



H.S. P. 42

(1)

Exp. N° 404/2006. Contencioso administrativo. Interpuesto por V&A Sociedad de Responsabilidad Limitada c/ Superintendencia Tributaria General

SALA PLENA

SENTENCIA: 124/2013.
EXP. N°: 404/2006.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Interpuesto por V&A Sociedad de Responsabilidad Limitada c/ Superintendencia Tributaria General.
FECHA: Sucre, dieciséis de abril de dos mil trece.

Pronunciada en el proceso contencioso-administrativo seguido por V&A Sociedad de Responsabilidad Limitada representada por Alfredo Arciénega Gumiel, en el que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° STG-RJ 0235/2006 de 21 de agosto, dictada por la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 22 a 25, la respuesta, los antecedentes de la resolución impugnada; y

CONSIDERANDO I: El representante legal de la demandante señala que la sociedad a la que representa, de la cual es socio, se dedica habitualmente al rubro de la construcción de obras y que el 26 de septiembre de 2005 fue notificada de forma defectuosa con el Inicio de Fiscalización (Orden de Fiscalización), oportunidad en la que también le fueron requeridos documentos, para cuya presentación solicitó una prórroga.

Posteriormente y en base al Informe Final GDCH-DF-FE-011/2005, se emitió la Vista de Cargo N° 010-TAFE-0005OFE0098-03/2005 por la supuesta omisión de tributos por los periodos junio, julio, agosto septiembre, noviembre y diciembre de 2003 y marzo 2004 a pesar que la sociedad demandante se acogió al Programa Transitorio Voluntario Excepcional de la Ley 2026 de 22 de diciembre de 2003. Finalmente, el 24 de febrero de 2006, fue notificado con la Resolución Determinativa 19/2006 por un total de Bs. 1.118.631 ó UFV's. 971.177 correspondientes al tributo omitido más las multas; resolución que fue recurrida en alzada, instancia administrativa en la que se revocó parcialmente la resolución impugnada. Luego, presentado el recurso jerárquico, se revocó la resolución de alzada, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa.

Citando la Sentencia Constitucional 1502/2002-R, acusa la vulneración de la seguridad jurídica, que implícitamente conlleva el derecho fundamental al debido proceso, a una resolución justa, motivada, congruente y debidamente fundamentada, a la tutela pronta y oportuna dentro de un Estado de derecho, por haberse vulnerado la legalidad.

Fundamenta su argumento señalando que:

1. La Orden de Fiscalización N° 0005OFE0098 omitió establecer la modalidad y alcance como una fiscalización total, términos diferentes que deben ser tratados en su diferencia semántica y de fondo, pues modalidad es un modo de hacer y alcance es trascendencia, por lo que es nulo el primer actuado de Impuestos Nacionales, por haber vulnerado los artículos 29 y 31 de D.S. 27310, la seguridad jurídica y el debido proceso definidos por el Tribunal Constitucional en sus SS.CC. 1024/2001-R y 0621/2001-R.
2. La Orden de Verificación N° 0005OFE0098 es nula, toda vez que no consigna el lugar ni la fecha que son requisitos esenciales de forma, como claramente señala el artículo 31 del DS 27310. Sobre el particular, citó la SC 0405/2002-R, indicando que dicha sentencia con criterio justo y constitucional, precautela la seguridad jurídica respecto a las normas que se encuentran vigentes.

3. Que el art. 1 del DS N° 27369 al tener como alcance los impuestos cuya recaudación corresponda al Servicio de Impuestos Nacionales, los adeudos tributarios en mora al 30 de junio, así como las infracciones que se hubieran producido hasta el 30 de junio de 2003, contradice el actuar de Impuestos Nacionales cuando determinaron como impuesto omitido el periodo junio de 2003, señalando la autoridad que resolvió el recurso de alzada que el alcance es a los tributos en mora al 30 de junio de 2003, sin interpretar el significado de la palabra **inclusive** y aparentemente basándose en la interpretación de la Presidente Ejecutiva del Servicio de Impuestos Nacionales (Resolución Administrativa N° 13-0015-04) resolución que es una interpretación de la misma autoridad que ahora es demandada, hecho vulneratorio de un Estado de Derecho y democracia.
4. La administración tributaria a través del Informe Final de Conclusiones GDCH-DF-FE- 016/2005, Vista de Cargo N° 010-TAFE-0005OFE0098-03/2005, la Resolución Determinativa 19/2006 y la Resolución N° STR/CHQ/RA 0013/2006, determinó el cálculo de importe omitido y accesorios del periodo de junio de 2003, periodo que se encontraba dentro del Programa Transitorio Voluntario y Excepcional de la Ley N° 2026 reglamentada por el DS N° 27369 a la que se acogió la sociedad demandante en su oportunidad, motivo por el que no debió considerarse dicho periodo dentro de la fiscalización, de modo que la Presidenta Ejecutiva del Servicio de Impuestos Nacionales, además de vulnerar los derechos fundamentales, se arrogó atribuciones de intérprete de la Ley N° 2026 y DS 27369 por lo que incurrió claramente en violación del artículo 31 de la Constitución Política del Estado de 1967; al efecto cita la SC N° 0287/1999-R.
5. Finalmente manifiesta su acuerdo con la resolución pronunciada por la autoridad, que al resolver el recurso de alzada, anuló obrados hasta la Vista de Cargo.

Por los hechos y derechos expuestos pide se revoque totalmente la Resolución de recurso jerárquico que se impugna y se declare probada la demanda.

CONSIDERANDO II: Que mediante providencia de 29 de agosto de 2007, se declaró la rebeldía del Superintendente Tributario General, quien fue notificado conforme al procedimiento previsto en el art. 68 del Código de Procedimiento Civil, habiendo comparecido al proceso con memorial de fs. 71, al que adjuntó los antecedentes administrativos.

Cumplido lo anterior, con providencia de 10 de mayo de 2008, se decretó autos para sentencia.

CONSIDERANDO III: Que el objeto de la presente controversia, radica en palabras de la empresa demandante, en las vulneraciones al derecho al debido proceso, seguridad jurídica y legalidad en que habría incurrido la autoridad demandada al dictar la resolución impugnada, porque no ha considerado: a) que la orden de verificación que dio inicio a la fiscalización no estableció las modalidades y alcance vulnerando los artículos 29 y 31 del Decreto Supremo 27310; b) que la Orden de Verificación N° 0005OFE0098 es nula porque no lleva fecha ni lugar vulnerando el artículo 31 del DS 27310 y, c) sobre la aplicación del Programa Transitorio, Voluntario y Excepcional al periodo fiscal de junio de 2003, no se ha considerado lo dispuesto por el artículo 1 del Decreto Supremo 27369 que es inclusivo.

En ese contexto, del análisis de los antecedentes administrativos, los argumentos expuestos en la demanda y la normativa legal aplicable, se concluye lo siguiente:

- I. El 26 de septiembre de 2005, la Administración Tributaria notificó a V&A SRL con la "Notificación Inicio de Fiscalización" OF 0005OFE0098, fiscalización total por el IVA, IT, RC-IVA e IUE por los periodos de **abril 2003** a **marzo 2004**, y "Requerimiento 080354" en el que solicitó documentación



3

Exp. N° 404/2006. Contencioso administrativo. Interpuesto por V&A Sociedad de Responsabilidad Limitada c/ Superintendencia Tributaria General

consistente en duplicados de declaraciones Juradas del IVA, RC-IVA, IT e IUE, Libro de Ventas y Compras IVA, Notas Fiscales de respaldo al Débito y Crédito Fiscal y otra documentación contable y jurídica (fs. 33-34 del Anexo I). El 28 de septiembre de 2005, el contribuyente solicitó a la Administración Tributaria prórroga de 48 horas para presentar la documentación solicitada, que fue concedida según proveído de 30 de septiembre de 2005 (fs. 41 del mismo anexo).

II. El 30 de septiembre de 2005, la Administración Tributaria elaboró el formulario 4414 "Acta de Inexistencia de Elementos" por la falta de presentación de **Libros de Compras IVA, notas fiscales que respalden al crédito fiscal y Libros Diario y Mayor**; consecuentemente, el 26 de octubre de 2005, labró el Acta de Infracción 0094518, por incumplimiento en la presentación de dicha documentación, hecho sancionado con UFV's. 2.000 según lo dispuesto en núm. 4.1 del Anexo de la RND 0010-0021-04. Además otorgó a la empresa contribuyente el plazo de veinte días para presentar descargos (fs. 45-46 del Anexo I). De fs. 59 a 74 del mismo anexo, se evidencia que el 17 de noviembre de 2005, la Administración Tributaria notificó a la contribuyente con el formulario 4008 "Notificación de Finalización de Fiscalización".

III. Resulta relevante para el presente análisis, considerar el Informe Final GDCH-DF-FE-011/2005 de 25 de noviembre de 2005, que hace conocer lo siguiente:

Impuesto al Valor Agregado (IVA):

- a) Que la determinación no incluye los periodos abril y mayo de 2003 de todos los impuestos a los que la empresa se encuentra sujeta, excepto el IUE, por haberse acogido la contribuyente al Programa Transitorio Voluntario y Excepcional de la Ley 2026 de 22 de diciembre de 2003, en la modalidad de Pago Único Definitivo a Plazos.
- b) Que se depuró la totalidad del crédito fiscal declarado por el contribuyente en el Formulario 143 por falta de presentación de las notas fiscales de respaldo y el Libro de Compras IVA. Bs. 1.574.612.

Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE):

Se disminuyó de los egresos declarados por la contribuyente la depuración originada en la falta de presentación de las notas fiscales originales observadas. Tampoco se consideró la depreciación fiscal del activo que no cuenta con documentos de propiedad. Bs. 41.699.37. En lo que respecta al **Régimen Complementario al IVA (RC-IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT)** no se determinaron cargos.

IV. Con este antecedente, el 29 de noviembre de 2005, la Administración Tributaria notificó a V&A SRL con la **Vista de Cargo 010-TAFE-0005OFE0098-03/2005 de 25 de noviembre de 2005**, que reporta un saldo a favor del fisco de Bs. 539.589, de los cuales Bs. 204.700 corresponden al IVA y Bs. 334.889 al IUE. La resolución concedió a la contribuyente un plazo de treinta días para presentar y formular descargos según el art. 98 de la Ley 2492 (fs. 69-74 y 78 del señalado anexo I).

V. El 30 de noviembre de 2005, V&A SRL presentó descargos consistentes en el Libro de Compras IVA, dos Contratos de Trabajo y notas fiscales de respaldo al crédito fiscal. (fs. 80 del anexo I)



4

VI. El 21 de febrero de 2006, la **Resolución Determinativa 19/2006 de 21 de febrero de 2006**, notificada el 24 de febrero de 2006, determinó las obligaciones impositivas del contribuyente respecto a los impuestos IVA e IUE correspondientes a los periodos fiscales de **junio 2003 a marzo 2004**, por un total de Bs. 660.576 equivalentes a UFV's. 573.501.

Sobre ese importe, se aplicó una multa de Bs. 458.055 equivalentes a UFV's. 397.676 por omisión de pago.

VII. Planteado recurso de alzada, fue resuelto por la Superintendencia Regional de Chuquisaca con **Resolución de Recurso de Alzada STR/CHQ/RA 0013/2006 de 8 de junio de 2006**, que revocó parcialmente la Resolución Determinativa N° 019/2006, manteniendo el importe determinado por la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales en cuanto al Impuesto al Valor Agregado y ordenó la anulación de la determinación efectuada respecto al Impuesto a las Utilidades de las Empresas, ordenando la aplicación de la ley vigente al momento del hecho imponible, en aplicación del artículo 212. I. c) de la Ley 3092 de 7 de julio de 2005.

VIII. La sociedad contribuyente interpuso recurso jerárquico ante la Superintendencia Tributaria General, al igual que la administración tributaria. Ambos recursos fueron resueltos con la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0235/2006 de 21 de agosto de 2006, que determinó revocar parcialmente la Resolución STR/CHQ/RA 0013 de 8 de junio de 2006, en el punto referido a la anulación del procedimiento de determinación del IUE; en consecuencia, **dejó firme y subsistente la Resolución Determinativa 019/2006**. Es de hacer notar que sobre la determinación del IVA, no existió impugnación de la contribuyente. Respecto a la aplicación del Programa Transitorio Voluntario y Excepcional, consideró que el mismo se extiende a los adeudos tributarios que estuvieran en mora al 30 de junio de 2003, y que en ese periodo fiscal no existía un adeudo en mora, debido a que el vencimiento ocurrió el 15 de julio de 2003.

Establecidos así los antecedentes fácticos contenidos en los antecedentes administrativos y con relación a los puntos demandados, se concluye lo siguiente:

- A. De forma general, se observa que en el planteamiento de los agravios presuntamente sufridos por la empresa demandante, en ocasión del procedimiento de fiscalización efectuado por la administración tributaria, no se ha cumplido con fundamentar el modo en que éstos se han producido, ni tampoco las consecuencias gravosas que afectan la seguridad jurídica, el debido proceso y el derecho a una resolución justa, motivada, congruente y debidamente fundamentada, a la tutela pronta y oportuna dentro de un estado de derecho, por haberse vulnerado la legalidad invocadas por la demandante, hecho que impide emitir un pronunciamiento al respecto.
- B. Sin embargo, efectuando control de legalidad de la actuación de la administración tributaria y de la autoridad recurrida y en el marco del punteo efectuado en la demanda, se tiene lo siguiente:
 - a. Sobre el argumento relativo a no haberse establecido las modalidades y alcance en la orden de verificación que dio inicio a la fiscalización con la consiguiente vulneración de los artículos 29 y 31 del Reglamento del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 27310, se tiene que ambas disposiciones reglamentarias, son relativas a los modos de determinación de la deuda tributaria (fiscalización, verificación, control o investigación realizados



- por el Servicio de Impuestos Nacionales) y a su alcance (determinación total, determinación parcial, verificación y control puntual de elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados o por pagar; y verificación y control de cumplimiento de deberes formales). En el caso, se ha tratado de una fiscalización total para verificar el cumplimiento de las normas legales y reglamentarias vinculadas al IVA, IT, RC-IVA e IUE por los periodos fiscales abril/2003 a marzo/2004, conforme se lee de la Notificación de Inicio de Fiscalización N° 0005OFE0098 generada por la Gerencia Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales el 16 de septiembre de 2005, conforme se lee del documento de fs. 33 del Anexo I, desvirtuándose así el incumplimiento del citado art. 29 del señalado Reglamento del Código Tributario Boliviano (Ley 2492).
- b. Por otra parte, el artículo 31 de la misma norma reglamentaria se refiere a los requisitos para el inicio de los procedimientos de determinación total o parcial, estableciendo que se iniciarán con la notificación al sujeto pasivo o tercero responsable, con la Orden de Fiscalización que estará suscrita por la autoridad competente determinada por la Administración Tributaria consignando, como mínimo, la siguiente información: a) Número de Orden de Fiscalización, b) Lugar y fecha, c) Nombre o razón social del sujeto pasivo, d) Objeto (s) y alcance de fiscalización, e) Nombre de los funcionarios actuantes de la Administración Tributaria y, f) Firma de la autoridad competente. Requisitos que fueron cumplidos por la administración tributaria, desvirtuándose así la afirmación relativa a que la Orden de Verificación N° 0005OFE0098 es nula porque no lleva fecha ni lugar, vulnerando el artículo 31 del Decreto Supremo 27310.
- c. Sobre la aplicación del Programa Transitorio, Voluntario y Excepcional al periodo fiscal de junio de 2003, cuestionada por el demandante con relación al periodo fiscal de julio de 2003, este Tribunal Supremo de Justicia, con relación al Impuesto a las Utilidades de las Empresas, considera válido el criterio de la entonces denominada Superintendencia Tributaria General, en sentido de que el referido impuesto se encontraba fuera del programa transitorio, voluntario y excepcional porque su vencimiento iba a operarse en el futuro, pues la normativa señalada precisó su alcance a los **adeudos tributarios en mora al 30 de junio de 2003**, condición que no reunía el referido impuesto. Similar entendimiento se aplica al periodo fiscal junio/2003 para el Impuesto al Valor Agregado, pues tanto la Ley 2026 como su reglamento (Decreto Supremo 27369), son claros al señalar que el Programa Transitorio, Voluntario y Excepcional era aplicable al caso de **adeudos tributarios en mora al 30 de junio de 2003**, si se trataba de impuestos cuya recaudación correspondía al Servicio de Impuestos Nacionales, concluyéndose entonces que la condición que hacía procedente el ingreso al programa era la mora, entendida como la dilación o tardanza en cumplir una obligación vencida. Ahora bien, el periodo fiscal junio, sin importar la gestión, se considera en mora a partir del día siguiente al vencimiento de la fecha señalada por el Decreto Supremo 25619 para la presentación de declaraciones juradas y pago de impuestos de liquidación periódica mensual. En el caso de la empresa demandante, de acuerdo al último dígito de su NIT, que es 9, el plazo venció el 22 de julio de 2006. Consiguientemente, el Servicio de Impuestos Nacionales efectuó una

correcta interpretación que no puede considerarse oficiosa ni vulneratoria de los derechos del contribuyente.

Por último, respecto a la norma en análisis, se considera que la disposición contenida en el artículo 1° del Decreto Supremo 27369 de 17 de febrero de 2004, es clara al señalar primero la situación de los adeudos tributarios en mora al 30 de junio de 2003 y segundo, la situación de las infracciones que se hubieran producido hasta el 30 de junio de 2003 inclusive, entendiéndose que la palabra inclusive se refiere únicamente a las infracciones cometidas hasta esa fecha, por tanto, no es aplicable a la situación de los adeudos tributarios en mora.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 10 de la Ley 212 de 23 de diciembre de 2011 y en virtud de los fundamentos expuestos, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso-administrativa de fs. 22 a 25, interpuesta por V&A Sociedad de Responsabilidad Limitada, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0235/2006 de 21 de agosto de 2006.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada.

Esta Sentencia es dictada en Sucre capital del Estado Plurinacional de Bolivia a los dieciséis días del mes de abril de dos mil trece años.

No interviene el Magistrado Fidel Marcos Tordoya Rivas por encontrarse en viaje oficial.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

Magistrado Relator: Antonio Guido Campero Segovia.

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
PRESIDENTE

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

Darwin Vargas Vargas
Secretario de Sala Plena