



SCZ/369

Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

INFORME N° 101/16 - 01/06/16

H.R. N° 2468 - 03/06/16

GRJ - 0378 /SCZ- 040 /2015

19

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA**

Sentencia N° 35

Sucre, 11 de mayo de 2016

Expediente : 141/2015-CA
Proceso : Contencioso Administrativo
Demandante : Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria
Resolución Impugnada : AGIT-RJ 0306/2015 y Auto Motivado 25/2015
Magistrado Relator : Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez

Pronunciada en el proceso Contencioso Administrativo, interpuesto por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (GRACO del SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS: La demanda Contenciosa Administrativa de fs. 67 a 73, que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0306/2015, de 2 de marzo, cursante de fs. 30 a 43 y Auto Motivado N° 025/2015 de 18 de marzo de 2015, de fs. 45 a 46, emitidas por la AGIT, contestación de fs. 111 a 114, réplica de fs. 136 a 140; dúplica de fs. 147 a 148; los antecedentes administrativos y:

CONSIDERANDO I:

I. Antecedentes del Proceso

I.1. Contenido de la Demanda Contenciosa Administrativa

Que GRACO del SIN mediante su representante legal Bernardo Gumucio Bascopé, en su escrito de demanda, expone los siguientes antecedentes:

Que GRACO del SIN, conforme lo previsto en los arts. 100 y 104 del Código Tributario Boliviano (CTB), procedió a verificar las obligaciones impositivas del contribuyente Jorge Enrique Terrazas Vargas, respecto al Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), relacionados únicamente con el servicio de interconexión internacional por llamadas entrantes correspondientes a los periodos comprendidos desde enero a diciembre/2008.

Que sobre base cierta, previa liquidación de adeudos, establecida en el art. 96 del CTB, se estableció el monto de UFV's 2.525,352,01, por concepto de IVA e IT, monto que incluye el tributo omitido, intereses, multa por incumplimiento de deberes formales y demás accesorios. Posteriormente se emitió la Vista de Cargo y finalmente la Resolución Determinativa N° 17-000239-14 de 24 de junio de 2013, que fue notificado al contribuyente el 28 de junio de 2013.

Que contra esta decisión, el contribuyente interpuso Recurso de Alzada, argumentando que la Administración Tributaria emitió la referida resolución con nulidades por violentar el derecho al debido proceso en su elemento esencial del principio de congruencia y el derecho a la defensa, pidiendo la nulidad de la vista de

cargo y resolución determinativa, por indebida aplicación del método de determinación, sobre los supuestos ingresos registrados en extractos bancarios.

Que cumplida determinadas formalidades procesales, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), emitió la Resolución de Alzada N° 0609/2014 de 27 de octubre que dispuso revocar parcialmente la Resolución Determinativa.

Que GRACO del SIN, contra dicha resolución interpuso recurso jerárquico, resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), emitiendo la Resolución Jerárquica 0306/2015 que confirmó la decisión de Alzada.

Que con estos antecedentes, interpuso demanda contenciosa administrativa, con los siguientes argumentos:

1. Acusa una errónea interpretación y aplicación de la normativa tributaria.

Sostiene que la AGIT no tomó en cuenta lo dispuesto por los arts. 13 y 24 del CTB, normativa que ha establecido de manera clara los conceptos de sujeto pasivo, hecho generador y contribuyente.

Que, el art. 76 del CTB, establece: “En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales, **quien pretenda hacer valer su derecho**, deberá probar los hechos constitutivos de los mismos...” (Textual).

En base a estos preceptos jurídicos, en el caso de autos –indica la entidad actora-GRACO del SIN “...realizó un procedimiento de comparación de los ingresos declarados por el contribuyente mediante DDJJ con los ingresos percibidos de acuerdo al extracto bancario, estableciendo así diferencias entre los mismos, resultados que fueron puestos en conocimiento del recurrente mediante Vista de Cargo y Resolución Determinativa...”, situación que no fue desvirtuada por el contribuyente, es decir que no presentó ninguna prueba que desvirtúe lo observado por la Administración Tributaria. Respecto a estos depósitos refiere expresamente GRACO del SIN; “...el contribuyente mencionó que provienen de préstamos de dinero que fueron cancelados paulatinamente, no obstante el mismo no adjuntó ninguna documentación como ser contratos, desembolsos o pagos realizados, etc., que pueda desvirtuar la observación de la Administración Tributaria, (...) concluyendo que el contribuyente omitió la facturación de declaraciones en los formularios respectivos de los ingresos percibidos en sus cuentas bancarias en Dólares, convertidos a la tasa de cambio oficial alcanza un monto de Bs.1.169.180.”

I.2 Petitorio

A mérito de estos argumentos pide que este Tribunal dicte Sentencia revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0306/2015, sólo en lo referente a la revocación parcial de dicho acto administrativo, declare firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-00239-13.

I.3 Respuesta de la Autoridad General de Impugnación Tributaria

Que admitida la demanda por providencia de 19 de junio de 2015 de fs. 77, es corrida en traslado a la autoridad demandada, quien fue legamente citado, apersonándose Daney David Valdivia Coria representante legal de la AGIT, quien contesta en forma negativa por escrito de fs. 111 a 114, manifestando:



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

La Administración Tributaria luego de verificar el movimiento en las cuentas de Banco del contribuyente, determinó como ingresos no declarados por un total de Bs.1.169.180, correspondiente a depósitos realizados en las cuentas del Banco Unión N° 2-2523781 y 2-3125578, que detallan depósitos realizados en las ciudades de Beni, La Paz y Santa Cruz.

El contribuyente acreditó ser una Empresa Unipersonal y amparado en el art. 2 del Decreto Supremo (DS) N° 24051 y el art. 448 del Código de Comercio (CCom), la AGIT estableció que no existía una separación entre el patrimonio de la empresa y el de la persona natural.

I.4 Petitorio

En mérito a este argumento, la AGIT confirmó la decisión de Alzada en sentido que GRACO del SIN no aportó con mayores elementos que permitan establecer de forma razonable e indubitable que los ingresos en cuentas bancarias responden a ingresos gravados no declarados por la persona, que se originan en operaciones efectuadas en su calidad de empresa unipersonal, pidiendo en tal sentido que este Tribunal declare improbadamente la demanda, contenciosa administrativa.

I.5 Réplica y dúplica

De fs. 136 a 140 cursa la réplica, de fs. 147 a 148 el escrito de dúplica. A esta relación de expediente se suma que por providencia de 19 de junio de 2015, se dispuso notificar con la presente demanda al tercero interesado Enrique Terrazas Vargas, situación que se llegó a efectivizar el 4 de marzo de 2016, conforme se evidencia a fs. 184, sin embargo no existe escrito de apersonamiento del referido sujeto procesal.

I.6 Decreto Auto para Sentencia

Cumplidas las formalidades procesales, emitida la providencia de fs. 186, se decreta Autos para Sentencia.

CONSIDERANDO II:

II.1 Fundamentos jurídicos del fallo

Que en mérito a los antecedentes descritos, la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, a objeto de resolver la presente controversia considera pertinente y necesario manifestar:

1. Que por imperio de la Ley N° 620 de 31 de diciembre de 2014, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, para conocer y resolver demanda contenciosa administrativa, cuya finalidad es evidenciar si en la tramitación del proceso administrativo se cumplió con el principio de legalidad, sea esta sustantiva o adjetiva, en consecuencia este tipo de procesos judiciales se constituye en el medio de materialización del principio de "control judicial de legalidad", previsto en el art. 4 inc. i) de la Ley N° 2341, razón por la cual se la tramita como un proceso contencioso administrativo de derecho y no de hecho; siendo un requisito de admisibilidad, el acreditar que se agotó con la instancia administrativa, lo que implica evidenciar que se resolvió el Recurso Jerárquico.

2. Que del escrito de demanda cursante de fs. 67 a 73 se acredita que GRACO del SIN, pide se revoque parcialmente la Resolución Jerárquica N° 0306/2015, argumentando que la AGIT habría interpretado erróneamente los arts. 13, 24 y 76 del CTB, toda vez que el contribuyente debió acreditar con prueba documental idónea el origen de los depósitos bancarios que se realizaban desde diferentes ciudades de Bolivia, situación que no ocurrió, siendo correcto que la Administración Tributaria, ante dicha situación determine dichos depósitos como ingresos sobre los cuales se habría omitido cumplir con las obligaciones tributarias, situación que no fue considerada por la AGIT a tiempo de emitir la resolución jerárquica.

3. Que con la finalidad de resolver la presente controversia, este Tribunal asume necesario tener presente los siguientes antecedentes factico procesales:

3.1. En la Resolución Determinativa 17-00239-13, cursante de fs. 1 a 13, se acredita que GRACO del SIN, verificó los periodos fiscales del contribuyente Jorge Enrique Terrazas Vargas, correspondientes de enero a diciembre de 2008, con la finalidad de establecer si cumplió con sus obligaciones tributarias, respecto al IVA (13%) e IT (3%), en relación a sus ingresos mensuales.

El resultado –según GRACO- de esta verificación fue: **a)** que en los periodos fiscales respectivos se identificó que el contribuyente no habría declarado de manera correcta Bs. 1.763,582, en consecuencia el tributo omitido correspondiente al IVA e IT alcanzaría a **Bs. 229.267**; **b)** que luego de una revisión de la documentación contable y otros actos administrativos, se asumió que el contribuyente, habría **percibido en dichos periodos**, al margen de lo debidamente declarado, Bs. 7.564,333; ingresos que tienen dos fuentes, **primero** Bs. 6.395.153 Bs. (seis millones trescientos noventa y cinco mil, ciento cincuenta y tres 00/100 bolivianos), **luego** Bs. 1.169.180 Bs. (un millón ciento sesenta y nueve mil, ciento ochenta 00/100 bolivianos), **precisando que este último monto emerge de diferentes depósitos bancarios realizados a las dos cuentas bancarias del Banco Unión, correspondiente al contribuyente Jorge Enrique Terrazas Vargas.** Los tributos omitidos, respecto al IVA e IT en los porcentajes definidos por ley, en cuanto hace a los Bs. 7.564,333, **alcanza a Bs. 1.210.293, sumando a ello los Bs. 229.267, haciendo en total Bs. 1.439.560 (un millón cuatrocientos treinta y nueve mil quinientos sesenta 00/100 bolivianos); c)** a esto se suma por concepto de multa, correspondiente al Incumplimiento de Deberes Formales Bs. 3.685.

En mérito a este detalle, teniendo presente el mantenimiento de valor, intereses, multa por omisión de pago, a la fecha de emisión de la Resolución Determinativa, los Bs. 1.439.560, alcanzaron a la suma de Bs. 4.487.208, sumados a los Bs. 3.685, hacen un total de **Bs. 4.490.893, equivalentes a UFV 2.437.100, monto que contiene, el tributo omitido y demás accesorios.**

3.2. El contribuyente, contra esta decisión, por escrito de 18 de julio de 2013, interpuso recurso de alzada, resuelta por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), quien emitió la Resolución de Alzada 0609/2014, de 27 de octubre, la que **revocó parcialmente** la Resolución Determinativa, disponiendo que los



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Bs.1.169.180 Bs. (un millón ciento sesenta y nueve mil, ciento ochenta 00/100 bolivianos), correspondientes a diferentes depósitos bancarios que se hicieron a las dos cuentas del Banco Unión, correspondientes al contribuyente, no es correcto que se consideren como ingresos correspondientes a la actividad económica del contribuyente que es la de vender motocicletas y demás accesorios, en consecuencia la sanción impuesta por GRACO-SC al contribuyente sufrió la siguiente modificación: **a)** de los Bs.7.564.333, se debe reducir Bs.1.169.180, quedando como ingresos no declarados en los referidos periodos fiscales Bs.6.395.153; **b)** teniendo presente los porcentajes correspondientes al IT e IVA, el contribuyente adeudaría Bs. 1.023.224, correspondientes a los seis millones, trescientos noventa y cinco mil ciento cincuenta y tres bolivianos; sumados a los Bs. 229.267, **hacen un total de Bs. 1.252.490 (un millón doscientos cincuenta y dos mil cuatrocientos noventa 00/100 bolivianos);** **c)** esta resolución de alzada dispuso también que el contribuyente deba pagar la multa correspondiente al Incumplimiento de los Deberes Formales que alcanzan a Bs. 3.685, equivalente a UFV 2.000; **d)** también dispuso esta resolución la exclusión de la suma de Bs. 187.069 por concepto de tributos omitidos, correspondiente al IT e IVA respecto a los Bs. 1.169.180, correspondiente a los depósitos bancarios, antes referidos. Aclarando que el monto total de la sanción, es decir el tributo omitido y la multa por deberes formales, si bien se liquidaron en bolivianos, se deberán actualizar conforme dispone la ley.

3.3. En contra de la referida Resolución de Alzada, GRACO del SIN y el contribuyente, de manera independiente interpusieron recurso jerárquico, resuelto por la AGIT, mediante la Resolución Jerárquica N° 0306/2015 de 2 de marzo de 2015, cursante de fs. 30 a 43, decisión administrativa que dispuso **confirmar la Resolución e Alzada**, la que pidió uno de los recurrentes sea complementada, pretensión que fue negada, por resolución administrativa 0025/2015.

Contra esta Resolución Jerárquica y el Auto Motivado 0025/2015, GRACO del SIN mediante su representante legal, por escrito de fs. 67 a 73 interpuso demanda contenciosa administrativa identificando **un solo agravio** referido a que la AGIT habría incurrido en una indebida interpretación y aplicación de *normativa tributaria*, **al no haber admitido que los Bs. 1.169.180 –que fueron depositados en los periodos fiscales respectivos, a las cuentas bancarias del contribuyente- sean considerados como parte de los ingresos gravados por los cuales el contribuyente debió haber tributado, tanto el IT como el IVA, alcanzando el impuesto omitido a Bs. 187.072**, siendo el argumento central para asumir ello que no se habría demostrado que dichos dineros depositados a las cuentas del contribuyente provengan de la venta de motocicletas y demás accesorios, decisión que GRACO del SIN, considera incorrecta, toda vez que quien debió demostrar el origen de estos dineros, no debía ser la Administración Tributaria, sino el contribuyente, lo que no ocurrió en el caso concreto, en consecuencia pide que este Tribunal revoque parcialmente la Resolución Jerárquica y confirme la Resolución Determinativa.

Estando precisada la controversia jurídica interpuesta por la parte actora, teniendo presente que las normas jurídicas, contienen disposiciones abstractas y genéricas, la materialización de estas disposiciones imperativamente se logra contrastando las mismas a casos concretos. Con este objetivo corresponde analizar el alcance de las disposiciones tributarias acusadas por el actor, de haber sido erróneamente interpretadas y aplicadas al caso concreto.

Con este antecedente debemos recordar que la Administración Tributaria, a tiempo de ejercer la facultad de determinar una obligación tributaria, debe observar lo previsto en el art. 95 del CTB que refiere: “I. *Para dictar la Resolución Determinativa la Administración Tributaria debe controlar, verificar, fiscalizar ó investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias o condicionen el hecho imponible declarado por el sujeto pasivo....*”, el párrafo II del referido artículo dispone: “Asimismo, podrá investigar los hechos, actos y elementos del hecho imponible no declarados por el sujeto pasivo, **conforme a lo dispuesto por este Código**”. (Las negrillas son nuestras).

El art. 16 del mismo cuerpo legal define: “*Hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria*”, el art. 17 refiere: “*Se considera ocurrido el hecho generador y existentes sus resultados. 1. En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales previstas por Ley. 2. En las situaciones de derecho, desde el momento en que están definitivamente constituidas de conformidad con la norma legal aplicable*”.

De todo lo transcrito, se asume que la razón por la que el legislador a establecido varias formalidades, requisitos y facultades mediante las cuales la Administración Tributaria, puede ejercer su facultad privativa de determinar una obligación tributaria, respecto a un contribuyente es **para que la misma no sea discrecional, por el contrario, dicha determinación este acorde al principio de verdad material, legalidad, exista prueba que acredite de manera indubitable que evidentemente el contribuyente si es deudor tributario, en relación al administrador tributario y por ende al FISCO.**

En el caso concreto, es evidente que dentro el procedimiento de verificación GRACO del SIN, pidió a la ASFI le remita informes sobre los movimientos financieros del contribuyente, obteniendo como resultado que el señor Jorge Enrique Terrazas Vargas, en el Banco Unión, tiene dos cajas de ahorro, activas, las número 2-2523781 y 2-3125578; del movimiento de ambas cuentas bancarias, correspondientes a la gestión 2008, se acreditó que fueron depositados Bs. 1.169.180 los cuales GRACO del SIN **asumió que se trataban de ingresos percibidos por el contribuyente, sobre los cuales no llegó a facturar y por ende omitió cumplir sus obligaciones tributarias, respecto a los porcentajes del IVA e IT.**

Es evidente que la información obtenida por GRACO del SIN, de la ASFI tiene todo el valor legal, al ser emergente de las atribuciones que le otorga el Código



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Tributario Boliviano, no obstante el contenido de dicha información es decir los depósitos bancarios que recibió el contribuyente en sus dos cuentas bancarias, no pueden ser considerados suficientes, menos que cumplan los requisitos establecidos en los arts. 95, 16 y 17 del CTB, como para que sean considerados ingresos económicos, por los cuales el contribuyente debía de tributar el IVA e IT.

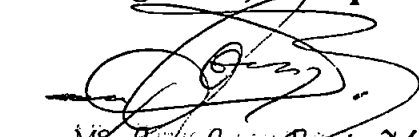
En conclusión, en el caso concreto se asume correcta y legal la decisión de considerar que los depósitos bancarios a los que hace referencia la Administración Tributaria, son insuficientes para que puedan constituirse en un hecho generador de responsabilidades tributarias, en relación a la conducta del contribuyente, aspecto que fue oportunamente advertido por las instancias de impugnación administrativa, quienes a tiempo de emitir la Resolución de Alzada y la Resolución Jerárquica, tuvieron presente lo previsto en el art. 200 del CTB que refiere: “*Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo (...) a los siguientes: 1. Principio de Oficialidad o de impulso de Oficio. La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias...*” (Las negrillas son nuestras).

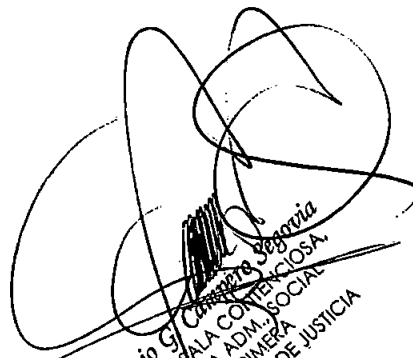
En mérito a estos argumentos, asume este Tribunal que la AGIT a tiempo de emitir la Resolución Jerárquica no incurrió en lo manifestado por la entidad actora, en su escrito de demanda contenciosa administrativa.

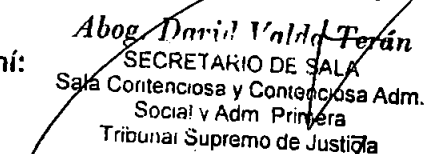
POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Adm., Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida por el art. 2.1 de la Ley N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda de fs. 67 a 73 en consecuencia mantiene FIRME y SUBSISTENTE la Resolución Jerárquica N° 0306/2015, de 2 de marzo, cursante de fs. 30 a 43 y Auto Motivado N° 025/2015 de 18 de marzo de 2015, de fs. 45 a 46.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal, Autoridad General de Impugnación Tributaria que reemplazo a la Superintendencia General Tributaria.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.


MSc. Jorge I. von Borries M.
(PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


Dr. Antonio G. Cámara Serranía
MAGISTRADO SALA CONTENCIOSA
Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:

Abog. David Valde Torán
SECRETARIO DE SALA
Sala Contenciosa y Contenciosa Adm.
Social y Adm. Primera
Tribunal Supremo de Justicia