresos por Depósitos Bancarios para efectuar una Determinación sobre Base Cierta y el Sujeto Pasivo no los entregó, se apoyó en la normativa tributaria en vigencia, en consecuencia la Administración Tributaria, puede establecer su determinación de Obligaciones Tributarias ya sea sobre Base Cierta o Presunta o ambas, cumplimiento las disposiciones legales emitidas al efecto, conforme señala el artículo 43 de la Ley 2492 (CTB).

II.4. Petitorio

Concluye solicitando que en mérito a los antecedentes y fundamentos señalados declarar improbada la demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1430/2014 de 13 de Octubre de 2014.

II.5. Memorial de réplica

Por memorial de fs. 60 a 64, la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por la Lic. Cristina Ortiz Herrera, presenta réplica contra la respuesta Negativa de la demanda ratificándose en todos los puntos del petitorio de la demanda contenciosa administrativa interpuesta y solicitando declaren Probada la misma.

II.6. memorial de dúplica

Por memorial de fs. 78 a 82, el demandado (AGIT) presenta dúplica reiterando que la Resolución Jerárquica motivo del proceso contencioso administrativo, se encuentra plenamente motivado y fundamentado, ratificando su petitorio para que la demanda se declare Improbada.

II.5. Decreto de Autos para Sentencia

Concluido el trámite del proceso, se decretó Autos para Sentencia conforme la providencia de 28 de enero de 2016, cursante a fs. 121.

CONSIDERANDO III:

III.1. Fundamentos Jurídicos del fallo

Que al haberse interpuesto la demanda contenciosa administrativa, realizada la contestación y utilizado el derecho de réplica y dúplica previsto en el art. 354. II del CPC, corresponde resolver el fondo.

Que, el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye garantía formal en el que, la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

Que, en este marco legal, los artículos 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, establecen el procedimiento contencioso administrativo, señalando que la demanda se interpondrá ante la Corte Suprema de Justicia, ahora Tribunal Supremo de Justicia, y que el proceso será tramitado en la vía ordinaria de puro derecho; y, conforme también se tiene previsto en el art. 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

En consecuencia, teniéndose reconocida la competencia de la Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Especializada Contenciosa y Contenciosa Administrativa y Social y Administrativa para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley y sobre los hechos conocidos, correspondiendo realizar el control judicial sobre los actos ejercidos mediante la vía Administrativa.

Según se verifica de antecedentes, se establece que el origen de la controversia en la presente Litis, se concreta respecto a la Determinación del Recurso Jerárquico que resuelve confirmando el Recurso de Alzada que revocaba parcialmente la Resolución Determinativa N° 0091/2014, de 24 de marzo de 2014 emitida por el SIN respecto a la determinación sobre Base Presunta; dejando sin efecto el importe de 11.573 UFV más intereses y sanción por Omisión de Pago. Dejando firme y subsistente el importe de 9.164 UFV por el IUE, más intereses y sanción por omisión de pago de 23.480 UFV.

La Administración Tributaria señala agravios sufridos por la Resolución de Recurso Jerárquico:

1. *Falta de motivación en la Resolución Emitida por la AGIT ya que carece de Fundamentos y Respaldo legal.*
2. *Incongruencia entre la normativa utilizada y lo resuelto por la AGIT con respecto al método de determinación sobre base presunta*
3. *Violación del art. 76 de la Ley N° 2492*
4. *Equivocada validación del Prueba presentada por el Recurrente e inobservancia a los establecido en el art. 14 de la Ley N° 2492*
5. *Transgresión del Principio de Congruencia.*

Atendiendo los puntos señalados por la Administración Tributaria en su demanda contenciosa, Se tiene:

Sobre la Falta de motivación en la Resolución Emitida por la AGIT que se alega carece de Fundamentos y Respaldo legal.

Analizados los extremos acusados por la Administración Tributaria, se puede concluir que la Autoridad de Impugnación Tributaria en su Resolución de Recurso



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Jerárquico, basó su decisión en los agravios expuestos por el sujeto pasivo, referidos a la determinación del Impuesto a la Utilidades de las empresas sobre **base presunta**.

Señalando que el sujeto pasivo, estableció su demanda en el principio "*non bis in idem*", que consiste en la prohibición de que un mismo hecho resulte sancionando más de una vez, es decir, supone que no se imponga duplicidad de sanciones en los casos en que se desprenda identidad de sujeto, hecho y fundamento sin que haya una supremacía especial, como por ejemplo que se sancione a una persona dos veces por los mismos hechos en la jurisdicción administrativa y la penal.

En ese sentido, conforme los datos del proceso, a los efectos de establecer inicialmente cuales las facultades y/o atribuciones de la Administración Tributaria es preciso señalar que el art. 66 del Código Tributario Boliviano (CTB), define con especificidad estas facultades:

"Artículo 66° (Facultades Específicas). La Administración Tributaria tiene las siguientes facultades específicas: 1. Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación; (...). Faculta a la Administración Tributaria la investigación, que en el caso concreto debió operarse con relación al Impuesto a las Utilidades de las Empresas que el sujeto pasivo incumplió en la gestión 2008 por el ejercicio Libre de la Profesión o Profesión liberal. Pero esta instancia presumió el origen de ingresos no declarados obtenidos por la prestación de servicios como profesional independiente, por algunos depósitos efectuados a cuentas personales del sujeto pasivo.

Utilizó el método de la Base Presunta, sin demostrar (comprobar) los hechos ciertos para la deducción de las cuantías. Por lo que la AGIT, determinó que se utilizó el método al margen de las disposiciones contenidas en la norma Tributaria. Basada en determinaciones propias de la Doctrina Tributaria SIDOT V.2, señala: STG-RJ/0099/2005 *"Es así que la determinación por regla general casi siempre debe ser sobre base cierta, pudiéndose utilizar el método de determinación sobre base presunta cuando la Administración Tributaria se vea imposibilitada de obtener elementos certeros necesarios para conocer con exactitud si la obligación tributaria sustancial existe y cuál es la dimensión pecuniaria, en otras palabras, la determinación sobre base presunta es un recurso de 'ultima ratio', puesto que esto también implica que la carga de la prueba deba recaer sobre el contribuyente en las instancias de impugnación"*

2. Con relación a la acusada incongruencia entre la normativa utilizada y lo resuelto por la AGIT, con respecto al método de determinación sobre base presunta.-

Luego de analizados los anexos, se ha podido verificar que el "Informe de Conclusiones" emitido por la Responsable de la Unidad Jurídica Técnica, sobre la verificación del Impuesto sobre las utilidades de las Empresas (IUE) señala sic. *"que el Contribuyente Camacho Pérez Gustavo Adolfo, presenta descargos a la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/FVE-I/VC/0614/2013"*. En ese mismo informe en el último párrafo determina que: sic. *"Por lo que se realiza una nueva determinación de*

Ingresos No declarados **considerando los descargos presentados por el contribuyente, dándolos como válidos**

No existe incongruencia puesto que la AGIT, verificó y dio por sentado que los descargos del sujeto pasivo fueron válidos para desvirtuar las presunciones de que los depósitos en sus cuentas personales no correspondían a ingresos por servicios profesionales. Más aún cuando en el recurso de alzada la Administración Tributaria apunta sic. “... se procedió a verificar toda la información proporcionada de forma directa por el contribuyente, más al identificarse la existencia de varias cuentas bancarias registradas a nombre del mismo y siendo que **AQUELLAS CUENTAS SON USADAS INDISCRIMINADAMENTE PARA EFECTUAR TRANSACCIONES TANTO PERSONALES COMO PROFESIONALES**, se determinó una base imponible sobre presuntos ingresos, haciendo uso en consecuencia de la **BASE PRESUNTA** correctamente”.

Por el argumento esgrimido por la AGIT, sobre que se realizó interpretación equivocada de la utilización del Método de Determinación sobre Base Presunta, conforme al art. 44 de la Ley N° 2492 (CTB) se puede concluir que es posible utilizar el método sobre Base Presunta cuando, luego de requeridos al sujeto pasivo, cumpliendo los procedimientos, éste no los entregó, para su determinación por Base Cierta. Lo que en el presente caso no ocurrió, pues el Contribuyente presentó todos los descargos que desvirtuaron la presunción de haber recibido ingresos por servicios profesionales.

3. Sobre la Violación del art. 76 de la Ley N° 2492

Concordante con lo señalado ut supra, la Administración Tributaria contradice su actuación al indicar que el contribuyente no desvirtuó las presunciones efectuadas por esta entidad, incumpliendo así con el Art. 76 de la Ley N° 2492 toda vez que el mencionado artículo señala que “(Carga de la Prueba). En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos...”

En el caso presente no obstante que el Servicio de Impuestos Nacionales, admitió como válida la prueba ofrecida por el contribuyente, en el informe técnico induce a presumir que no se cumplió con el art. 80.II de la Ley N° 2492. Pero se tiene demostrado que el sujeto pasivo presentó todos los descargos que la Administración Tributaria presumió como ingresos por servicios prestados. De los depósitos de cuentas personales que la Administración Tributaria requirió a las entidades bancarias. De donde también se puede reiterar que el informe señala que eran cuentas personales utilizadas por el contribuyente y a las que no se les puede atribuir actividades laborales por servicios prestados. Enmarcados en garantizar el debido proceso la Administración Tributaria tenía la obligación de presumir la inocencia del contribuyente.

Pues según señala la Sentencia N° 90 /2014 de 06 de junio de 2014 “quien es objeto de una sanción, con carácter previo tiene derecho a las garantías constitucionales del debido proceso y la presunción de inocencia, conforme se tiene establecido en el párrafo II del artículo 115 y párrafo I del artículo 116 de la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Constitución Política del Estado. Consiguientemente, la Administración Tributaria para imponer sanción a la contribuyente, debió actuar en sujeción al debido proceso y presumiendo la inocencia de la contribuyente; consiguientemente, correspondía a la entidad ahora demandante, demostrar con pruebas fehacientes las conclusiones a las que arribó en su Resolución Sancionatoria, aspecto que no fue cumplido, ni aún a tiempo de plantear su demanda contenciosa administrativa”.

4. En cuanto a la validación de la Prueba presentada por el Recurrente e inobservancia a lo establecido en el art. 14 de la Ley N° 2492.-

La AGIT, señala de manera clara que los sujetos que ejercen profesiones liberales u oficios en forma independiente no tienen el mismo tratamiento que las empresas societarias, tal como prevé el Código de Comercio, no existe evidente diferenciación entre patrimonio propio como profesional. Por otro lado se puede verificar que la Administración Tributaria tiene diferente aplicación para los contribuyentes que ejercen la profesión liberal u oficio profesional. En consecuencia no todos los depósitos a cuentas personales son alcanzados por el Impuesto a las Utilidades de las empresas (IUE) en el marco del art. 36 de la Ley 843.

De la prueba observada por el recurrente, desconoce como válido el Acta de Declaración voluntaria del Ex Vicepresidente del Club Bolívar, que establece que el importe de Bs. 136.040.- corresponde al préstamo de dinero que hiciera el Señor Camacho al Club Bolívar, importe que fuera devuelto mediante depósito bancario. Haciendo referencia a que se transgredió el art. 14 de la Ley 2492. El mismo que determina: *“Artículo 14° (Inoponibilidad). I. Los convenios y contratos celebrados entre particulares sobre materia tributaria en ningún caso serán oponibles al fisco, sin perjuicio de su eficacia o validez en el ámbito civil, comercial u otras ramas del derecho”.* Artículo que para el presente caso no es válido, pues el Acta se presentó como constancia de un préstamo de dinero y el posterior depósito de devolución, que vendría a desvirtuar la presunción de la Administración Tributaria de que el monto en la cuenta del Contribuyente proviene de Servicios Profesionales. El art. 14 está referido al principio de legalidad que rige la materia tributaria, cuando se refiere a la creación y establecimiento de impuestos en contratos particulares.

La valoración de la Autoridad de Impugnación Tributaria fue correcta pues su determinación concluye que pueden existir cuentas particulares al amparo del inc. c) del art. 2 del Decreto Supremo No. 24051: **“Sujetos que ejercen profesiones liberales u oficios: Las personas naturales que ejercen profesiones liberales u oficios en forma independiente. Estos sujetos, si prestan sus servicios en forma asociada estarán incluidos en los incisos a) o b) de este Artículo, según corresponda. Si, en cambio, prestan sus servicios como dependientes, no están alcanzados por este impuesto”.**

El Sr. Gustavo Adolfo Camacho Pérez, fue catalogado como Contribuyente que ejerce la profesión liberal, como se tiene comprobando según el Padrón de Contribuyentes, que emite la propia Administración Tributaria. Y como parte de la Sociedad Civil “Camacho & Asociados” cumplió con lo que señala la norma tributaria sobre el Impuesto a las Utilidades de las Empresas.

5. Sobre la Transgresión del Principio de Congruencia.

Respaldados en la numerosa jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia y en las Sentencias Constitucionales, podemos llegar a la clara convicción de que el debido proceso esta precedido del principio de congruencia, pues en observancia a este principio la autoridad jurisdiccional o administrativa, asegura en su fallo la estricta correspondencia entre lo peticionado y lo probado por las partes.

En el caso concreto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, atendió en el Recurso Jerárquico lo peticionado por las partes y falló en concordancia con lo demostrado por ellas mismas, cuidando de Resolver la controversia de manera coherente con las normas Tributarias Administrativas y alegando los fundamentos técnico jurídicos que se configuran para el efecto. Si bien la AGIT se pronunció sobre un monto específico referido al Cheque N° 1575 fue para aclarar que estas cuentas eran utilizadas de manera personal por el sujeto pasivo, no con el afán de otorgar más de lo pedido, pues este monto fue depositado como “Remesa” del exterior, y se presentó también como descargo de los depósitos a las cuentas personales del Contribuyente.

La normativa jurídica es clara en cuanto a los procedimientos administrativos y han quedado sentados en la jurisprudencia Constitucional, de la cual podemos señalar la Sentencia Constitucional 0757/2003-R de la cual se resalta: *“respecto a las garantías del proceso administrativo, estableció que: “Si partimos del hecho de que la sanción administrativa supone la privación de algún derecho o la afectación de algún interés (en el caso de autos, los previstos en el Título III del Código Tributario), y que tal privación debe ser el resultado de la comprobación, conforme a derecho, de un hecho ilícito que se le atribuye...”* (Sic.) (Las negrillas son nuestras).

Del análisis del caso en concreto, corresponde aplicar como antecedentes legales, el parágrafo II del artículo 115 de la Constitución Política del Estado (CPE) que indica:

“II. El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones”.

Asimismo, el parágrafo I del artículo 116 de la Constitución Política del Estado señala:

“I. Se garantiza la presunción de inocencia. Durante el proceso, en caso de duda sobre la norma aplicable, regirá la más favorable al imputado o procesado”. (el subrayado y las negrillas son nuestras)

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Primera, en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 2.1 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, administrando justicia a nombre de la ley, y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 23 a 30, interpuesta la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales representada legalmente por la Lic. Cristina Elisa Ortiz Herrera en su condición Gerente Distrital, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; manteniendo firme y consistente la Resolución de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1430/2014 de 13 de octubre de 2014, cursante a fs. 3 a 20 de obrados.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, sea con nota de atención.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.-

[Handwritten Signature]
 MSc. Jorge J. von Borries M.
 PRESIDENTE
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
 SOCIAL Y ADM. PRIMERA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

[Handwritten Signature]
 Dr. Antonio G. Camacho Segovia
 MAGISTRADO SALA CONTENCIOSA,
 Y ADM. PRIMERA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:

[Handwritten Signature]
 Abog. David Valderrán
 SECRETARIO DE SALA
 Sala Contenciosa y Contenciosa Adm.
 Social y Adm. Primera
 Tribunal Supremo de Justicia

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
 ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

Auto Sup. N° 20 Fecha: 07-04-2016

Libro Tomas de Razon N° 1

[Handwritten Signature]
 Abog. Moises Aragón
 AUXILIAR
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA