SALA PLENA

SENTENCIA: 185/2014.
FECHA: Sucre, 15 de septiembre de 2014.
EXPEDIENTE: 474/2007.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Banco de Crédito S.A. de Bolivia contra la Superintendencia Tributario General.
MAGISTRADO RELATOR: **Jorge Isaac von Borries Méndez.**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por el Banco de Crédito S.A. de Bolivia contra la Superintendencia Tributaria General.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 134 a 154 impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/307/2007 de 06 de julio de 2007, la respuesta de fojas 161 a 166, la réplica de fs. 200 a 211, la dúplica de fs. 215 a 218 y los antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I: Que, el Banco de Crédito de Bolivia S.A., representado por Coty Sonia Krsul Andrade y Juan Carlos De La Vía Pereira, se apersonan por memorial de fojas 134 a 154, interponiendo demanda contenciosa administrativa, fundamentando su acción en síntesis lo siguiente:

Indica que, resultado del proceso de Verificación Interna Operativo 105 realizado por funcionarios del Departamento de Fiscalización de GRACO, se determinó que el Banco, no habría declarado la totalidad de los ingresos registrados en los Estados Financieros mensuales presentados a la Superintendencia de Bancos y Entidades Financieras "*correspondientes a los periodos de febrero, marzo, junio, julio, agosto, octubre y noviembre de la gestión 2001, estableciéndose diferencias en la determinación de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Transacciones (IT)*" (sic) (fs. 137).

Entre sus fundamentos señala:

1) **Falta de motivación de la Resolución del Recurso Jerárquico.-** Argumenta que la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/307/2007, carece de motivación sobre aspectos puntuales que fuera impugnados, además que la simple mención de normas supuestamente aplicables, constituye falta de motivación normativa. Asimismo, refiere falta de pronunciamiento respecto al contenido de la audiencia de exposición de alegatos orales llevada a cabo el 21 de mayo de 2007. También señala aspectos doctrinales en relación a lo que se entiende por motivación y cita parte del "*Art. 30° de la LPA*" (sic) (fs. 139 vta.). Indica que la Resolución impugnada "*omite pronunciarse sobre todos los extremos alegados por la partes*" (sic) (fs. 140) y que "*no hace alusión alguna a la correcta e integral aplicación de los Arts. 74° de la Ley 843, e inc. c) del Art. 2° del D.S. 21532*" (sic) (fs. 140) y que "*la Superintendencia Tributaria General, se limita a transcribir el contenido del Art. 74° de la Ley 843*" (sic) (fs. 140), y que "*se limita a hacer un*

somero análisis de la operativa contable aplicable por el Banco y por la Administración Tributaria" (sic) (fs. 140 vta.). Concluye señalando que la falta de motivación, impide a la entidad demandante la posibilidad de defender sus derechos, al no indicarle suficientemente si la decisión está bien fundada "*o si eventualmente está afectada por algún vicio que permita impugnar su validez*" (sic) (fs. 141 vta.).

2) **Inexistencia de los elementos objetivos y esenciales del acto administrativo e incumplimiento del art. 211 del "*CTB*" (sic).-** Señala concretamente "*incumplimiento de lo dispuesto por los parágrafos I y II del Art. 211° del CTB*" (sic) (fs. 142), porque la resolución impugnada carece de: **a)** Decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas; y **b)** Que habiéndose verificado audiencia de formulación de alegatos orales, la Resolución omite en su fundamentación hacer alusión a la misma, limitándose a establecer que la audiencia se llevó a cabo, pero sin hacer referencia a la relevancia que la misma tuvo para el esclarecimiento de la apreciación de la prueba, por lo que concluye señalando que la autoridad demandada no se pronunció sobre todas las peticiones que le fueron planteadas, ni pronunciado en relación a lo argumentado en la referida audiencia.

3) **Incorrecta aplicación del art. 74 de la Ley N° 843 y art. 2 del D.S. N° 27310 en relación a los intereses.** Después de citar el art. 74 de la Ley N° 843, manifiesta que "*la Ley define que para el caso de intereses, un ingreso bruto devengado es aquél interés efectivamente obtenido*" (sic) (fs. 142), y que no puede comprender cómo la Superintendencia Tributaria General puede establecer que nuestra legislación señala que los ingresos deben registrarse en la fecha en que se establece el derecho al cobro, independientemente de si han cobrado o no, por lo que la interpretación de la referida Superintendencia, está alejada completamente del contenido de la Ley.

   Por otra parte, después de citar el inc. c) del art. 2 del D.S. N° 21532, señala que al no emitirse factura en este tipo de operaciones, entiende que el hecho imponible se perfeccionará a momento de efectuarse la liquidación, aclarando que este último término significa "saldar, pagar enteramente una cuenta".

   Señala que en términos generales, "*la Ley que determina el hecho imponible del IT, establece que éste se perfecciona el momento en el que se **obtiene efectivamente el interés** y no cuando se tiene el 'derecho de percibirlo o cobrarlo'*". (sic) (fs. 143). Finalmente concluye señalando que el agravio se manifiesta en la falta de certeza sobre la aceptación o no de la posición manifestada, lo que hace difícil la aplicación del derecho a la defensa.

4) **Violación de la Ley por incorrecta aplicación del art. 77 de la Ley N° 1340.** Después de citar fragmento de la parte resolutiva de la Resolución del Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0073/2007, relacionado a la prescripción de la sanción, manifiesta su acuerdo respecto a esa conclusión y que en el Recurso Jerárquico interpuesto impugnó la Resolución de Recurso de Alzada respecto a mantener firmes y subsistentes las obligaciones tributarias relativas al IVA e IT;

sin embargo, -señala la entidad demandante- que "*la facultad de la Administración Tributaria de perseguir el cumplimiento de la sanción por calificación de conducta ha prescrito – criterio que es ratificado por la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ 0307/2007 lo es por razones diferentes a las argumentadas por ambas autoridades administrativas*". (sic). Así, después de citar el inc. 1) del art. 76 de la Ley N° 1340, refiere que desde la entrada en vigencia de la Ley N° 2492, el término de la prescripción para la aplicación de sanciones se reduce a cuatro años por aplicación de la retroactividad, refiriendo el art. 59 de la citada ley (2492), "*conforme dispone el Art. 33° de la Constitución Política del Estado*" (sic) (fs. 144). Manifiesta que la notificación con la Vista de Cargo N° GDGLP-DF-VC-000102/05 se realizó el 16 de noviembre de 2005, señalando posteriormente que en estricta aplicación del art. 77 de la Ley N° 1340, la única interrupción, fue la de tres meses como resultado de la notificación con la Vista de Cargo referida, que implicó una interrupción desde el 16 de noviembre de 2005 hasta el 16 de febrero de 2006, continuando el cálculo nuevamente a partir de ese momento hasta "*el perfeccionamiento*" (sic) del término de la prescripción el 02 de abril de 2006.

5) **Desconocimiento del Auto Supremo N° 066-C Tributario de 20 de abril de 1995 emitido por la "*EXCMA. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN*" aportado en calidad de precedente judicial.** Después de citar parte del criterio emanado de la Superintendencia Tributaria General, señala que el Auto Supremo N° 66 de 20 de abril de 1995 dictado por la Sala Social, de Minería y Administrativa de "*la Exma. Corte Suprema de Justicia de la Nación*" (sic) (fs. 145), sentó jurisprudencia favorable al contribuyente, en un caso de idénticas connotaciones.

Citando partes del referido Auto Supremo, la entidad demandante, manifiesta que el contenido del Auto Supremo es contundente y explícito al manifestar, que no se perfecciona el hecho imponible del Impuesto a las Transacciones sobre futuros e inciertos intereses por cobrar, sino sobre lo efectivamente cobrado, que es justamente la discrepancia con la equivocada posición de la Administración Tributaria, avalada por el criterio de la Superintendencia Tributaria General dentro del Recurso Jerárquico. Asimismo señala que los argumentos del referido Auto Supremo con el del demandante; y, de una interpretación integral y armónica de la segunda parte del art. 74 de la Ley N° 843 concordada con el inc. e) del art. 2 del D.S. N° 21532 en relación con la operación efectuada por el Banco, concluye que el hecho imponible del IT, para el caso particular de intereses por operaciones crediticias, se perfecciona en el momento de su percepción, no siendo suficiente su devengamiento o la expectación de su obtención, sino que debe cumplirse necesariamente la obtención como condición indispensable para cubrir el gravamen. Por otra parte, indica que "*las normas citadas por el Auto Supremo (Art.74° Ley 843 y Art. 2° Inc. e) del D.S. 21532) no han sufrido ninguna modificación ni complementación*" (fs. 146) y que son las mismas normas que continúan invariables a la fecha.

6) **Inobservancia respecto a la omisión de lo establecido en la orden**

de verificación que dio origen a la fiscalización. Señala que en las páginas 21 a 26 de la resolución del recurso Jerárquico se refieren a la incorrecta determinación de la base de cálculo del IT y que fuera observado a momento de interponer el Recurso Jerárquico. Arguyendo que la "*STG*" (sic) adoptó un criterio acertado respecto a uno de los errores cometido por la Administración Tributaria, cita parte de lo señalado por la autoridad demandada, e indica que se desprende de la lectura de los puntos citados por la Superintendencia Tributaria General, considera únicamente una de las consecuencias de la actuación errada de la Administración Tributaria, al establecer que la misma debió haber consolidado todos los ingresos gravados según Estados Financieros y únicamente así efectuar la comparación de aquellos con la Declaración Jurada del IT.

Asimismo indica que si la Administración Tributaria, hubiese efectuado tal comparación, habría identificado que existen pagos en exceso y particularmente en los meses observados. Señala que hubo "*una 'DESVIACIÓN DE PODER', por parte de los funcionarios actuantes, pues, de manera parcializada, ha revisado los documentos restringiendo la fiscalización, con el fin de obtener un resultado adverso al contribuyente*" (sic) (fs. 147), argumentando asimismo que esto implica la violación de los actos de la administración, porque se supone deben ser legales y enmarcarse a su competencia.

Por otra parte indica que la autoridad demandada, desconoció la garantía del contribuyente respecto al inc. 8) del art. 68 del Código Tributario, cuando permitió que la Administración Tributaria, a su libre discreción, incumpla el propio alcance que se le había establecido inicialmente que era comparar sus estados financieros con sus declaraciones juradas, trabajo que no realizó.

7) **Violación del derecho de defensa por incorrecta determinación de la base imponible del Impuesto a las Transacciones, producto de una falta de valoración de los hechos fácticos**. Indica que la Administración Tributaria inicialmente consideró la "contabilización de productos castigados" como si hubiese aceptado tal concepto, porque los restó de la determinación de ingresos gravados por el IT; sin embargo, después de efectuada la diferencia entre los ingresos gravados y las declaraciones juradas, suma el 3% de la reversión del IT; y, luego resta los pagos realizados por el Banco y obtiene el IT a favor del fisco. Concluye señalando que la determinación se efectúa de manera equivocada, al restar en primera instancia la reversión del IT, para luego volver a sumarla.

Por otra parte, señala que la Administración Tributaria también dejó de considerar la validez de la determinación efectuada por el Banco, porque existe falta de pronunciamiento al respecto. Asimismo señala que la Administración Tributaria, "*no debería liquidar el impuesto partiendo de una sola observación puntual (como es la reversión del IT por pagar de productos castigados) sino considerar también todos los pagos en exceso efectuados*" (sic) (fs. 149) por el Banco.

También refiere, que los intereses se registran inicialmente como intereses vigentes y consiguientemente, se tributa el IT sobre los

mismos; sin embargo, estos mismos intereses se declaran como gastos cuando el cliente entra en mora; y posteriormente se contabilizan nuevamente como ingresos en el mes en el que el cliente regulariza pagos u cuotas atrasadas que han sido castigadas. Arguye que esta operativa contable, determina que en estos casos, un mismo ingreso se contabilice dos veces, primero como intereses vigentes y posteriormente como intereses en mora; y, el asiento que elimina la duplicación para fines contables "*es el asiento de castigo incrementando el gasto de la empresa*" (sic) (fs. 151 vta.). Indica que estos descargos fueron presentados; sin embargo, "*la Administración Tributaria se empeña, infundadamente, en no reconocer la validez y procedencia de los descargos...*" (sic).

Por otra parte, en el subtítulo "EL MANUAL DE CUENTAS DE LA SUPERINTENDENCIA DE BANCOS Y ENTIDADES FINANCIERAS (SBEF) NO ESTABLECE NADA ESPECÍFICO CON RELACIÓN A LA REVERSIÓN DEL IT", la entidad demandante manifiesta que "*de acuerdo a la norma emitida por la SBEF, no solamente se debe dejar de contabilizar los intereses a partir de los 31 días posteriores a la fecha de vencimiento, sino también (que puede ser perfectamente anterior a los 31 días mencionados) en el que la entidad financiera tenga algún indicio o conocimiento pleno de alguna situación de insolvencia de parte del cliente*" (sic) (fs. 152) y que adicionalmente, a los 91 días de vencido el plazo, la entidad financiera debe castigar todos los ingresos devengados desde el retraso.

8) **Rechazo injustificado de las pruebas de descargo presentados.** Hace referencia a descargos presentados y que adicionalmente adjuntaron "*los mayores contables de todas las cuentas de ingreso detalladas en los estados financieros*" (fs. 153), concluyendo que la Superintendencia Tributaria General "*calificó la prueba aportada no discrimina la información de manera suficiente como para desvirtuar el reparo*" (sic). Arguye que la autoridad demandada no fundamenta de manera específica el porqué de su rechazo respecto a la documentación presentada.

Con estos argumentos el demandante solicita se declare probada su demanda contenciosa administrativa y en consecuencia se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/307/2007 emitida por la Superintendencia Tributaria General.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de fs. 157, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, se apersonó Rafael Rubén Vergara Sandóval, en representación de la Superintendencia Tributaria General, contesta la demanda contenciosa administrativa por memorial cursante de fs. 161 a 166, con los siguientes argumentos:

1. Indica que en relación a lo manifestado por el Banco de Crédito S.A., en sentido de que la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/307/2007, carece de motivación sobre aspectos puntuales que alegó y de motivación normativa, además de haber incumplido el art. 211 de la Ley N° 2492, y de que no se pronunció sobre todas las peticiones que le fueron planteadas, la autoridad demandada refiere que en la Resolución impugnada: **a)** Se hizo una amplia valoración de

la pruebas presentadas por la entidad demandante como se acredita en el num. IV.4.4. del inc. i) al vi) de la referida Resolución; **b)** En relación a la impugnación del Banco de Crédito S.A. referido a la prescripción del IVA e IT, fue ampliamente fundamentado en el punto IV.4.3 de la Resolución ahora impugnada; **c)** Respecto a la invocación del art. 74 de la Ley N° 843 por parte de la entidad demandante, señala que fue analizado y valorado en el punto IV.4.2 de la referida Resolución de Recurso Jerárquico; **d)** En relación a lo mencionado por el Banco de Crédito S.A., respecto al Auto Supremo 066-C de 20 de abril de 1995, la autoridad demandada señala que en la Resolución se refirió a este tema en el numeral IV.4.2.2.; **e)** Respecto a que en la fiscalización se efectuó incorrecta determinación de la base imponible, la autoridad demandada indica que fue analizada y valorada en el numeral IV.4.3. de la Resolución impugnada. Por lo que concluye que el argumento de la entidad demandante no tiene asidero legal, "*sino meramente retórico*" (fs. 162).

2. Manifiesta que respecto a que la entidad demandante señaló incorrecta aplicación del art. 74 de la Ley N° 843 y del art. 2 del DS N° 27310, en relación a los intereses, lo que produce una falta de certeza sobre la aceptación o no de la posición manifestada, haciendo difícil la aplicación del derecho a la defensa. Al respecto, la autoridad demandada, argumentó que la entidad ahora demandante "*se limitó a repetir lo vertido por la Administración Tributaria cuando afirma que el Auto Supremo 066-C, de 20 de abril de 1995, que es contrario a lo dispuesto en el art. 74 de la Ley 843*" (fs. 162), para posteriormente, después de hacer referencia a parte del "*Auto Supremo 066-C Tributario*" (fs. 162 vta.), indica que dicho texto es contrario al espíritu del art. 74 de la Ley N° 843, debido a que introduce el concepto del pago del impuesto sobre los "efectivamente cobrado", "*situación que se encuentra en abierta contraposición con lo que establece la Ley citada, que dispone que la base imponible del IT recae sobre los ingresos brutos devengados por el ejercicio de la actividad gravada*" (sic) (fs. 162 vta.); y, que en consecuencia, no es aplicable el referido A.S. N° 066-C.

3. Señala que en relación a lo alegado por el Banco de Crédito S.A., en sentido que hubo violación de la Ley por incorrecta aplicación del art. 77 de la Ley N° 1340, debido a que la única interrupción fue la de tres meses, resultado de la notificación con la Vista de Cargo, por lo que la prescripción se operó el 02 de abril de 2006; la Superintendencia Tributaria General, hace referencia al último párrafo de la Disposición Transitoria Primera del DS N° 27310 en sentido de que las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores hubieran acaecido antes de la vigencia de la Ley N° 2492, se sujetarán a disposiciones sobre prescripción contempladas en la Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992, por lo que tratándose de verificación realizada por periodos fiscales de la gestión 2001 correspondía aplicar la Ley N° 1340 para efectuar el análisis de la prescripción de la sanción, cuyo art. 76 establece el término de cinco años para la prescripción computables a partir del 01 de enero del año siguiente a aquel que se cometió la infracción; y, que conforme al art. 77 de la citada Ley N° 1340, "*se interrumpe por una sola vez por la comisión de nuevos ilícitos del mismo tipo y el término se suspende durante la sustanciación de la causa en la fase administrativa*

por un plazo de tres meses desde la primera notificación al imputado" (fs. 163); sin embargo, siendo procedente la aplicación retroactiva de la Ley más benigna por disposición del art. 150 de la Ley N° 2492 "*concordante con el art. 33 de la CPE*", rige el art. 59 de la Ley N° 2492 que dispone un término de prescripción más breve de cuatro años. Que en consecuencia, el término fue suspendido con la primera notificación efectuada por la Administración Tributaria con la Vista de Cargo GDGLP-DF-VC 000102/05, practicada el 16 de noviembre de 2005, consiguientemente "*suspendió por tres meses el cómputo de la prescripción, por lo que el plazo de la finalización de la prescripción fue ampliado hasta el 31 de marzo de 2006, de conformidad del art. 77 de la Ley 1340*" (sic) y no el 02 de abril, por lo que el argumento del demandante carece de fundamento jurídico.

4. Indica que respecto al argumento del demandante en sentido que hubo desconocimiento del Auto Supremo N° 066-C Tributario de 20 de abril de 1995, que sentó jurisprudencia favorable al contribuyente en un caso semejante y violación del derecho de defensa por una incorrecta determinación de la base imponible del Impuesto a las Transacciones, por la no valoración de los hechos fácticos y la no correcta determinación de la base imponible del Impuesto a las Transacciones efectuada por el demandante; al respecto, la autoridad demandada, después de citar parte del referido Auto Supremo N° 066-C, arguye que dicho texto es contrario al espíritu del art. 74 de la Ley N° 843, que se encuentra en abierta contraposición con la Ley citada, por lo que "*no correspondía aplicar el Auto Supremo 66-C, de 20 de abril de 1995 en el presente caso, debido a que,* ***como el propio Banco recurrente afirma, no es vinculante para la Superintendencia Tributaria,*** *pero sobre todo por ser contrario al art. 74 de la Ley 843, por prelación normativa, conforme prevén los arts. 5 de la Ley 2492 y 228 de la CPE*" (fs. 163).

5. Refiere que en relación a lo manifestado por el Banco de Crédito S.A. en sentido que hubo un rechazo injustificado de las pruebas y descargos presentados, dado que la Superintendencia General, considera que la prueba aportada no discrimina la información relativa a desvirtuar el reparo, sin fundamentar específicamente el porqué de su rechazo en relación a la documentación presentada; la Superintendencia Tributaria General, hace mención a la documentación presentada por la entidad demandante en la etapa de Alzada, haciendo una relación de los mismos entre los que señala que también presentó en medio magnético el archivo en hoja Excel que corresponde al cuadro denominado "Determinación Base Imponible IT 2001", argumentando la autoridad demandada, que evidenció que los montos registrados en dicho cuadro no guardan relación con los cuadros adjuntos en la "*Carpeta de Pruebas*" (fs. 164) y que "*no llevan una referenciación o correferenciación que permita orientar la procedencia y el destino de los montos consignados*" (sic) con objeto de establecer la base imponible según Estados Financieros establecidos por el "*recurrente*" (sic); que tampoco indicó la procedencia de los montos denominados "Descargos de la Duplicación de Intereses ya Contabilizados", "Declaraciones Juradas Rectificatorias", "Defecto (Exceso) de Base Imponible IT Declarada" y el procedimiento aplicado

para obtener el tributo omitido del IT según el recurrente de "*Bs201.456.- en contraposición a Bs281.654.-*" (sic) (fs. 165). Asimismo la Superintendencia Tributaria General señala que con el objeto de verificar la procedencia de los montos registrados en el cuadro precedente, procedió a cotejar los datos con los contenidos en el cuadro denominado "Determinación de Base Imponible IT según Estados Financieros", concluyendo que el importe de ingresos gravados, según Estados Financieros, no coincide con los consignados en el Estado de Pérdidas y Ganancias. Que consiguientemente, de la valoración de pruebas aportadas por el demandante, concluyó que las mismas no desvirtuaron la pretensión de la Administración Tributaria, además que sí se procedió a la valoración de la información presentada por el contribuyente. Indica que la Carga de la Prueba es del contribuyente, correspondiéndole desvirtuar el reparo efectuado por la Administración Tributaria.

6. Manifiesta respecto a que la entidad demandante refirió que los tributos omitidos ya fueron declarados y pagados, por lo que existiría una duplicación en la determinación del IT al pretender que no se revierta el registro del IT por pagar; la autoridad demandada señala que, este argumento del contribuyente no ha sido demostrado con la presentación de Declaraciones Juradas del IT que demuestren que el Banco de Crédito de Bolivia S.A. efectuó el pago extrañado, "*cuando se encontraban en la etapa vigentes*" (fs. 165).

7. Indica en relación a que el Banco de Crédito de Bolivia menciona que el Manual de Cuentas de la Superintendencia de Bancos y Entidades Financieras (SBEF) no establece nada específico con relación a la reversión del IT e indiscutiblemente de acuerdo a esta norma se deben dejar de contabilizar los intereses en el momento en que la entidad financiera tenga indicios de la insolvencia del cliente; al respecto, la autoridad demandada señala que evidentemente, de la lectura del Grupo denominado Cartera del Manual de Cuentas de la SBEF transcrita en la demanda, se establece que no menciona nada sobre reversiones contables del IT; "*sin embargo, menciona el castigo de los incobrables vencido el plazo de los 91 días*" (sic) (fs. 166); y que en ese sentido, el pago del IT es por los intereses devengados, como lo establece el art. 74 de la Ley N° 843, acto que es independiente de la morosidad en la que ingresen los clientes prestatarios del Banco, por los cuales deberá efectuar los castigos contables respectivos, ya que los contratos firmados con sus clientes no pueden ser oponibles al fisco, según prevé el art. 14 de la Ley N° 2492. Asimismo indica que no obstante, la instancia jerárquica procedió a la revisión de la liquidación efectuada por la Administración Tributaria, estableciendo que inicialmente debió efectuar una consolidación de los ingresos gravados por el IT, y posteriormente comparar con las declaraciones juradas; y, concluye señalando que los argumentos expresados en la demanda carecen de razones jurídicas tributarias que desvirtúen los fundamentos contenidos en la Resolución impugnada.

Argumentos en virtud de los cuales solicita sea declarada improbada la demanda contenciosa administrativa y en consecuencia mantener firme y subsistente la Resolución Jerárquica N° STG-RJ/307/2007 de 06 de julio

de 2007.

Prosigue el trámite de la causa corriendo en traslado a la entidad demandante para réplica, a la autoridad demandada para dúplica; y, por proveído de fojas 220 se pronunció el correspondiente decreto de "autos" para sentencia.

CONSIDERANDO III: Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la Administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que, la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, los artículos 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, establecen que "el procedimiento contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

En consecuencia, se tiene reconocida la competencia de la Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena 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 a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la Superintendencia Tributaria General.

CONSIDERANDO IV: Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, corresponde a este Tribunal analizar los términos de la demanda en armonía con los datos del proceso, para conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias, concluyendo con la resolución del recurso jerárquico.

En el caso de autos, la controversia según afirma la entidad demandante, radica en que existe falta de motivación en la Resolución impugnada, inexistencia de los elementos objetivos y esenciales del acto administrativo e incumplimiento del art. 211 del "*CTB*"; incorrecta aplicación del art. 74 de la Ley N° 843 y art. 2 del D.S. N° 27310 en relación a los intereses; violación de la Ley por incorrecta aplicación del art. 77 de la Ley N° 1340; desconocimiento del Auto Supremo N° 066-C Tributario de 20 de abril de 1995; inobservancia respecto a la omisión de lo establecido en la orden de verificación que dio origen a la fiscalización; violación del derecho de defensa por incorrecta determinación de la base imponible del Impuesto a las Transacciones, producto de una falta de valoración de los hechos fácticos; y, rechazo injustificado de las pruebas de descargo presentadas.

De la revisión de antecedentes, se evidencia:

1. Respecto a la falta de motivación de la Resolución del Recurso Jerárquico, se observa que la entidad demandante, se limitó a observar carencia de motivación del acto administrativo en lo que concierne a la falta de pronunciamiento respecto a ciertos **argumentos presentados por la entidad recurrente**, así como respecto al contenido de la audiencia de exposición de alegatos orales llevada a cabo el 21 de mayo de 2007, sin especificar cuáles fueron esos argumentos y alegatos que omitió pronunciarse (fs. 139). Asimismo, se limitó a señalar doctrina de lo que se entiende por motivación y otras connotaciones (fs. 139), a citar parte del "*Art. 30° de la LPA*" (fs. 139). Se circunscribe a señalar que la Resolución impugnada omite pronunciarse sobre todos los extremos alegados por la partes y que "*no hace alusión alguna a la correcta e integral aplicación de los Arts. 74° de la Ley 843, e inc. c) del Art. 2° del DS N° 21532*" (fs. 140); además de indicar que la Superintendencia Tributaria General, se limitó a transcribir el contenido del Art. 74° de la Ley 843, y también que se limitó a hacer un somero análisis de la operativa contable aplicable por el Banco y por la Administración Tributaria; en suma se refiere a aspectos generales, sin precisar cuál de los agravios planteados a la autoridad demandada en Recurso Jerárquico, evitó pronunciarse de manera motivada, observándose que la entidad demandante realiza observaciones genéricas, motivo por el que no es posible el control que pueda ejercer este Tribunal de manera *ultra petita*, en mérito al principio de igualdad, que es uno de los principios procesales consagrados en el parágrafo I. del art. 180 la Constitución Política del Estado, motivo por el que no corresponde emitir pronunciamiento.

2. En relación a lo alegado por la entidad demandante en relación a la inexistencia de los elementos objetivos y esenciales del acto administrativo e incumplimiento del art. 211 del "*CTB*" (sic), se observa que la demanda se limita a hacer referencia de los arts. "*28° de la LPA*", parágrafo I del art. 28 del DS N° 27113, parágrafo II "*del Art. 46° de la LPA*" (sic) y parágrafo I y II del art. 221 del Código Tributario, para luego indicar que en claro incumplimiento de los parágrafos I y II del art. 211 del "*CTB*", que la resolución impugnada carece de decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas y que omite hacer alusión de la audiencia de 21 de mayo de 2007 y valoración de los elementos de juicio producidos en esa oportunidad, **sin especificar de manera precisa qué cuestiones planteadas carecieron de decisión expresa; tampoco señala qué elementos de juicio producidos en la referida audiencia (de 21 de mayo de 2007) no fueron debidamente pronunciados**, más aun considerando que de lo señalado en la resolución del Recurso Jerárquico impugnado, concretamente en fs. 115, la autoridad demandada expresó: "*...el Banco de Crédito de Bolivia SA ratificó inextenso los argumentos planteados en su Recurso Jerárquico*"; consiguientemente, la entidad demandante no cumplió su obligación de precisar en la demanda cuáles fueron los elementos de juicio planteados en la referida audiencia que no fueron objeto de pronunciamiento, de manera que este Tribunal, no puede ejercer el control correspondiente, en mérito al principio de igualdad, que es uno de los principios consagrados en el

cuerpo de normas fundamentales, motivo por el que no corresponde emitir pronunciamiento.

3. Sobre a lo manifestado por el Banco de Crédito de Bolivia S.A. en relación lo que subtituló "*INCORRECTA APLICACIÓN DEL ART. 74 DE LA LEY Nº 843 Y ART. 2 DEL DS Nº 27310 RESPECTO A LOS INTERESES*" (fs. 142); se advierte que el citado artículo 2 del DS Nº 27310, no refiere aspecto alguno relacionado a intereses. Por otra parte, de la revisión de la Resolución impugnada, se evidencia que no existe un punto en que propiamente se exprese en relación a este aspecto, tan solamente a momento de hacer referencia al Auto Nº 066-C de 20 de abril de 1995. Asimismo se observa que NO se pronuncia en forma exclusiva en relación a este aspecto, sino que hace referencia al Auto Supremo Nº 066-C de 20 de abril de 1995. A ello, corresponde agregar que la autoridad demandada aún a tiempo de pronunciarse en relación al referido Auto Supremo, no realiza la debida fundamentación en relación a la aplicabilidad o no y/o en qué sentido y por qué razones debería tener o no determinada aplicabilidad el art. 74 de la Ley Nº 843. Asimismo, se advierte que en la demanda se hace referencia al inc. c) del art. 2 del DS Nº 21532, aspecto que no ameritó pronunciamiento de la autoridad demandada en la contestación que presentó; más aun considerando que en el Recurso Jerárquico interpuesto por el Banco de Crédito S.A. de Bolivia, fue referido en el inc. A) del subtítulo "FUNDAMENTOS Y AGRAVIOS DEDUCIDOS ANTE LA SUPERINTENDENCIA TRIBUTARIA REGIONAL LA PAZ INATENDIDOS"; consiguientemente, este Tribunal Supremo de Justicia, efectuando el control de legalidad correspondiente, y en mérito al principio de verdad material que se encuentra normado en el parágrafo I del art. 180 de la Constitución Política del Estado, deduce que existe falta de la debida motivación en relación a este agravio planteado por la entidad demandante, por lo que corresponde que la Superintendencia Tributaria General -ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria- se pronuncie al respecto.

4. En relación a la **prescripción**, de la revisión de antecedentes se evidencia que lo fundamentado por la autoridad demandada en la Resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ/307/2007 de 06 de julio de 2007, al concluir el punto "IV.4.1. Prescripción de la sanción por evasión", señala: "*...fecha en la cual el derecho de la Administración Tributaria para imponer la sanción ha prescrito*" (fs. 120), misma que se encuentra corroborado por el cuadro que se encuentra en el último punto, antes de la parte resolutiva, en el que se advierte que en la columna denominada "Sanción" en el grupo signado como "S/G RECURSO JERÁRQUICO", en todas las filas se encuentra "0" (cero). Al respecto, corresponde señalar que siendo los reparos establecidos por la Administración Tributaria correspondientes a varios meses de la gestión 2001; y habiendo sido promulgada la Ley Nº 2492, recién el 02 de agosto de 2003, el último párrafo de la Disposición Transitoria Primera del Decreto Supremo Nº 27310 de 09 de enero de 2004, indica:

"*Las **obligaciones tributarias** cuyos hechos generadores hubieran acaecido antes de la vigencia de la Ley Nº 2492 se sujetarán a las disposiciones sobre prescripción contempladas en la Ley Nº 1340 de*

28 de mayo de 1992 y la Ley N° 1990 de 28 de julio de 1999" (las negrillas son nuestras).

Esta disposición legal del citado DS N° 27310, fue declarada constitucional mediante Sentencia Constitucional N° 28/2005 de 28 de abril, consiguientemente vigente y aplicable.

Sin embargo, como quiera la citada disposición (DS N° 27310) **no refiere a las sanciones tributarias**, entonces, puede aplicarse el art. 150 de la Ley N° 2492, sólo al ámbito de las sanciones, que indica: "*Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable*", consiguientemente, aplicable el art. 59 de la Ley 2492 en la fecha en que fue emitida la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada.

Por tanto, el análisis de prescripción corresponderá realizarlo en ámbito sancionatorio, de manera independiente de la prescripción del ámbito de las obligaciones tributarias, en la que corresponderá ser aplicado la Ley N° 1990.

Al respecto, **la autoridad demandada, al haber aplicado la prescripción de la sanción** en sujeción al art. 150 Ley N° 2492 y art. 33 de la Constitución Política del Estado, hizo cabal aplicación de las normas legales; más aun considerando que la entidad demandante, hizo referencia a la prescripción de las sanciones tributarias en la parte de su fundamentación en el punto 2.2. que indica: "*Desde la entrada en vigencia de la Ley 2492, el término de la* ***prescripción para la aplicación de sanciones*** *se reduce a 4 años por aplicación retroactiva del Art. 59° de la mencionada norma, conforme lo dispone el Art. 33° de la Constitución Política del Estado*" (fs. 144) (las negrillas son nuestras), además que el Banco de Crédito S.A. de Bolivia, no señaló de manera clara la pretensión que debe resolverse.

5. Respecto a lo alegado por la entidad demandante en relación a que hubo desconocimiento del Auto Supremo N° 066-C Tributario de 20 de abril de 1995 emitido por la "*EXCMA. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN*" (sic) aportado en calidad de precedente judicial; se advierte que la autoridad demandada, tanto en la Resolución Jerárquica impugnada como también en la contestación presentada en la presente acción, no realiza la debida fundamentación de por qué el referido Auto Supremo de 20 de abril de 1995, es contrario al espíritu de art. 74 de la Ley N° 843, habiéndose limitado a señalar en la referida Resolución impugnada "*dicho texto es contrario al espíritu del art. 74 de la Ley 843, debido a que introduce el concepto del pago de impuesto sobre lo 'efectivamente cobrado', situación que se encuentra en abierta contraposición con lo que establece la Ley citada, al disponer que la base imponible del IT, recae sobre los ingresos brutos devengado por el ejercicio de la actividad gravada*" (sic) (fs. 120); consiguientemente, la autoridad demandada, deberá pronunciarse de manera fundamentada y motivada de por qué los argumentos del referido AS N° 66-C de 20 de abril de 1995 es contrario al art. 74 de la Ley 843, y en mérito a ello determinar su aplicabilidad o no de los argumentos esgrimidos en el referido Auto Supremo.

6. En relación a lo señalado por el Banco de Crédito de Bolivia S.A., en sentido de que hubo inobservancia respecto a la omisión de lo establecido en la Orden de Verificación que dio origen a la fiscalización; la entidad demandante no precisa ni demuestra con prueba alguna que este aspecto fue objeto de impugnación en el Recurso Jerárquico que interpuso. Por otra parte, también se advierte que la autoridad demandada, tampoco se pronuncia respecto a este punto (de la demanda), en la contestación que presentó. Lo cierto es que en obrados y antecedentes administrativos no existe prueba que demuestre lo manifestado por la entidad demandante, quién tenía la carga de la prueba, toda vez que quién pretenda hacer valer sus derechos, deberá probar los hechos constitutivos de los mismos conforme lo estipula el art. 76 de la Ley Nº 2492. Consiguientemente, era obligación de la parte demandante demostrar lo que alega.

7. Respecto a la violación del derecho de defensa por una incorrecta determinación de la base imponible del Impuesto a las Transacciones, producto de una falta de valoración de los hechos fácticos, se advierte que la entidad demandante realiza afirmaciones sin que pueda demostrarlos objetivamente con pruebas, en las que se especifique en detalle cuáles fueron los casos en que hubo una falta de valoración de los hechos fácticos. Aún en el memorial de réplica que presentó, se limita a señalar que "*la Superintendencia Tributaria General no valoró de forma adecuada la prueba...*" (fs. 211). Por otra parte, en relación a la contestación de la autoridad demandada que manifestó en sentido de que el "*argumento del contribuyente no ha sido demostrado con la presentación de Declaraciones Juradas del IT que demuestren que el Banco de Crédito de Bolivia S.A. efectuó el pago extrañado cuando se encontraban en la etapa vigentes*" (sic) (fs. 165), la entidad demandante, se limitó a indicar que lo señalado por la Superintendencia Tributaria General simplemente demuestra la falta de entendimiento del caso en cuestión, "*pues parece alarmarse de que no se haya demostrado 'el pago del IT extrañado',*" (sic) (fs. 209) para luego referirse que la empresa parte del hecho de que no existe un "pago extrañado" y que al contrario, no se determinaron los reparos comparando las DDJJ con los Estado Financieros, sino que simplemente se observó la cuenta de reversiones del IT, no existió un proceso de determinación; asimismo hace referencia que el Banco efectuó una correcta determinación de la base imponible del IT que fue presentada como prueba, que demuestra que se efectuaron pagos en exceso; sin embargo, se advierte que la entidad demandante, no especifica con precisión ni adjunta las referidas pruebas que demuestren sus aseveraciones, haciendo tan solo afirmaciones generales de lo que podría haber ocurrido.

8. En relación a lo alegado por la entidad demandante en sentido de que hubo rechazo injustificado de las pruebas de descargo presentadas, conforme se expuso en punto precedente, la entidad demandante no demostró cuales fueron las pruebas rechazadas por parte de la autoridad demandada. Es más, ante la afirmación de la Superintendencia Tributaria General en la respuesta que presentó en sentido de que las pruebas aportadas por el demandante, no desvirtuaron la pretensión de la Administración Tributaria, además

hacer referencia a 8 y 9 pertinente en el punto de la sentencia

que sí se procedió a la valoración de la información presentada por el contribuyente, la entidad demandante, en su memorial de réplica, se limitó a señalar que "*se presentaron cuadros detalle de las operaciones que demuestran la duplicación en la contabilización de ingresos de clientes que entran en mora para posteriormente regularizar sus cuotas atrasadas y fotocopias de las liquidaciones de cada una de esas operaciones, para* ***todos los meses observados***" (sic) (fs. 208.); sin embargo, estas afirmaciones no fueron demostradas en la presente demanda mediante prueba, así como tampoco presentó pruebas que desvirtúen realmente que las acciones de la Administración Tributaria se encuentran fuera de toda normativa, conforme la obligación que tenía la entidad demandante de demostrar sus aseveraciones, en cumplimiento al art. 76 de la Ley N° 2492 y los nums. 5) y 6) del art. 327 del Código de Procedimiento Civil.

Que del análisis precedente, este Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Superintendencia Tributaria General -ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria- al pronunciar la Resolución impugnada, incurrió en conculcación de normas legales en los aspectos señalados.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en el art. 10. I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011, falla en única instancia declarando **PROBADA en parte** la demanda y en su mérito, deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/307/2007 de 06 de julio de 2007, sólo en relación a los puntos tercero y quinto señalados en el considerando precedente, por ausencia de la debida motivación.

En consecuencia se **dispone** que la ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria, emita nueva Resolución debidamente fundamentada en relación a los mencionados puntos tercero (Incorrecta aplicación del art. 74 de la Ley N° 843 y art. 2 del DS N° 27310 en relación a los intereses) y quinto (Desconocimiento del Auto Supremo N° 066-C Tributario de 20 de abril de 1995 emitido por la "*EXCMA. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN*" (sic), aportado en calidad de precedente judicial) del último considerando de la presente Sentencia; y sea en sujeción a las observaciones realizadas.

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

No suscriben las Magistradas Norka Natalia Mercado Guzmán, Maritza Suntura Juaniquina y el Magistrado Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir votos disidentes.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE