



Estado Plurinacional de Bolivia

23 Órgano Judicial

20-7-15
78:15
SIX
142

SALA PLENA

SENTENCIA: 266/2014.
FECHA: Sucre, 7 de octubre de 2014.
EXPEDIENTE: 45/2008.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Embotelladoras Bolivianas Unidas (EMBO S.A.) contra la Superintendencia Tributario General.

MAGISTRADO RELATOR: Antonio Guido Campero Segovia.

Pronunciada en el proceso contencioso-administrativo seguido por Embotelladoras Bolivianas Unidas S.A. en el que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° STG- RJ/0589/2007 de 19 de octubre de 2007, por el Superintendente Tributario General.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fs. 134 a 177, respuesta 242 a 253, réplica 263 a 280, dúplica 286 a 295 y los antecedentes de emisión de la resolución impugnada.

CONSIDERANDO I: Que la empresa demandante acusa la existencia de nulidad de las actuaciones por violación del art. 31 de la Constitución Política del Estado (1967) objetando la designación de la autoridad demandada y de la que dictó la resolución de alzada, manifestando que son nulos los actos de los que usurpen funciones que no les competen, así como los de aquellos que ejercen jurisdicción o potestad que no emana de la ley, en autos, los actos del Superintendente Regional y General; que es cierto que el Presidente de la República, en los casos de renuncia o muerte, tiene potestad para designar en forma interina a los empleados elegidos por otro Poder cuando este se encuentre en receso. Agrega que el Presidente de la República y el Ministro de Hacienda emitieron la Resolución Suprema de designación sin observar que la Cámara de Senadores estaba en plenas sesiones cuando se designó al Superintendente Tributario General, y éste al Superintendente Tributario Regional de Cochabamba, razón por la cual pidió pronunciarse por la nulidad de la resolución ahora impugnada, al haber sido dictada por una autoridad carente de competencia.

Como elemento de hecho de su demanda, señala que el origen de las diferencias detectadas por la Administración Tributaria partió de la Orden de Verificación Interna 00051000630, Operativo 100, mediante el cual, comunicaron que se efectuó la comparación entre el saldo inicial y final del rubro de los Activos Fijos en los Estados Financieros Comparativos (Balance General, Detalle de Activos Fijos, Dictamen de Auditoría Externa y/o Notas de los Activos Fijos de la gestión fiscal que cierra al 31 de marzo de 2003 detectándose una disminución en el valor de los activos fijos que alcanza a Bs. 54.126.000, la cual fue aclarada por la empresa que presentó la Nota 4.f de los Estados Financieros, documento que también demostraba el origen de las observaciones.

3



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 45/2008. Contencioso Administrativo.- Embotelladoras Bolivianas Unidas (EMBOL S.A.) contra la Superintendencia Tributario General.

El 10 de noviembre de 2006, la Administración Tributaria emitió el Informe GDGLP-DF-I-2268/06 en el que señala que no se presentó la documentación requerida mediante Orden de Verificación por lo que aplicó una multa de 2.000 UFV por incumplimiento de deberes formales y adicionalmente indica que se determinó un reparo sobre base presunta a partir de la diferencia entre el saldo inicial y final de los activos fijos, según Estados Financieros Comparativos (Balance General), que fue prorrateado por periodo, considerando la proporcionalidad de las ventas, tributo omitido que alcanza a la suma de Bs. 7.036.456 en el IVA y Bs. 1.623.799 en el IT.

Que finalmente se emitió la Resolución Determinativa N° 296/2006 de 28 de diciembre de 2006, que señaló como obligación impositiva correspondientes al IVA y al IT por los periodos fiscales de abril de 2002 a marzo de 2003, la suma de 1.115.113 UFV por tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multa por incumplimiento de deberes formales y multa por evasión.

Planteado recurso de alzada, la Superintendencia Tributaria Regional de La Paz, determinó revocar parcialmente la resolución determinativa, lo que motivó que la Administración Tributaria planteara recurso jerárquico, que fue resuelto con la resolución impugnada en el proceso al igual que la empresa que representa, la cual, revocó parcialmente la resolución de alzada y declaró firme y subsistente la deuda tributaria de 1.109.862 UFV.

Como fundamentos de derecho de su demanda, señala que la falta de motivación de la resolución de recurso jerárquico e inobservancia de la garantía ciudadana reconocida en el art. 30 de la Ley N° 2341 y agrega que al emitirse un acto carente de motivación entendida como la fundamentación real, fáctica y jurídica del acto, se contravino claramente al derecho reconocido por el inc. h) del art. 16 de la Ley 2341, porque la falta de motivación no es solo un vicio de forma sino un vicio de arbitrariedad. Apunta también, que el derecho a la petición obliga y compromete a la administración a dar una respuesta oportuna y pertinente, por lo que al carecer la resolución jerárquica de motivación sobre los aspectos puntuales alegados por la empresa demandante, impidió al demandante defender sus derechos al no proporcionar una identificación suficiente sobre si la decisión está bien fundada o si eventualmente está afectada por algún vicio que permita impugnar su validez constituyendo una afrenta a la derecho a la defensa.

Agrega que la autoridad demandada arribó a conclusiones carentes de sustanciación real que puedan sustentar el criterio contenido en la parte resolutive del acto. Igualmente omitió pronunciarse sobre todos los extremos alegados por la empresa, como los que señala a continuación:

- a) El uso de un método de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, cuando en nuestra legislación únicamente corresponde la aplicación de presunciones e indicios para la determinación de la base imponible y no para demostrar la materialización del hecho generador.
- b) Desconocimiento de los arts. 44 y 45 de la Ley 2492, en lo que respecta



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 45/2008. Contencioso Administrativo.- Embotelladoras Bolivianas Unidas (EMBOL S.A.) contra la Superintendencia Tributario General.

- a la metodología de determinación de la base imponible sobre base presunta.
- c) Incorrecta aplicación del régimen de presunciones tributarias de acuerdo a lo dispuesto por el art. 81 del Código Tributario.
 - d) Sobre toda la prueba presentada tanto en la etapa de impugnación en sede del Servicio de Impuestos Nacionales, como posteriormente, en las instancias de alzada y jerárquico.
 - e) Respecto a la aplicación de disposiciones normativas, puntualmente el art. 30 del DS N° 24051 reglamentario del IUE, que no corresponden al alcance de la verificación iniciada IT e IVA.
 - f) Alcance y aplicación de los arts. 1, 4, 72 y 74 de la Ley 843 al caso concreto, porque únicamente menciona someramente las disposiciones legales, lo que implica una falta de motivación normativa.

Señala también que existió una infundada determinación de la obligación sobre base presunta que pretendió justificarse con el argumento contenido en la Resolución Determinativa en la que se señaló que *"... efecto de la depreciación o de ventas de los mismos; considerando que se evidenció que la disminución de saldos de activos no se originó en bajas físicas por obsolescencia o desuso, toda vez que el contribuyente no comunicó tal situación a la Administración Tributaria, según establece el Artículo 30 del Decreto Supremo 24051, se presumió que tales activos se encontraban en condiciones aceptables de uso, habiéndose perfeccionado el hecho imponible para el IVA e IT al momento del traslado de dominio, de conformidad a los Artículos 4° y 74° de la Ley 843 correspondiendo la determinación de la deuda tributaria conforme establecen los numerales 1, 2 y 4 del Artículo 66° de la Ley 2492 y numeral I del Artículo 70° del mismo cuerpo legal, operaciones no respaldada por las facturas respectivas, habiendo contravenido el inciso a) del Artículo 1° y Artículo 74° de la Ley 2492..."*. Agrega que lo mismo ocurrió con la Vista de Cargo.

Concluye que en su caso, en aplicación de un inexistente régimen de presunciones respecto al IVA e IT, la Administración Tributaria aplicó la metodología de la Determinación de la Base Imponible (art. 43° del Código Tributario) para determinar la existencia de obligaciones tributarias surgidas a raíz de supuestas ventas de activo, que no habrían sido declaradas y en ese contexto, pretende entender que las diferencias entre el saldo inicial de activos fijos de la gestión según Estados Financieros Comparativos (Balance General) y el saldo final de activos fijos de la gestión según Estados Financieros Comparativos (Balance General) responde necesariamente a ventas del activo no declaradas. Añadió que respecto a lo anterior: *"...no es acaso posible que esas diferencias se deban a factores como la depreciación, mermas de producción — en especial en el caso de envases- ventas facturadas u otros que no respondan necesariamente a la materialización de ventas?"*

Agrega que la Determinación sobre Base Presunta se efectúa sobre un reglado régimen de presunciones o indicios, por tanto no es una actividad discrecional sino reglada, cuya aplicación se limita a casos en los cuales, no es posible para la Administración, obtener los antecedentes necesarios



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 45/2008. Contencioso Administrativo.- Embotelladoras Bolivianas Unidas (EMBOL S.A.) contra la Superintendencia Tributario General.

para la determinación cierta, de manera que citando doctrina señaló que *"la estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con lo que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permiten inducir en el caso particular, la existencia o medida del mismo"*, por tanto, cualquier elemento que se tenga en consideración deberá guardar una relación normal, bajo un sistema de presunciones, con la situación a considerar y no ser fruto de situaciones excepcionales o atípicas. Adicionalmente, la Administración no podrá proceder de forma discrecional en la apreciación de los indicios, ni limitarse a mencionar la metodología aplicada, debiendo siempre justificar el procedimiento observado para llegar a la determinación y ajustarse a indicios razonables.

Señala que la cuestión de fondo, es que la Administración Tributaria no está facultada para determinar sobre base presunta la existencia misma o la materialización del hecho imponible y por ende, la obligación tributaria, pues el hecho imponible se perfeccionará a la luz del principio de legalidad, solo si se configuran los supuestos previstos en la ley tributaria.

Cita los arts. 44 y 45 del Código Tributario, y señala que el método de Determinación sobre Base Presunta, se limita a la determinación de la base imponible del tributo y no así a la determinación de la materialización o no de un hecho imponible. La justificación de ello radica en que la comprobación del hecho imponible se podrá efectuar solamente cuando el supuesto de hecho descrito en la ley tributaria se materialice en la realidad, dando paso al nacimiento del hecho generador o cuando exista una presunción legal o de derecho que permita presumir la materialización del hecho imponible. Tal es el caso, de la presunción contenida en el art. 80 de la Ley 843, que establece que se presumirá -salvo prueba en contrario— que toda salida de fábrica o de depósito fiscal, implica la venta de los respectivos productos gravados, como así también las mercaderías gravadas consumidas dentro de la fábrica o locales de fraccionamiento o acondicionamiento (art. 43).

Es una metodología de aplicación reservada a casos excepcionales, cuando el Fisco se ve imposibilitado de obtener todos los elementos certeros necesarios para conocer con exactitud si la obligación tributaria sustancial existe, y en su caso, cuál es su dimensión pecuniaria (art. 44) y se practica sobre la base de presunciones o indicios discreta y razonablemente aplicados y concluyó señalando que relacionando lo antes expuesto, tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa, establecen que su operativo se hubiera efectuado en el marco de los arts. 21, 92, 93, 95, 100, 101 y 104 del Código Tributario, lo que implica que hacen referencia a la aplicación de un inexistente procedimiento de determinación de la obligación tributaria sobre Base Presunta, no previsto por la legislación positiva y por tanto, inaplicable a este u otros casos similares.

Continúa argumentando que los artículos referidos en los actos administrativos señalados, se encuentran en la Sección IV: Determinación de la Deuda Tributaria del Código Tributario, cuyas formas, establecidas en el art. 93, son exclusivamente la determinación por el sujeto pasivo, determinación por la Administración Tributaria y finalmente,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 45/2008. Contencioso Administrativo.- Embotelladoras Bolivianas Unidas (EMBOL S.A.) contra la Superintendencia Tributario General.

determinación mixta, por tanto no se habla aquí de determinación sobre base cierta o presunta, pues dicha clasificación se utiliza exclusivamente para lo que concierne a la determinación de la base imponible de la obligación tributaria, y así se entrevé la confusión que tiene la Administración Tributaria en lo que respecta a:) la determinación de oficio de la deuda tributaria (Sección IV: Determinación de la Deuda Tributaria del Código Tributario) y 2) la determinación de la base imponible sobre base presunta (Sección IV: Base imponible y alicuota) y así se demuestra el desconocimiento flagrante del ordenamiento legal vigente, al haberse determinado la supuesta deuda tributaria a través de un procedimiento no reconocido por aquel.

Señala también que la Administración Tributaria, mediante la Orden de Verificación N° 00051000630 —Operativo 100, partió de un hecho conocido y aceptado por ambas partes: la diferencia (disminución) entre el saldo final e inicial del rubro “Activos Fijos” en los Estados Financieros Comparativos al 31 de marzo de 2003 (Balance General), y con base en esa diferencia que asciende a Bs. 54.126.000, la Administración Tributaria presumió la existencia de supuestas ventas no declaradas y por ende, de ingresos no tributados en el IVA y el IT y así se consignó en la vista de cargo y en la resolución determinativa; en ese contexto, se trabajó de acuerdo a una presunción — que no existe norma que la disponga, con base en la que una diferencia en el Activo Fijo correspondería indubitablemente a Ventas no Declaradas, no a depreciaciones, no a ventas facturadas y tampoco a mermas en la producción o a cualquier otra situación posible, sino que a criterio de la Administración Tributaria corresponde únicamente, a ventas no declaradas.

Puntualiza que se incumplió el régimen de presunciones previsto en el art. 80 del CTb en cuanto a las reglas mínimas aplicables a las presunciones, pretendiendo mutar la propia delimitación del hecho imponible del IVA e IT que no incluye bajo su alcance a las diferencias del activo fijo. Razón por la cual que todo esto implicaría la incursión en un plano de clara arbitrariedad por parte de la Administración Tributaria en el que ha estado actuando con más frecuencia en especial los casos en los como en el presente, su trabajo se circunscribe a la detección de diferencias en la contabilidad o incluso en la información tributaria complementaria.

Concluye su extensa exposición señalando con el acápite “Conclusión y Agravio” que es manifiesta la aplicación de un procedimiento no contemplado por la legislación positiva: la determinación de la obligación sobre base presunta y que fueron confundidos los procedimientos de determinación de oficio de la deuda tributaria con los determinación de la base imponible que incluyen el de determinación de la base imponible sobre base presunta. Agrega que existe una violación al principio de legalidad, pues el hecho imponible se perfecciona únicamente cuando se materialicen en la realidad los supuestos de hecho —acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento— previstos en la norma tributaria, que a su vez originarán el nacimiento de la obligación tributaria y tipificarán el tributo que será objeto de la pretensión fiscal y finalmente, acusó el incumplimiento del régimen de presunciones previsto por el art. 80 del Código Tributario en lo que concierne a las reglas mínimas aplicables a las presunciones no establecidas por ley y



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 45/2008. Contencioso Administrativo.- Embotelladoras Bolivianas Unidas (EMBOL S.A.) contra la Superintendencia Tributaria General.

adicionalmente, se pretendió mutar la propia delimitación del hecho imponible del IVA e IT, que no incluye bajo su alcance a las diferencias (disminuciones) del Activo Fijo, lo cual implica la incursión en un plano de clara arbitrariedad por parte de la Administración Tributaria.

Apunta la violación del derecho de defensa y de la tutela judicial efectiva porque la Superintendencia Tributaria General incurrió en una *reformatio in pejus*, al incluir en su Resumen de Reparos, conceptos que ya fueron descargados en la etapa de la alzada, como son la transferencia de activos; el valor residual de los activos con ventas facturadas y a la supuesta venta no declarada de activos, lo que constituye una modificación peyorativa del acto originario y de la situación inicial del administrado, pues admitir que el superior pueda empeorar, aún más, la situación de aquel, hace que esa probabilidad actúe, en la práctica, como un freno para el administrado a los fines de evitar consecuencias más perjudiciales, provocando la violación al derecho a la defensa y de tutela efectiva jurídica, estando en contraposición a lo establecido por los arts. 16 inc. e), 4 inc. f) y 63. II de la Ley de Procedimiento Administrativo, concordantes con los arts. 139, 210 y 211 del Código Tributario boliviano. Por otra parte, también se refirió al principio de buena fe reconocido en el inc. e) del art. 4 de la LPA, implicando este un vicio de anulabilidad grave del acto administrativo, que se reclama en esta instancia.

Continuando su argumentación, señala que existió contradicción en la resolución de recurso jerárquico impugnada en este proceso y mencionando el art. 28 de la Ley de Procedimiento Administrativo, indicó que la resolución jerárquica incurrió en una contradicción entre la parte considerativa y la resolutive pues por un lado, confirma el descargo contenido en la Resolución de Recurso de Alzada de Bs. 28.871 en el IVA y Bs. 6.663 en el IT por concepto de ventas facturas por 14 ítems del activo, pero a momento de resolver, omite descontar ese concepto de la base imponible e importe final supuestamente adeudado.

Agrega que al existir un proceso de producción y comercial-logístico que produce mermas, origen de reparo por bajas de activos fijos, constituyendo un evidente agravio el pretender que la empresa hubiera dado cumplimiento a requisitos para otro tipo de bajas contables del activo fijo (obsolescencia y desuso) que no se parecen en nada a las bajas generadas en la existencia de un proceso industrial-comercial en cuyo proceso inexorablemente se rompen botellas por el manipuleo existente. Insistió que no estaría en discusión el aspecto fáctico o el hecho que existía la baja del activo fijo, sino que discuten la clasificación incorrecta que hizo el SIN y las Superintendencia General y Regional, atribuyendo connotaciones de una baja por obsolescencia y desuso en cuenta de una baja por merma como es su innegable naturaleza, desde luego menciona que la intención del SIN es atribuir la falta de un requisito (el preaviso a la Administración Tributaria) al cual nunca están, ni estarán sujetos.

Otro punto al que se refirió fue el relativo a las Transferencias de Activos Fijos entre plantas, que no fue tomado en cuenta, sin considerar que la empresa opera a nivel nacional con cuatro plantas y dos centros de distribución en siete departamentos del país, habiéndose limitado



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 45/2008. Contencioso Administrativo.- Embotelladoras Bolivianas Unidas (EMBOL S.A.) contra la Superintendencia Tributario General.

simplemente a sumar el total de bajas por planta contemplado en los mayores contables, sin tomar en cuenta que muchas de esas bajas se producen por transferencia entre planta, por lo que una baja en la planta de origen representa una alta en la planta de destino. Indica que se hizo análisis superficial de este tema y se valoró incorrectamente las pruebas que presentaron y no realizaron un análisis de la verdad material la misma que se traduce en la existencia de transferencias de activos entre plantas de EMBOL, aspecto que deriva en un incremento incorrecto de total de bajas por el rubro de envases, utilizado por la Superintendencia Regional para no considerar la existencia de transferencias, se refirió de manera superficial que los montos dados de baja en la planta de origen, no coinciden con los montos dados de alta en la planta de destino, sin tomar en cuenta que para que no haya una cuadratura exacta se hallan diversos costos o circunstancias que ocasionan una variación en los montos de baja y alta de estas transferencias hecho que fue explicado en el recurso jerárquico. Que lo manifestado fue que la documentación presentada no constituye prueba de reciente obtención ya que se trata de la misma que presentó y que simplemente la información la expuso de diferente forma.

También se refirió a la falta de valoración de la prueba aportada durante el proceso, dejando la Superintendencia Tributaria General de lado la aplicación del principio de verdad material, porque omitió la aplicación integral de los arts. 81 y 67 num. 7 del CTb manifestando un clara arbitrariedad y violación a la garantía al debido proceso en su expresión del derecho a ofrecer y producir prueba conducente. Argumenta que la Administración Tributaria señaló que no se acreditó la cantidad, volumen o peso que permita identificar la cantidad de botellas dadas de baja por roturas para establecer la relación de cantidad con lo afirmado por el recurrente; sin embargo, la prueba aportada demuestra que la diferencia detectada por la Administración Tributaria, responde a la merma que se produce en las distintas etapas del proceso de producción, logística y comercialización, por lo que resulta agravante el desconocimiento de tales elementos por parte de la Superintendencia Tributaria General.

Indica que hubo incumplimiento de los arts. 43, 44, 45 del CTb y violación al principio de legalidad, ya que la Administración Tributaria aplicó el supuesto método de determinación sobre base presunta no reconocido por el art. 45 CTb que olvidó además ser fundamentado y explicado, concluyendo que la base imponible estaría constituida por la diferencia entre el saldo inicial y final del rubro de los activos fijos determinada y registrada por la empresa en sus estados financieros correspondiente a la gestión que culminó el 31 de diciembre de 2003.

Agrega que la Superintendencia demandada, vulneró el principio constitucional de la inviolabilidad de la defensa, cuando señaló que los cuadros elaborados para demostrar la relación de botellas y su equivalencia en kilogramos de roturas, debió ser presentada ante la Administración Tributaria.

Continua señalando que en síntesis, la administración tributaria lo que hace es asimilar la diferencia entre el saldo inicial y final del rubro activos



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 45/2008. Contencioso Administrativo.- Embotelladoras Bolivianas Unidas (EMBOL S.A.) contra la Superintendencia Tributario General.

fijos, es generadora de hechos imponibles del IVA e IT creando por tanto debito fiscal en relación de esas categorías, razón por la cual pregunta a este Tribunal Supremo si puede existir una actuación más arbitraria e irracional que se lleva por delante el principio de legalidad, habiendo expuesto esa situación a las Superintendencia Regional y General no atendieron la petición en ninguna de las dos instancias de impugnación.

Se refiere a la nulidad de los actos administrativos (Vista de Cargo y Resolución Determinativa) por la falta de requisitos esenciales y ausencia de motivación de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa, que en caso primero la Vista de Cargo omitió la descripción exacta de los hechos, datos, elementos, valoraciones y demás aspectos, necesarios para servir de fundamento valido a una posterior Resolución Determinativa, que de manera congruente con lo expuesto en los puntos anteriores la Superintendencia Tributaria General ya estableció un criterio al respecto cito las Resoluciones STG-RJ/0150/2007, STG-RJ/0116/2007, STG-RJ/0118/2007, STG-RJ/0119/2007, STG-RJ/0379/2007.

Con relación a la ausencia de motivación, la Superintendencia Tributaria General reconoció esa ausencia tanto en la Vista de Cargo como en la Resolución Determinativa, al eximirse de explicar la metodología aplicada en su determinación y al no fundar el origen de la cuantía del monto del supuesto tributo omitido al que llega, hecho que acarrea nulidad. 1.- que el desconocimiento de un requisito intrínseco y material del acto de sacrificio de derecho; 2.- lo que conlleva manifiesta que dada la conexión entre la existencia de motivación y el principio constitucional de la inviolabilidad de la defensa, la falta de motivación impediría a la empresa ahora demandante controlar la legitimación del acto a través de una exteriorización de los motivos que la fundan, 3.- finalmente señala que el ámbito de determinación sobre base presunta resulta más tangible a fin de evitar un proceder discrecional y arbitrario, lo que no hubiera ocurrido en caso de autos, por lo que no dudan en acusar que en presente caso se mueven en el ámbito netamente discrecional y arbitrario.

Que hubo una equivocada calificación de la conducta como evasión, que en el caso nos ocupa la deuda tributaria fue determinada en base a un procedimiento inexistente, sobre base presunta en virtud al cual se determinó la supuesta obligación principal de la que la sanción por evasión que pretende aplicarse es accesoria, y que del análisis de tipicidad corrobora que la conducta de la empresa no se enmarca en el tipo previsto por la norma como Evasión, por lo que al no existe concatenación perfecta entre el supuesto de hecho previsto y el accionar de la empresa se concluye que la conducta no se ha verificado.

Por lo expuesto pide se declare probada su demanda y pronunciándose en el fondo se revoque la resolución jerárquica impugnada por consiguiente nula y sin efecto legal la Resolución Administrativa N° 296/2006 de 28 de diciembre de 2006.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 45/2008. Contencioso Administrativo.- Embotelladoras Bolivianas Unidas (EMBOL S.A.) contra la Superintendencia Tributario General.

CONSIDERANDO II: El Superintendente responde en forma negativa la demanda señalando los siguientes aspectos:

Que la competencia emerge de la ley y consiste en la capacidad de las autoridades públicas para resolver los temas que le son asignados por ley, ahora el demandante pretende impugnar la resolución administrativa de designación del Superintendente Tributario Regional de Cochabamba para ejercer la suplencia legal del Superintendente Tributario de La Paz y la Resolución Suprema que designo al Superintendente Tributario General, las cuales no pueden ser objeto de revisión mediante el presente proceso, además se debe tener presente que de forma libre y voluntaria Embotelladoras Bolivianas Unidas reconoció, admitió y se sometió voluntariamente a la competencia del Superintendente Tributario General al momento de presentar el recurso jerárquico, además mediante su representante legal se apersono a la Superintendencia Tributaria General ofreciendo prueba y posteriormente solicitando hora para la celebración de audiencia de presentación verbal de alegatos, ahora pretender impugnar y desconocer después del sometimiento voluntario sin que exista agravio, más aun al no haber interpuesto el recurso Directo de Nulidad dentro del plazo legamente establecido.

Manifiesta que de la revisión de la Resolución de Recurso Jerárquico se evidenció que cumple con todas normas jurídicas específicas, conteniendo la forma requerida para resolver el caso en cuestión, haciendo referencia a los antecedentes de alzada y del jerárquico, la contestación de la administración tributaria, relación de los hechos aplicando la norma jurídica correspondiente y disponiendo en su parte resolutive, razón por la cual no existe incumplimiento a los requisitos legales y contenido de la resolución de alzada y jerárquico, constituyéndose una apreciación subjetiva del demandante basada en sus pretensiones económicas que habrían sido afectadas.

Indica que se evidenció que la Administración Tributaria efectuó el operativo 100, en el que comparó el saldo inicial y el saldo final del rubro activos fijos de los Estados Financieros Comparativos (balance general, detalle de activos Fijos, dictamen de auditoria externa y/o notas a los activos fijos) de EMBOL que cierran al 31 de marzo de 2003 detectando inicialmente una disminución de sus activos fijos de Bs. 54.126.000, habiendo el SIN solicitado aclarar la diferencia y presentar documentación de respaldo, en respuesta EMBOL S.A., presento una nota OBR-GF N° 0052/2006 en la que señaló que la diferencia se debe al incremento de la depreciación efectuada periódicamente y acumulada al cierre de gestión, además que los activos exponen valores netos y que las aclaraciones se encuentran en la Nota 4f a los Estados Financieros, por lo que la Administración Tributaria labro el acta de Infracción en aplicación del art. 44 de la Ley 2492 determinó el tributo omitido en el IVA e IT, sobre base



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 45/2008. Contencioso Administrativo.- Embotelladoras Bolivianas Unidas (EMBOL S.A.) contra la Superintendencia Tributario General.

presunta, al no haberse presentado prueba de descargo de manera oportuna por lo que no se evidenciaron agravio en este punto.

Manifiesta que en principio se estableció una diferencia de Bs. 54.126.000, por disminución activos fijos, estableciéndose en la Vista de Cargo GDGLP-DF- VC-128/2006 un reparo en el IVA de Bs. 7.036.456 y en el IT Bs. 1.623,799, sobre base presunta a partir de la diferencia entre el saldo inicial y final de los activos fijos que fue prorrateada por periodos, en proporción a las ventas, presentados los descargos y alegatos por EMBOL los mismos que fueron evaluados por la Administración Tributaria, de dicha valoración de la documentación presentada modificó la base imponible, partiendo de la situación real de los activos fijos, como así lo manifestara el sujeto pasivo en su memorial de descargo a la Vista de Cargo. Hace referencia que la administración analizó: 1) Las Altas de la Gestión (Neto), donde no encontró diferencias a favor del fisco, 2) Las bajas de la gestión (neto) estableció diferencia por Bs. 3.632.510.-, 3) Las Ventas y Transferencias (neto) en las que estableció un cargo de Bs. 222.086, y 4) La depuración de la gestión por Bs. 455, importe que fue cancelado por EMBOL, totalizando una base imponible de Bs. 3.855.051. (2+3+4) estableciendo un tributo omitido en el IVA de Bs. 501.155 y en el IT por Bs. 115.651 los cuales totalizan Bs. 616.806 habiendo desglosados mediante cuadros.

Agrega que en ningún momento la Superintendencia Tributaria General se apartó de la aplicación de la normativa tributaria correspondiente, mal podría el ahora demandante aseverar que se le hubiera dejado en indefensión, ni que exista contradicción en la resolución ahora impugnada en su parte considerativa y su parte resolutive y menos que se hubiera hecho uso de normativa que no se adecúe a la obligación tributaria.

Señala que de la compulsas de antecedentes, se observó que la Administración Tributaria efectuó la observación de conceptos por rotura de botellas de vidrio y plásticas a partir de registros de Libros Mayores, que fueron residuos y totalizados en el papel de trabajo Resumen de bajas Netas de activos, Fijos fiscalizados, habiendo EMBOL presentado como prueba de reciente obtención cuadros, certificaciones y otros relacionados a justificar los importes por rotura de botellas de vidrio y plástico que fueron objeto de baja según los libros presentados a la administración, sin embargo no acreditan la cantidad, volumen o peso que permita identificar la cantidad de botellas dadas de baja, para así respaldar la disminución del valor del rubro Activos de los estados financieros.

Sigue mencionando que el contribuyente no consideró el art. 30 del DS N° 24051 (Reglamento al IUE) que prevé la baja por obsolescencia y desuso de activos siempre que cumpla con el requisito de comunicar a la Administración Tributaria con anticipación a la baja de activos requisito sine qua non, que no es sólo una formalidad como lo considera EMBOL porque dicha obligación formal cumple la formalidad material que permite constatar el hecho fáctico, situación que hubiera permitido que tanto a la empresa como a la administración tener la certeza de las cantidades de botellas dadas de baja, y que los elementos probatorios presentados por



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 45/2008. Contencioso Administrativo.- Embotelladoras Bolivianas Unidas (EMBOL S.A.) contra la Superintendencia Tributario General.

EMBOL si bien pueden ser criterios que pueden ser asideros contables, no permiten conocer razonablemente y con exactitud la cantidad de botellas dadas de baja.

Finalmente respecto a este punto manifestó que de conformidad con el art. 81 de la Ley 2492 sobre la pertinencia y oportunidad de la prueba con relación a los cuadros para demostrar la relación de botellas y sus equivalencia en kilogramos de roturas (quebrazón), por envases retirados del activo fijo debieron ser presentados ante la Administración Tributaria, instancia facultada para evaluar técnicamente la pertinencia de la prueba, y que la presente instancia arbitra derechos que no hubiesen sido evaluados ante la Administración Tributaria, por lo que carece del requisitos de oportunidad razón por la que se confirmó en ese punto la resolución dealzada.

Indica que con relación a la información de EMBOL respecto a que la Administración Tributaria no consideró que operan a nivel nacional, limitando sus análisis a tomar en cuenta que muchas de esas bajas se producen por transferencia de activos entre plantas, resultando una baja en la planta de origen representa una alta en la planta de destino.

Continua señalando que EMBOL presentó a la Administración Tributaria Libros Mayores sobre cuya base esta efectuó las observaciones posteriormente a Superintendencia Regional y General, comprobantes de traspaso de las bajas y comprobantes de traspaso de las altas en fotocopias legalizadas, así como cuadros de explicación de las causas que originan las diferencias entre los importes registrados en las bajas de origen con relación a las altas de la oficina de destino, de lo cual se pudo evidenciar que en las oficinas de origen se elabora el comprobante de traspaso según el cual se transfieren botellas a otra oficina en el interior, revisados esos comprobantes se detectaron inconsistencias, como ser el libro mayor botellas 120402001 de las oficinas Rio Seco y Santa Cruz no registran los comprobantes de traspaso 10535, 110577 y 1000475 respectivamente ya que al no haber sido observados en la fiscalización no corresponde sean presentados y valorados como descargos, adicionalmente mencionó que los registros contables en una empresa deben ser uniformes para similares transacciones, que se hayan hecho uso las mismas cuentas y que los Libros Mayores son un resumen de los registros de primera entrada como los comprobantes, y al no haberse evidenciado que los descargos presentados correspondan a las observaciones de la administración tributaria, no correspondió efectuar el descargo de comprobantes.

Con relación al argumento relativo a que la resolución de alzada aceptó los descargos por transferencias de maquinaria y equipo de oficina de Sucre a oficina Santa Cruz y de oficina Oruro a oficina Tarija y oficina Santa Cruz por Bs. 5.747.43 cuyo debito fiscal es Bs. 747 descargo que equivocadamente se basa en registros de las cuentas maquinarias y equipos en tránsito y no así en las altas de activos fijos en las cuentas de las plantas de destino habiendo validado las mismas únicamente a partir de los importes consignados, no siendo posible confirmar lo argumentado por el contribuyente en sentido de que las transferencias se habrían registrado como bajas de las plantas de origen y altas en las plantas de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 45/2008. Contencioso Administrativo.- Embotelladoras Bolivianas Unidas (EMBOL S.A.) contra la Superintendencia Tributario General.

destino, por lo que el descargo no cuenta con respaldo suficiente para disminuir dicho reparo.

Manifiesta que para dictar la resolución ahora impugnada necesariamente se ha tenido que compulsar y valorar la prueba aportada, tanto como sujeto pasivo como del sujeto activo, habiendo valorado correctamente y no dejó en ningún momento de aplicar el principio de verdad material, ni omitió la integración de arts. 81, 67 num 7 de la Ley 2492, menos violó la garantía del debido proceso en el derecho de ofrecer y producir prueba conducente.

Dice que la Administración Tributaria efectuó el operativo 100 en que comparó el saldo inicial y el saldo final del rubro de Activos Fijos de los Estados Financieros Comparativos de EMBOL detectando inicialmente una disminución de sus activos de Bs. 54.126.600, por lo que el SIN solicitó la aclaración de la diferencia y la presentación de respaldo, en respuesta EMBOL presentó la nota OBR-GF-N° 0052/2006 en la que menciona que el incremento de la depreciación efectuada periódicamente y acumulada al cierre de gestión, además, que los activos exponen valores netos y que las aclaraciones se encuentran en la Nota 4.F de los Estados Financieros, argumentos que en ese momento no fueron respaldados oportunamente con la documentación correspondiente y prueba de descargo, por lo que la Administración Tributaria en aplicación del art. 44 de la Ley N° 2492 de manera correcta determinó el tributo omitido en el IVA e IT, sobre base presunta en plena y estricta sujeción a derecho, razón por lo que considera que no existió agravio alguno en este punto.

Indica que de los antecedentes se puede establecer que la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa en cumplimiento de los requisitos señalados en los arts. 96 y 99 de la Ley 2492 razón por lo que la observación de EMBOL no se halla debidamente sustentada.

Menciona que esa Superintendencia manifestó que el Derecho Tributario prevé el régimen de presunciones como instrumento para determinar los adeudos tributarios, en los casos que la información obtenida no permita establecer con certeza la base imponible por lo que la normativa tributaria otorga ciertas facultades a las administraciones a presumir ciertos hechos o ciertos ingresos, recayendo la prueba en el sujeto pasivo régimen que se encuentra previsto en el art. 80 de la Ley 2492. Continúa señalando que en este caso el sujeto pasivo confundió la determinación de la base imponible con el régimen presuntivo, de lo que emerge el importe como obligación tributaria con los elementos que caracterizan la conducta tributaria del contribuyente, dicha conducta dependerá del dolo o culpa que se advierta en las actuaciones tributarias del sujeto pasivo, habiendo calificado la administración tributaria la conducta como evasión de acuerdo a lo previsto por los arts. 114, 115 y 116 de la Ley 1340, sancionando con una multa del 50% del monto del tributo omitido cuya determinación fue en base presuntiva, pero sólo en el importe en el caso de la sanción por que otros elementos para la calificación tienen su origen en la evaluación de la conducta tributaria del contribuyente.

Razón por la cual manifiesta que la utilización de instrumentos presuntivos en la determinación de la base imponible no vulnera el

3



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 45/2008. Contencioso Administrativo.- Embotelladoras Bolivianas Unidas (EMBOL S.A.) contra la Superintendencia Tributario General.

derecho constitucional de presunción de inocencia, por que la Administración determina los reparos sobre la base de revisión de la documentación proporcionada por el contribuyente, calificado como una conducta culposa, razón por la que los argumentos del sujeto pasivo no desvirtúan los cargos identificados en el proceso de determinación, por lo que se confirmó la conducta de contribuyente como evasión ya que la administración tributaria aplicó correctamente la normativa tributaria.

Por lo expuesto solicita se declare improbadada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada.

CONSIDERANDO III: Que el objeto de la controversia según sostiene el demandante, se refiere a dilucidar en dos grupos las siguientes pretensiones:

a) Nulidades acusadas:

i. Nulidad de actuaciones por violación del art. 31 de la CPE (1967) respecto a la designación interina de los Superintendentes Tributarios General y Regional.

ii. Omisión de pronunciamiento sobre todos los extremos alegados por la empresa, tales como: El uso de un método de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, cuando en nuestra legislación únicamente corresponde la aplicación de presunciones e indicios para la determinación de la base imponible y no para demostrar la materialización del hecho generador; desconocimiento de los arts. 44 y 45 de la Ley 2492, en lo que respecta a la metodología de determinación de la base imponible sobre base presunta; incorrecta aplicación del régimen de presunciones tributarias de acuerdo a lo dispuesto por el art. 81 del Código Tributario; sobre toda la prueba presentada tanto en la etapa de impugnación en sede del Servicio de Impuestos Nacionales, como posteriormente, en las instancias de alzada y jerárquico; respecto a la aplicación de disposiciones normativas — puntualmente el art. 30 del DS N° 24051 reglamentario del IUE, que no corresponden al alcance de la verificación iniciada IT e IVA y; alcance y aplicación de los arts. 1, 4, 72 y 74 de la Ley 843 al caso concreto, porque únicamente menciona someramente las disposiciones legales, lo que implica una falta de motivación normativa.

iii. Apunta la violación del derecho de defensa y de la tutela judicial efectiva porque la Superintendencia Tributaria General incurrió en una *refomatio inpejus*, al incluir en su Resumen de Reparos, conceptos que ya fueron descargados en la etapa de la alzada, como son la transferencia de activos; el valor residual de los activos con ventas facturadas y a la supuesta venta no declarada de activos.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 45/2008. Contencioso Administrativo.- Embotelladoras Bolivianas Unidas (EMBOL S.A.) contra la Superintendencia Tributario General.

- iv. Nulidad de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa por falta de requisitos esenciales y ausencia de motivación de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa, que en caso primero la Vista de Cargo omitió la descripción exacta de los hechos, datos, elementos, valoraciones y demás aspectos, necesarios para servir de fundamento válido a una posterior Resolución Determinativa, que de manera congruente con lo expuesto en los puntos anteriores la Superintendencia Tributaria General ya estableció un criterio al respecto citó las Resoluciones STG-RJ/OI 50/2007, STG-RJ/0116/2007, STG-RJ/0118/2007, STG-RJ/0119/2007, STG-RJ/0379/2007.
 - v. Contradicción en la resolución de recurso jerárquico impugnada en este proceso y mencionando, el art. 28 de la Ley de Procedimiento Administrativo, indica que la resolución jerárquica incurrió en una contradicción entre la parte considerativa y la resolutoria pues por un lado, confirma el descargo contenido en la Resolución de Recurso de Alzada de Bs. 28.871 en el IVA y Bs. 6.663 en el IT por concepto de ventas facturadas por 14 ítems del activo, pero a momento de resolver, omite descontar ese concepto de la base imponible e importe final supuestamente adeudado.
- b) Argumentos de fondo:
- i. Manifiesta aplicación de un procedimiento no contemplado por la legislación positiva: la determinación de la obligación sobre base presunta y que fueron confundidos los procedimientos de determinación de oficio de la deuda tributaria con los de determinación de la base imponible que incluyen el de determinación de la base imponible sobre base presunta. Agregó que existe una violación al principio de legalidad, pues el hecho imponible se perfecciona únicamente cuando se materialicen en la realidad los supuestos de hecho — acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento— previstos en la norma tributaria, que a su vez originarán el nacimiento de la obligación tributaria y tipificarán el tributo que será objeto de la pretensión fiscal y finalmente, acusa el incumplimiento del régimen de presunciones previsto por el art. 80 del Código Tributario.
 - ii. equivocada calificación de la conducta como evasión

Que en el marco de las pretensiones deducidas por la empresa demandante y con base en la revisión de los antecedentes administrativos, se concluye lo siguiente:

Sobre la **acusada nulidad de actuaciones por violación del art. 31 de la CPE (1967)** respecto a la designación interina de los Superintendentes Tributarios General y Regional, en razón de que la atribución del Presidente de la República para designar en casos de muerte o renuncia, únicamente es aplicable a los casos en los que el Congreso Nacional se



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 45/2008. Contencioso Administrativo.- Embotelladoras Bolivianas Unidas (EMBOL S.A.) contra la Superintendencia Tributario General.

encuentre en receso, lo cual no se produjo en el caso en análisis, se tiene que por expresa previsión del art. 7 num. 6 de la Ley 1836, vigente en ese momento y del actual art. 12, atribución 13^a de la Ley 027, únicamente el órgano de la jurisdicción constitucional tiene competencia para resolver la pretensión de declarar la nulidad de la designación de Rafael Rubén Vergara Sandoval como Superintendente Tributario General efectuada por el Presidente de la República y el Ministro de Hacienda y la consiguiente designación del Superintendente Tributario Regional de La Paz, efectuada por el Superintendente Tributario General interino, motivo por el cual, no corresponde efectuar mayores consideraciones.

Sobre la denuncia de omisión de pronunciamiento sobre todos los extremos alegados por la empresa, se analiza y concluye en cada uno de los puntos desarrollados a continuación:

Respecto al **uso de un método de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta**, cuando en nuestra legislación únicamente corresponde la aplicación de presunciones e indicios para la determinación de la base imponible, y no para demostrar la materialización del hecho generador, argumento que fue esgrimido desde la presentación de descargos a la Vista de Cargo GDGLP-DF-VC-128/2006, se tiene que la empresa ahora demandante, no formuló ningún reclamo al respecto, ni mediante la solicitud de explicación, complementación o enmienda, ni en el momento de plantear sus recursos de alzada y jerárquico, motivo por el cual se considera que consintió tácitamente cualquier probable omisión que pudiera haber existido.

Igual razonamiento corresponde sobre el acusado desconocimiento de los arts. 44 y 45 de la Ley 2492, en lo que respecta a la metodología de determinación de la base imponible sobre base presunta; incorrecta aplicación del régimen de presunciones tributarias de acuerdo a lo dispuesto por el art. 81 del Código Tributario; aplicación de disposiciones normativas —puntualmente el art. 30 del DS N° 24051 reglamentario del IUE, que no corresponden al alcance de la verificación iniciada IT e IVA; alcance y aplicación de los arts. 1, 4, 72 y 74 de la Ley 843 al caso concreto, porque únicamente menciona someramente las disposiciones legales y sobre toda la prueba presentada tanto al Servicio de Impuestos Nacionales, como posteriormente, en las instancias de alzada y jerárquico.

Respecto a la **violación del derecho de defensa y de la tutela judicial efectiva porque la Superintendencia Tributaria General incurrió en una reformatio in petus**, al incluir en su Resumen de Reparos, conceptos que ya fueron descargados en la etapa de la alzada, como son la transferencia de activos; el valor residual de los activos con ventas facturadas y a la supuesta venta no declarada de activos, tenga presente la entidad demandante, que en el presente caso, formularon recursos jerárquicos ambas partes, pues recurrieron al jerárquico tanto la Administración Tributaria como EMBOL, motivo por el cual, no puede alegarse que hubo reforma en perjuicio, en razón de que — atendiendo las pretensiones de los dos recursos jerárquicos, la autoridad demandada, podía mejorar o empeorar la resolución.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 45/2008. Contencioso Administrativo.- Embotelladoras Bolivianas Unidas (EMBOL S.A.) contra la Superintendencia Tributario General.

En relación a la nulidad de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa por falta de requisitos esenciales y ausencia de motivación, corresponde precisar que en la demanda en análisis, la empresa demandante, no especificó qué requisitos esenciales faltan, tanto en la vista de cargo como en la resolución determinativa y cuál fue el agravio sufrido, de igual modo en lo que respecta a la falta de motivación, porque no ha provisto los antecedentes de hecho, generadores del recurso, porque se limita a señalar en forma genérica la existencia de una irregularidad procesal, y si bien precisa la vulneración de derechos o garantías constitucionales, no cumple con desarrollar, en qué consistió la restricción o disminución de los derechos invocados como vulnerados, y tampoco explica el resultado dañoso emergente del hecho, por lo que la pretensión no puede ser objeto de pronunciamiento.

Sobre la **contradicción en la resolución de recurso jerárquico,** específicamente entre su parte considerativa y la resolutive, emergente de haber confirmado el descargo contenido en la Resolución de Recurso de Alzada de Bs. 28.871 en el IVA y Bs. 6.663 en el IT por concepto de ventas, facturas por 14 ítems del activo y que en el momento de resolver se omitió descontar ese concepto de la base imponible e importe final supuestamente adeudado, una vez más la empresa demandante incurre en imprecisión al no ser puntual en la expresión del presunto agravio sufrido y señalar específicamente en qué parte de la resolución se encuentra lo afirmado, porque de lectura de la resolución impugnada, se concluye que las sumas señaladas no fueron consignadas.

Resueltas como están las nulidades acusadas por la empresa demandante, corresponde emitir pronunciamiento sobre el fondo de la demanda, y expedir conclusiones respecto a los siguientes puntos:

Sobre la acusada aplicación de un procedimiento no contemplado por la legislación positiva, debido a que en criterio de la demandante se determinó la obligación sobre base presunta, confundiendo los procedimientos de determinación de oficio de la deuda tributaria con los de determinación de la base imponible vulnerando el principio de legalidad; los antecedentes del procedimiento administrativo cumplido en la Administración Tributaria evidencian los siguientes aspectos, que son relevantes para la presente resolución:

- El 30 de junio de 2006, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Embotelladoras Bolivianas Unidas S.A. (EMBOL SA), con la Orden de Verificación Interna 00051000630, Operativo 100, con la que hizo conocer a la empresa contribuyente que previa comparación de los saldos inicial y final del rubro de Activos Fijos de sus Estados Financieros Comparativos (Balance General, Detalle de Activos Fijos, Dictamen de Auditoría Externa y/o Notas a los Activos Fijos) de la gestión que cierra al 31 de marzo de 2003, se evidenció **una diferencia de Bs. 54.126.600**, que debía ser justificada en el plazo de diez días hábiles, además de presentar documentación de respaldo (fs. 5 a 9 de la Carpeta I de antecedentes administrativos).
- El 14 de julio de 2006, EMBOL S.A. presentó la nota OBR-GF- N°



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 45/2008. Contencioso Administrativo.- Embotelladoras Bolivianas Unidas (EMBOL S.A.) contra la Superintendencia Tributario General.

0052/2006, en la que aclara que en el rubro Activo Fijo, existía un incremento en la gestión por Bs. 16.200.188, producto de la comprobación del valor de origen en el saldo inicial y final. Añade que la diferencia motivo de la verificación *"se debe más bien al incremento de la depreciación efectuada periódicamente y acumulada al cierre de la gestión de todos nuestros activos"* (sic) y concluye señalando que los valores expresados en el Balance General son valores netos, vale decir, valor original menos la depreciación acumulada, aclaraciones que podían apreciar en la Nota 4.f a los Estados Financieros que adjuntaron en copias (fs. 38 de la Carpeta I).

- El 10 de noviembre de 2006, la Administración Tributaria emitió el Informe GDGLPDF-I-2268/06 en el cual señala que el contribuyente no presentó la documentación requerida en la Orden de Verificación y por ello, sugirió la aplicación de la suma de 2.000 UFV's como multa por incumplimiento de deberes formales, e indica que se determinó un reparo sobre base presunta a partir de la diferencia entre el saldo inicial y final de los activos fijos, según Estados Financieros Comparativos (Balance General), que fue prorrateado por período considerando la proporcionalidad de sus ventas, tributo omitido que alcanza a Bs. 7.036.456 en el IVA y Bs.1.623.799 en el IT. Dicho informe concluye también, que EMBOL S.A. pretendió inducir en error al Fisco debido a que no consideró los ingresos obtenidos por concepto de ventas de activos fijos ocasionando la disminución de sus ingresos, lo que constituye evasión fiscal (fs. 2 a 4 de la misma carpeta). El informe sirvió de base a la emisión de la Vista de Cargo GDGLP-DF-VC-128/2006 de 10 de noviembre de 2006, en la que se concedió a la demandante, el plazo de treinta días para la presentación de sus descargos, (fs. 43 a 45 de la Carpeta I).

El 8 de diciembre de 2006, EMBOL S.A. presentó descargos señalando que el procedimiento utilizado por la administración tributaria, no está previsto en el ordenamiento jurídico vigente por cuanto debió identificarse la base imponible y a partir de ello, aplicar las alícuotas correspondientes y determinar las obligaciones tributarias. Señala también que el alcance de la Vista de Cargo fue ampliado en relación a la Orden de Verificación, y que no podía efectuarse una determinación sobre base presunta por no encontrarse prevista en la ley. Agrega que la Nota 4.f grafica la composición de los activos fijos por rubro, así como su comportamiento durante las gestiones observadas y añade que los valores de la gestión 2002 fueron re expresados a moneda constante, única y exclusivamente para fines de comparación. Añade que el efecto de la depreciación de los activos fijos, es relevante en función de las inversiones realizadas por la empresa, evidenciándose que la depreciación entre los años 2000 a 2003 ha mantenido un comportamiento homogéneo y constante, (fs. 48 a 57).

A sus argumentos acompaña prueba documental, consistente en los Estados Financieros al 31 de marzo de 2003 con dictamen de auditoría externa; Mayores de Contabilidad de las cuentas correspondientes al Activo Fijo de la gestión 2003; muestra de cálculo depreciación mensual diciembre de 2002, operación La Paz, Apertura de las bajas de activo fijo por operación al 31 de marzo 2003, fotocopias legalizadas de las facturas emitidas por venta de activos fijos al 31 de marzo de 2003 y fotocopias legalizadas de los Mayores contables por mes.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 45/2008. Contencioso Administrativo.- Embotelladoras Bolivianas Unidas (EMBOL S.A.) contra la Superintendencia Tributario General.

- El 28 de diciembre de 2006, la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa 296/2006 (fs. 1159 a 1174 de antecedentes administrativos) que determina las obligaciones impositivas correspondientes al IVA e IT por los períodos fiscales de abril 2002 a marzo 2003, que ascienden a una deuda tributaria de 1.115.113 UFV por tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multa por incumplimiento de deberes formales y multa por evasión.

En la citada resolución, se consideró lo siguiente:

- Que por la diferencia existente entre el saldo inicial y final del rubro Activos Fijos de los Estados Financieros, evidencia la existencia de ventas de activos fijos que no fueron declaradas en el Formulario 143 ni el Formulario 156.
- Que el contribuyente no consideró las diferencias entre los saldos inicial y final de Activos Fijos, para la declaración de ventas o ingresos consignados en sus Estados Financieros de la gestión cerrada al 31 de marzo de 2003 en el IVA y el IT y que por tanto, existieron ventas no declaradas y que ello, constituye indicio de evasión fiscal.
- "... De conformidad con el numeral 4) del art. 44 de la Ley 2492, la Administración Tributaria podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta cuando se verifique que el sujeto pasivo no presente los libros y registros de contabilidad, documentación respaldatoria o no proporcione los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones normativas, tal situación se verificó en el presente caso, no se proporcionó información contable que permita verificar que la disminución de los saldos de activos fijos se haya originado a partir de movimientos contables habituales relacionados con el giro de la empresa. En ese sentido se consideró que el movimiento contable de activos fijos se originó en bajas por desuso u obsolescencia de los mismos, a partir del efecto de la depreciación o de ventas de los mismos; considerando que se evidenció que la disminución de activos no se originó en bajas físicas por obsolescencia o desuso toda vez que el contribuyente no comunicó tal situación a la Administración Tributaria según establece el Artículo 30 del Decreto Supremo N° 24051, se presumió que tales activos se encontraban en condiciones aceptables de uso, habiéndose perfeccionado el hecho imponible para el IVA e IT al momento de traslado de dominio, de conformidad a los Artículos 4° y 74° de la Ley 843 correspondiendo la determinación de la deuda tributaria conforme establecen los numerales 1, 2y 4 del Artículo 66° de la Ley 2492y numeral 1 del Artículo 70° del mismo cuerpo legal, operaciones no respaldadas por las facturas respectivas, habiendo contravenido el inciso a) del Artículo 4° y Artículo 74° de la Ley 2492... "*
- Finalmente, previa evaluación de los descargos presentados, la administración determinó disminuir los reparos y señalar que el



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 45/2008. Contencioso Administrativo.- Embotelladoras Bolivianas Unidas (EMBOL S.A.) contra la Superintendencia Tributario General.

tributo omitido asciende a la suma de Bs. 949.234 más la multa de Bs. 370.630 por la calificación de su conducta que se enmarca en las previsiones de los arts. 114 y 115 de la Ley 1340 e impuso la multa de 2.000 UFV por incumplimiento a deberes formales.

- v. En alzada, la Superintendencia Tributaria Regional de La Paz, con Resolución del Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0285/2007 de 8 de junio de 2007, revocó parcialmente la antedicha resolución y determinó dejar sin efecto las obligaciones tributarias de Bs. 30.301 y de Bs. 6.993 por el IVA y el IT de los periodos abril de 2002 a marzo de 2003, más mantenimiento de valor, intereses y multa por evasión y mantuvo firmes y subsistentes las obligaciones tributarias de Bs. 470.795 y de Bs. 108.644 por IVA e IT de los periodos abril de 2002 a marzo de 2003 y la multa de 2.000 UFV, al haber considerado aceptables los descargos presentados por la empresa ahora demandante por un monto de Bs. 747 y por otra parte, se disminuyó de la base imponible determinada por el SIN, la suma de Bs. 683.

vi. La antedicha resolución motivó la presentación de recursos jerárquicos planteados por la empresa contribuyente y la administración tributaria, los cuales fueron resueltos por la autoridad demandada que resolvió revocar parcialmente la resolución de alzada en cuanto a los montos admitidos como descargo y por tanto, firme y subsistente la deuda tributaria de 1.109.862 UFV.

Con los antecedentes previamente relacionados y teniendo en cuenta que la empresa demandante, cuestiona que como emergencia de la comparación del saldo inicial y final del rubro activos fijos de los Estados Financieros Comparativos (Balance General) de la gestión fiscal que cierra el 31 de marzo de 2003, se estableció una diferencia que al no haber sido justificada, fue considerada como una venta no declarada a los efectos del IVA e IT.

Sobre los Activos Fijos, resulta necesario recordar que son aquellos bienes que las empresas utilizan en forma continua en el curso normal de sus operaciones, y que deben ser físicamente tangibles, tener una vida útil relativamente larga (por lo menos mayor a un año o a un ciclo normal de operaciones, el que sea mayor) y debe ser utilizado en la producción o comercialización de bienes y servicios, para ser alquilado a terceros o para fines administrativos. En otras palabras, el bien existe con la intención de ser usado en las operaciones de la empresa de manera continua y no para ser destinado a la venta en el curso normal del negocio.

Sobre esos activos, el Reglamento al Impuesto a las Utilidades de las Empresas, aprobado con DS N° 24051, en su art. 19, establece que la utilidad neta se determina deduciendo de la utilidad bruta, los gastos corrientes y que a ese resultado se aplican varios procedimientos, siendo uno de ellos, el Costo Depreciable, que se calcula sobre el costo de adquisición o producción de los bienes, sobre el cual, conforme previene el art. 21 de la norma reglamentaria en análisis, se computan las

3



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 45/2008. Contencioso Administrativo.- Embotelladoras Bolivianas Unidas (EMBOL S.A.) contra la Superintendencia Tributario General.

depreciaciones del activo fijo de acuerdo a su vida útil en los porcentajes que se detallan en Anexo que forma parte del Reglamento al IUE. Por su parte, el art. 25 prevé que expresamente: "(SISTEMAS DISTINTOS).- Tos sujetos pasivos de este impuesto podrán utilizar un sistema de deprecación distinto al establecido en el Anexo del art. 22° de este reglamento, previa consideración de la vida útil del bien, cuando las formas de explotación así lo requieran. En cada caso, para su aceptación, el sujeto pasivo dará aviso a la Administración Tributaria dentro de los veinte (20) días hábiles antes del cierre de la gestión fiscal en que se pretende aplicar el nuevo sistema, caso contrario, éste será aplicable recién a partir de la siguiente gestión fiscal...". En autos, la empresa demandante, no cumplió con dicho requisito que hubiera hecho aceptables los índices de depreciación mensual del rubro de envases que consideró adecuados a su forma de explotación.

Por otra parte, el mismo DS N° 24051 en su art. 30, denominado "Obsolescencia y desuso", señala que los bienes del activo fijo y las mercancías que queden fuera de uso u obsoletos, serán dados de baja en la gestión en que el hecho ocurra, luego de cumplir los requisitos probatorios señalados en el presente artículo. En el caso de reemplazo o venta del bien, el sujeto pasivo deberá efectuar el ajuste pertinente e imputar los resultados a pérdidas o ganancias en la gestión correspondiente. Será utilidad si el valor de transferencia es superior al valor residual y pérdida si es inferior. **Para su aceptación, el sujeto pasivo dará aviso a la Administración Tributaria, dentro de los diez (10) días hábiles antes de proceder a la baja del bien o mercancía,** para cuyo efecto deberá presentar el historial del bien declarado en desuso u obsoleto, especificando fecha de adquisición o producción, costo del bien, depreciaciones acumuladas, valor residual o valor en inventarios y certificación de los organismos técnicos pertinentes, en caso de corresponder. Dicha formalidad tampoco fue observada por la empresa demandante con relación a las bajas de activo fijo que efectuó al 31 de marzo de 2003.

Con ese preámbulo, y respecto a los argumentos de la empresa demandante, se concluye que **el hecho que dio lugar a la Verificación consistió en la existencia de una diferencia de Bs. 54.126.600 entre el saldo inicial y el final de los Activos Fijos reflejados en el Balance General,** que al no haber sido justificada por la contribuyente mediante la presentación de la documentación correspondiente en el plazo de diez días concedidos en la orden de verificación, motivó que se presumiera la existencia de una venta, de modo que se desvirtúa su afirmación de que se hubiera presumido la existencia del hecho imponible. Sobre el punto, se tiene que en la presentación de los estados financieros, toda la información contable expresada debe reflejar la situación, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa, resultando vital la representación fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros eventos y condiciones, **de acuerdo con los criterios y definiciones reconocidas en la norma nacional y las normas internacionales de contabilidad e información financiera;** es decir, que debe presentar razonablemente la información contable que sea confiable y fiable, además de comparable y comprensible. Los estados financieros suministran información sobre los activos, pasivos, patrimonio neto, gastos e ingresos en los que se incluyen las pérdidas y ganancias; otros cambios en el



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 45/2008. Contencioso Administrativo.- Embotelladoras Bolivianas Unidas (EMBOL S.A.) contra la Superintendencia Tributario General.

patrimonio neto y los flujos de efectivo, bajo el método de la cuadratura de saldos iniciales y finales, pues se entiende que el saldo inicial del rubro activos fijos, incluidas las botellas de vidrio y plástico que conforman el Activo Fijo de la demandante, debe igualar con el saldo final de la gestión, que incluye las botellas en circulación con el producto y las mermas por rotura o desecho y **los índices de depreciación; al no haberse presentado de ese modo y con una significativa diferencia**, que no fue justificada con la baja y obsolescencia ni con los índices de depreciación conforme se anotó precedentemente, y siendo que los activos fijos son realizables, resultó correcto considerar la existencia de una transferencia de dominio; es decir, la venta de dichos activos fijos, de manera que no existió vulneración al principio de legalidad, ni al régimen de presunciones señalado por el art. 80 del Código Tributario boliviano.

Establecido lo anterior, se concluye que la base imponible fue determinada aplicando la base presunta, que según señala el art. 43 del Código Tributario boliviano, fue determinada con base en los hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concorra alguna de las circunstancias reguladas en el art. 44, del cual el numeral 4 prevé el caso de no presentación de los libros y registros de contabilidad, la documentación respaldatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones normativas, como ocurrió en autos, cuando se partió de la diferencia entre el saldo inicial y final de los activos fijos, que fue prorrateada por periodos, en proporción a las ventas.

Sobre la calificación de la conducta como evasión, que la demandante fundamenta señalando que la deuda tributaria fue determinada en base a un procedimiento inexistente, sobre base presunta, argumentación que ha quedado desvirtuada conforme al análisis precedente, motivo por el cual no corresponde efectuar mayores consideraciones.

La argumentación precedente, permite concluir que la empresa demandante no ha justificado, fundamentado y menos acreditado su pretensión.

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. I de la Ley 212 de 23 de diciembre de 2011 Ley de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** demanda y en su mérito, se mantiene firme la Resolución Jerárquica STG-RJ/0589/2007 de 19 de octubre de 2007.

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

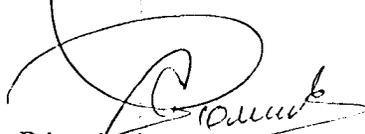
Regístrese, notifíquese y archívese.

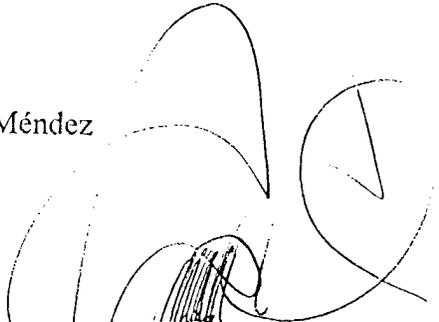


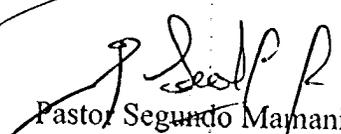
Estado Plurinacional de Bolivia
 Órgano Judicial

Exp. 45/2008. Contencioso Administrativo.- Embotelladoras Bolivianas Unidas (EMBOL S.A.) contra la Superintendencia Tributario General.

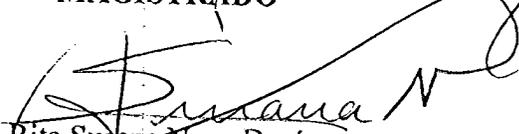

 Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE


 Rómulo Calle Mamani
DECANO


 Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


 Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO

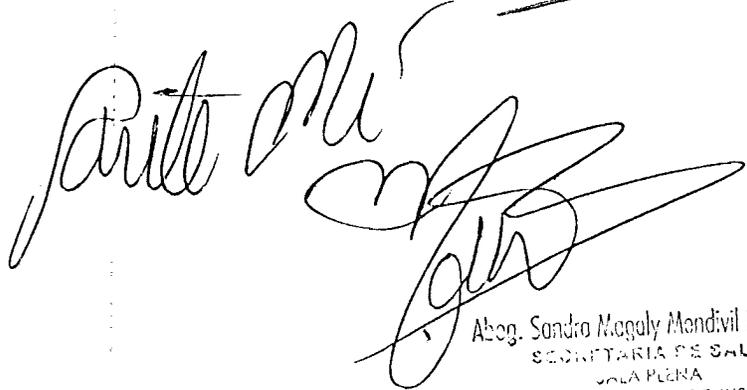

 Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


 Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


 Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


 Maritza Santura Juaniquina
MAGISTRADA


 Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


 Abog. Sandra Magaly Mandivil Bejarano
 SECRETARIA DE SALA
 SALA PLENA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
 ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
 SALA PLENA

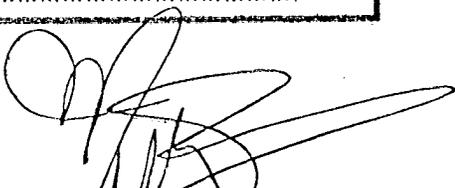
..... 2014

..... Rto. FECHA A. DE OCURREN.

..... DE RAZÓN N° 1/2014

CONFORME

VOTO DISIDENTE:


 Abog. Sandra Magaly Mandivil Bejarano
 SECRETARIA DE SALA
 SALA PLENA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA