



14-07-13
Nros. 18/15

①

Exp. N° 135/2008. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Empresa LA CASCADA S.A. c/ Superintendencia Tributaria General.

SALA PLENA

SENTENCIA: 216A/2013.
EXP. N°: 135/2008.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Interpuesto por la Empresa LA CASCADA S.A. c/ Superintendencia Tributaria General.
FECHA: Sucre, veintiséis de junio de dos mil trece.

Pronunciada en cumplimiento de la resolución de amparo constitucional Auto N° 131/13 de 10 de mayo de 2013, pronunciado por la Sala Penal Primera del Tribunal Departamental de Chuquisaca constituido en Tribunal de Garantías Constitucionales, en la acción incoada por la Cascada S.A. contra la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 97 a 115 de obrados, interpuesta por LA CASCADA S.A. representada por Yandira Fresia Eid de Giacomán, Angelina Josefina Torchio de Eid, Rebeca Montecinos Price, Rogelio Mayta Mayta y Daniel Jorge Ayoroa Taborga; la respuesta de fs. 123 a 132, réplica y consiguiente dúplica, los antecedentes de emisión de la resolución impugnada y:

CONSIDERANDO I: Acreditando su legal personería como representantes legales de LA CASCADA S.A., interponen demanda Contencioso-Administrativa contra el Superintendente Tributario General a.i., RAFAEL VERGARA SANDOVAL, solicitando LA REVOCATORIA o NULIDAD de la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0722/2007 de 05 de diciembre de 2007, pronunciada por dicha autoridad, así como la Revocatoria de la Resolución Determinativa N 077/2007 de 22 de febrero de 2007 emitida por GRACO LA PAZ, argumentando lo siguiente:

1. En el año 2001 se habría procedido a la fusión de las sociedades Embotelladora la Cascada LTDA. y La Cascada S.A. bajo el concepto de reorganización empresarial por incorporación de la primera a la última, a cuyo efecto se extendió el Testimonio N° 0700/2001 de 03 de noviembre de 2001, proceso que habría sido de conocimiento de la Administración Tributaria, quien mediante informe GNF/GTP/INF N° 020/02 instruyó a GRACO del Servicio de Impuestos Nacionales de la ciudad de La Paz lo siguiente:

- a) Realizar una fiscalización a la embotelladora LA CASCADA LTDA. por los periodos enero a septiembre de 2001 (meses anteriores a la fusión).
- b) Realizar seguimiento al proceso de fusión entre la Embotelladora La Cascada Ltda. y la Cascada S.A.

Producto de las indicadas actividades, se concluyó que no existía ninguna obligación tributaria pendiente y que el proceso de fusión cumplió con todos los requisitos exigidos por ley.

2. Con el propósito de comprobar el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias, LA CASCADA S.A. en el año 2003 contrató una auditoría externa, siendo la Consultora Alcazar & Morales, quien realizó la auditoría al proceso de fusión del año 2001, y obtuvo las siguientes conclusiones:

- a) Existió una incorrecta depreciación de activos y por consiguiente una deuda a favor de fisco de Bs.249.804, la que se pagó inmediatamente mediante el formulario N° 80 correspondiente al IUE.
- b) La existencia de diferencias en los inventarios objeto de traspaso de la Embotelladora La Cascada Ltda., recomendando regularizar a través del aumento de capital correspondiente. Al respecto pide se tenga presente que los papeles de trabajo de los propios fiscalizadores dan validez a la existencia de los materiales de la cuenta de activos realizables de la Embotelladora la Cascada Ltda. a septiembre del año 2001, siendo imposible que hayan sido vendidos en un solo día al momento de la fusión.

3. En el proceso de fiscalización se efectuó una indebida comparación del balance de la embotelladora La Cascada Ltda. al 30 de septiembre de 2001 y el balance general de la Cascada S.A. al 31 de marzo de 2002, sin tomar en cuenta el balance especial de fusión de 01 de octubre de 2001.

4. El momento en el que nace el presunto hecho generador del tributo, sería cuando se compara el balance especial de fusión del 01 de octubre de 2001 con el balance de la embotelladora la Cascada Ltda. de 31 de septiembre de 2001; no obstante se estableció que la fiscalización comprende la verificación del Rubro Activos Realizables y otros declarados al 31 de marzo de

2002 por la Cascada S.A., con lo que se habría trasladado las diferencias contables del balance especial de fusión de 01 de octubre de 2001 al 31 de marzo de 2002.

5. El método de determinación que utiliza la Administración Tributaria habría sido sobre Base Cierta, el que se aplica tomando en cuenta documentos e informaciones que permitan conocer en forma cierta e indubitable los hechos generadores del tributo (art. 43 CTB), con lo que no cumple el caso presente ya que se habría omitido verificar la fusión de las sociedades efectuadas en el año 2001, presumiéndose la venta de materiales, envases y cajas por parte de la Cascada S.A. emergentes de la fusión efectuada el mes de octubre de 2001 y deliberadamente trasladada al mes de marzo de 2002, omitiendo la discriminación de la deuda periodo por periodo.

6. Nunca habría existido venta de materiales de la cuenta Activos Realizables y las diferencias emergentes. En la fusión se originó en un error contable que posteriormente habría sido corregido mediante aumento de capital del año 2003 (Testimonio N° 181/2003 y asiento diario de ingreso N° 400038 de 01 de abril de 2004).

7. La Administración Tributaria no habría otorgado validez al aumento de capital efectuado por la Cascada S.A. en el año 2003, ya que se niega aceptar que con la prueba de descargo se llega a la conclusión de que no habrían existido ventas de activos realizables por la suma de 14.000.000 de bolivianos en el mes de marzo de 2002, por lo que este monto no puede constituir base imponible para la aplicación de los impuestos IVA, IT e IUE.

8. Al no existir ventas de activos realizables en el mes de marzo de 2002 por Bs.14.000.000., no puede existir contravención por evasión fiscal.

9. Conforme al art. 52 CTB Ley 1340, la obligación al haber sido supuestamente generada en octubre de 2001, a la fecha de la resolución determinativa se encontraría prescrita.

Finaliza la demanda solicitando su admisión, asimismo se disponga la notificación a la autoridad demandada y se emita resolución declarando probada la demanda y en consecuencia, se REVOQUE o ANULE la Resolución STG-RJ/0722/2007 emitida por la Superintendencia Tributaria General, así como los actos administrativos efectuados por GRACO LA PAZ hasta el vicio más antiguo.

CONSIDERANDO II: Admitida la demanda mediante proveído de fs. 77 y corrida en traslado a la Superintendencia Tributaria General, es contestada negativamente mediante memorial que cursa de fs. 99 a 103, con los siguientes argumentos:

1. La Vista de Cargo GDGLP-DF-VC-175/2006 evidencia que la determinación fue realizada sobre base cierta, resultado de la información revisada; documentación presentada por el contribuyente, que establece un cuadro de liquidación de la deuda tributaria al 21 de noviembre de 2006 con la discriminación de los tributos fiscalizados IVA, IT e IUE, correspondientes al periodo fiscal marzo de 2002.

2. Respecto al balance especial de fusión de 01 de octubre de 2001 y el Testimonio de aumento de Capital N° 181/2003, en ningún momento el contribuyente solicitó la valoración de esta prueba en específico, por lo que en base al principio de congruencia no se puede atender una solicitud que no fue formulada en el recurso se alzada, razón por lo que se tiene como acto consentido, de libre y expresa renuncia al ejercicio de impugnar hechos o actos no declarados como agravios.

3. La Administración Tributaria para la determinación de ingresos no declarados de Bs.12.479.512, además de la diferencia detectada entre la comparación del balance general de la Cascada S.A. y los estados de la Embotelladora La Cascada Ltda., realizó también una reconstrucción de inventarios efectuando el seguimiento a las cantidades y valores de los Kardex de las cuentas: Almacén de materiales generales, envases de vidrio, envases de plástico, cajas de madera y cajas plásticas, y verificó el movimiento de cada una de estas cuentas, tanto incremento como disminuciones, siendo el único argumento de descargo por el contribuyente, que estos ítems fueron transferidos en calidad de aumento de capital a La Cascada S.A. en el año 2003, lo cual si bien es una corrección contable no es una evidencia suficiente para desvirtuar los ingresos no declarados a raíz de la transferencia de activos realizables. Por consiguiente, la reconstrucción de inventario que practicó la Administración Tributaria determinó ingresos no declarados imputados al periodo marzo de 2002, en tal sentido es correcta la determinación, más aun cuando el contribuyente no aportó con mayores elementos probatorios que desvirtúen la liquidación a este periodo.

4. Respecto de la conducta de evasión, conforme a lo establecido en el art. 114,115 y 116 de Ley 1340, incurre en evasión fiscal, el que mediante acción u omisión que no constituye defraudación

o contrabando que determine una disminución ilegítima de los ingresos tributarios; en tal virtud al haberse establecido ingresos no declarados, el contribuyente La Cascada S.A. ha incurrido en una disminución de ingresos tributarios, omitido el pago de tributos, configurando dicha conducta en la contravención de evasión.

5. Indica que la prescripción de la obligación tributaria es diferente de la prescripción de las sanciones, esto en virtud de la aplicación temporal de las Disp. Transitoria 1ra. y 2da. De la ley 2492 y el D.S. 27310.

Con estos argumentos, solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada.

CONSIDERANDO III: Reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia (art. 10. I Ley N° 212), se pronunció la Sentencia Nro. 277/2012 de 15 de noviembre de 2012 y posteriormente Auto Complementario Nro. 01/2013 de 30 de enero de 2013, resoluciones judiciales que fueron dejadas sin efecto por los Vocales de la Sala Penal Primera del Tribunal Departamental de Justicia de Chuquisaca constituido en Tribunal de Garantías, mismo que concedió la tutela al accionante respecto de los puntos 1, 2 y 3 de la acción formulada (*Non Bis in Idem, Debido proceso y Valoración de la prueba*), correspondiendo que este Tribunal en cumplimiento de lo resuelto en Amparo Constitucional, dicte nueva Sentencia de acuerdo con los fundamentos del Auto Nro. 131/013 de 10 de mayo de 2013; por lo que ejerciendo el control judicial sobre los actos ejecutados por la Superintendencia Tributaria General y la Administración Tributaria, compulsados los antecedentes adjuntos a la demanda, los anexos presentados tanto por la entidad demandada como por la demandante, la Resolución de Amparo Constitucional, se establece lo siguiente:

El mes de noviembre de 2006 se inició procedimiento de Verificación Interna (OVI N° 29061000004-Operativo N° 100) mediante el cual el SIN habría verificado que en las Declaraciones Juradas presentadas por la CASCADA S.A. por los impuestos IVA, IT e IUE, que no se habrían determinado conforme a Ley.

En fecha 22 febrero de 2007 se emite la Resolución Determinativa N° 077/2007 (fs. 15 a 248 de anexos administrativos) mediante la cual se determina de oficio las obligaciones impositivas del contribuyente LA CASCADA S.A., determinando obligaciones impositivas por venta de materiales, envases y cajas no declarados ni facturados en relación a los impuestos IVA, IT e IUE por la suma de UFV 7.241,242; calificando la conducta del contribuyente como EVASIÓN e imponiendo una sanción por ese concepto de UFV 2.445.192.

Esta resolución, manifiesta expresamente que ha procedido a determinar la base imponible sobre base cierta. Al respecto, el art. 43. I CTB (Ley 2492) establece que se fija la base imponible sobre Base Cierta, tomando en cuenta los documentos e información que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.

Esto implica que cuando la determinación es sobre base cierta, se debe contar con respaldo de documentos e información que indudable y directamente indiquen cual es la base imponible a partir de la cual se hará el cálculo de la deuda tributaria. Es decir, tratándose de los impuestos IVA e IT, cuya liquidación es mensual (arts. 10 y 77 de la Ley 843), y deberá esa base cierta indicar, mes a mes, es decir por periodo fiscal, la base imponible y el tributo generado por la misma, lo cual tiene incidencia en la determinación del IUE que es de liquidación anual (art. 36 Ley 843); para cuyo efecto pasamos a analizar el siguiente punto:

En la página 5 de la RD N° 077/2007 subtítulo: "Elementos que configuran la Calificación de la Conducta del Contribuyente" como documentos de sustento, se tienen:

- 1ro. El Balance Especial de la Embotelladora La Cascada Ltda. del acuerdo de fusión y;
- 2do. Balance con dictamen presentado a la fiscalización por la Embotelladora La Cascada Ltda., que se sostiene: "*Durante la verificación efectuada y emergente de la comparación del balance especial de fusión presentado por La Cascada S.A. a la Administración Tributaria, se verificó que consignaba un patrimonio de Bs.33.040.000, compuesto por Bs.500.000 de La Cascada S.A. y Bs.32.540.000 de Embotelladora La Cascada Ltda. El balance con dictamen de auditor independiente presentado a la comisión fiscalizadora por la Embotelladora La Cascada Ltda. presenta un patrimonio de Bs.47.900.526 estableciéndose una diferencia Bs.14.860.526, de los cuales Bs.14.501.157 corresponden a diferencia en el rubro Activos Realizables...*"



Esta comparación de balances efectuada por la Administración Tributaria, pese a determinar una diferencia (la que fue inicialmente detectada por la auditoría externa de Alcazar & Morales en el año 2003), no puede por sí sola constituir base cierta para determinar la base imponible, ya que no es un documento que de forma directa e indubitable indique ventas no declaradas por el periodo marzo de 2002, debido a que el hecho generador del tributo supuestamente omitido, se originó en octubre de 2001 (fecha en la que se produjo tal diferencia); por lo que para constituir base cierta, el documento debe indicar claramente, de forma directa y sin duda, las ventas no declaradas en cada uno de los periodos de octubre, noviembre, diciembre de 2001 y enero, febrero y marzo de 2002; así lo establece el art. 4. a) de la Ley 843 que a letra dice: "El hecho imponible se perfeccionará: a) en casos de ventas, sean estas al contado o al crédito, en el momento de entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio.....". Es decir, que si los impuestos IVA e IT son de liquidación mensual, se debe hacer la discriminación periodo por periodo para determinar el monto de la venta de cada uno de ellos, y sobre esa base sacar el impuesto omitido de cada mes, para recién al final, trasladarlo al último periodo y sacar un total de la deuda tributaria.

Además, debe tenerse en cuenta que por razones lógicas, no puede presumirse que entre el 31 de septiembre de 2002 (fecha del balance de la Embotelladora La Cascada Ltda.) y el 01 de octubre de 2002 (fecha del balance de fusión) habiendo pasado un solo día, la diferencia detectada, se debe a la venta de productos no declarados ni facturados, aspecto que la Administración Tributaria debía sustentar en base a prueba idónea, lo que no sucedió en obrados en virtud de que se utilizó presunciones para sostener la supuesta venta.

Subsanado posible derecho no observado conforme al Amparo Constitucional, en aplicación del principio de buena fe y transparencia, según el art. 69 CTB, se presume que el sujeto pasivo ha cumplido sus obligaciones tributarias y formales, hasta que en debido proceso de determinación, de prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario. Lo que implica, conforme al art. 76 CTB que quien pretenda hacer valer sus derechos, deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, es decir que en este caso, correspondía a la Administración Tributaria probar las ventas no declaradas de LA CASCADA S.A. por el periodo marzo de 2002.

En esa lógica, ninguna prueba que curse en obrados, ni en los antecedentes administrativos, indican que la empresa LA CASCADA S.A. hubiera realizado ventas no declaradas en marzo de 2002 por la suma de Bs.14.501.157. La conclusión a la que llega la Administración Tributaria parte de una presunción arribada a partir de la comparación de balances, pero no discrimina claramente qué monto se vendió en qué periodo, sino que de forma ilegal arrastra toda esa diferencia y la imputa al periodo marzo de 2002, sin ningún respaldo legal-técnico que permita ese traspaso, siendo en consecuencia arbitrario.

Respecto al argumento de la entidad demandada que, de la comparación de inventarios, la Administración Tributaria efectuó una reconstrucción de inventarios, haciendo el seguimiento a la cantidad y valores de los Kardex de las cuentas: "Almacén de materiales generales, envases de vidrio, envases de plástico, cajas de madera y cajas plásticas" y verificó el movimiento de cada una de estas cuentas, tanto de incremento como disminuciones; no obstante, pese a que supuestamente se realizó este trabajo, tampoco se logró establecer ciertamente las ventas no declaradas de cada uno de los periodos fiscales octubre de 2001 a marzo de 2002, sino que toda la diferencia fue imputada al periodo fiscal marzo de 2002, lo que es incoherente con el propio trabajo realizado por la fiscalización.

La CASCADA S.A., con el propósito de comprobar el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias, el año 2003 contrató una auditoría externa, que fue encargada a Alcazar & Morales, quien realizó la auditoría del proceso de fusión del año 2001, con las siguientes conclusiones:

- a) Existió una incorrecta depreciación de activos y por consiguiente una deuda a favor de fisco de Bs.249.804, la que ha sido pagada inmediatamente mediante el formulario N° 80 correspondiente al IUE.
- b) La existencia de diferencias en los inventarios objeto de traspaso de la Embotelladora La Cascada Ltda., recomendando regularizar a través de un ajuste contable mediante un aumento de capital. Habiendo procedido a subsanarlo con el aumento de capital (Testimonio 181/2003) debidamente registrarlo en Fundempresa.

Es importante tener en cuenta que el hecho de que no tenga fecha el dictamen de Alcazar & Morales y que el aumento de capital se haya registrado después de un año y seis meses, son

argumentos que no le resta valor probatorio a ese instrumento, ya que el mismo tiene el sustento técnico necesario y ha sido elaborado conforme a las normas de contabilidad generalmente aceptadas y evidentemente ha sido realizado y registrado en FUDEMPRESA con anterioridad a la iniciación del proceso de fiscalización, siendo aplicable y valorable como medio probatorio idóneo; más aun si el mismo explica y justifica la razón de la diferencia entre ambos balances.

En suma, si bien existió una diferencia entre el balance de la Embotelladora La Cascada Ltda. al 31 de septiembre de 2001 y el balance de fusión con La Cascada S.A. de 01 octubre de 2001, esa diferencia fue subsanada contablemente por la empresa en atención a la sugerencia que la auditoria externa de Alcazar & Morales mediante un *aumento de capital*, realizando la suscripción de la escritura pública contenida en el Testimonio correspondiente y su registro en Fundempresa. Es así, que en observancia a los principios de buena fe y transparencia (art. 69 CTB) se debe presumir la legalidad de la actuación, como también que la misma tuvo por objeto subsanar cualquier observación de orden tributario ante una eventual fiscalización. Lo contrario debió ser demostrado por la Administración Tributaria, quien tenía la carga de probar por medios idóneos que esa diferencia tiene su origen en ventas no declaradas por el periodo fiscal marzo de 2002; sin que lo hubiese hecho de esa forma, sino que se limitó a presumir en base a la comparación de balances y a los documentos presentados por el contribuyente que tal diferencia responde a ventas no declaradas y no facturadas; por lo que las imputó de forma arbitraria (es decir contrario a la razón) al periodo fiscal de marzo de 2002.

Al no haberse demostrado por parte de la Administración Tributaria las supuestas ventas no declaradas, no correspondería tipificar esa conducta como evasión impositiva como disponen los arts. 114, 115 y 116 CTB Ley 1340.

Conforme al art. 115. II CPE, el Estado garantiza el derecho al debido proceso y a la defensa; El art. 16. b), d), e), i) y l) de la Ley de Procedimientos Administrativos N° 2341 establece derechos relacionados con el debido proceso; y en especial, el art. 68. 6 CTB establece el derecho al debido proceso del sujeto pasivo del tributo.

Entre los pilares del debido proceso está la actividad probatoria, es decir que si se emite un acto determinativo en materia tributaria, debe tener la suficiente base probatoria, lo contrario implica arbitrariedad.

El acto administrativo como tal debe sustentarse en hechos y antecedentes que le sirvan de causa y antes de su emisión, deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos, entre ellos el probatorio (art. 28 Ley 2341), que se incumplió en el caso de análisis, ya que la Resolución N° 077/2007 dice tener base cierta, cuando en realidad, como se ha anotado precedentemente, se basa solo en presunciones, las que han determinado la supuesta omisión tributaria.

El art. 92 CTB define a la Determinación como aquel acto por el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia. Conforme al art. 99. II CTB la Resolución Determinativa que dicte la Administración Tributaria deberá contener como requisitos mínimos, entre otros de orden formal, los fundamentos de hecho a los que se llega a partir de la actividad probatoria, de lo cual reiteramos, carece el procedimiento observado ante esta instancia jurisdiccional, por lo que corresponde la nulidad prevista por la parte *in fine* de la norma citada.

Es así, que conforme al art. 35. d) de la Ley 2341, son nulos los actos administrativos que sean contrarios a la Constitución Política del Estado, razón por la cual en esta instancia, no se pueden convalidar los mismos y darlos por bien realizados, sino que al contrario, bajo el principio de Control Judicial (art. 4. i de la Ley 2341) y conforme la resolución de Amparo Constitucional antes citado, es obligación de este Tribunal revisar estas actuaciones.

La anulación permitirá a la Administración Tributaria cumplir cabalmente y de forma legal, sin vulnerar los derechos del contribuyente, el trabajo de Verificación, sustentándolo en prueba que gocen de eficacia e idoneidad, obtenida legalmente y que permita constituir y aportar datos ciertos, directos e indubitables, para que al final se emita una resolución en la que se establezca con base cierta conforme corresponde, si es que efectivamente LA CASCADA S.A. omitió el pago de algún tributo, o no.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en base a los fundamentos expuestos declara PROBADA la demanda contencioso-administrativa de fs. 97 a 115, interpuesta por LA CASCADA S.A., en consecuencia se deja sin efecto la



Exp. N° 135/2008. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Empresa LA CASCADA S.A. c/ Superintendencia Tributaria General.

Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0722/2007 de 05 de diciembre de 2007 y se dispone la **NULIDAD** de los actos administrativos de la Gerencia GRACO LA PAZ, específicamente hasta la vista de cargo de fecha 22 de noviembre de 2006 (fs. 60 a 63).

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, con las formalidades de rigor.

No suscriben la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán y Rita Susana Nava Durán por ser de votos disidentes a la presente sentencia, adhiriéndose al primer proyecto presentado por la Primera Relatora, Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán.

No interviene la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina, por ausencia.

Esta Sentencia es dictada en Sucre Capital del Estado Plurinacional de Bolivia a los veintiséis días del mes de junio de dos mil trece años.

Regístrese, comuníquese y cúmplase.

Segundo Magistrado Relator: Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

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

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Darwin Vargas Vargas
Secretario de Sala Plena