Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

9-7-15
75:70

SALA PLENA

SENTENCIA: 271/2014.
FECHA: Sucre, 7 de octubre de 2014
EXP. N° : 27/2008.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital Tarija del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Superintendencia Tributaria General (STG), actual Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).
MAGISTRADO RELATOR: Pastor Segundo Mamani Villca

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital Tarija del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Superintendencia Tributaria General (STG), actual Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 52 a 57, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0573/2007 de 11 de octubre; la providencia de admisión de la demanda de fs. 60; el memorial de apersonamiento y contestación del representante legal de la STG, Rafael Rubén Vergara Sandoval de fs. 64 a 66; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

CONSIDERANDO I: En mérito a la Resolución Administrativa N° 03-0762-07 de 21 de diciembre de 2007, Mary Isabel Ustarez Sea, en representación legal de la Gerencia Distrital a.i. Tarija del SIN, mediante memorial de fs. 52 a 57, se apersona e interpone demanda contencioso administrativa contra la STG, actualmente AGIT, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0573/2007 de 11 de octubre, como efecto del Recurso de Alzada STR-CBA/RA 0100/2007 de 8 de junio, interpuesto por la contribuyente Carmen Gabriela Rivero Martínez, quien impugnó la Resolución Determinativa N° 001/2007 de 29 de enero, emitida por la Gerencia Distrital Tarija del SIN, por lo que haciendo una relación de los antecedentes de emisión de la resolución impugnada, expresa que:

1. De las Declaraciones Juradas correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT) presentadas por la contribuyente Carmen Gabriela Rivero Martínez y en base a la información obtenida del Libro de Ventas IVA del contribuyente (proveedor) Empresa TRANSBEL S.A., extraídos del Sistema de Recaudo para la Administración Tributaria (SIRAT) módulos Base de Datos Corporativa (BDC) y Sistema de Información de Terceros (SIF), correspondiente a los periodos fiscales de la gestión 2004, la Administración Tributaria (AT) encontró diferencias entre los ingresos percibidos, facturados y declarados, situación que generó la Orden de

Verificación Interna N° 00062970381, por el concepto de venta de productos EBEL de la Empresa TRANSBEL S.A. Notificada la contribuyente, fue requerida a la presentación de la siguiente documentación: Orden de Verificación, Talonario de Facturas, Libro de Ventas, Declaraciones Juradas Form. 143-1, 156-1 y facturas de compras en original y fotocopias; documental que fue presentada en parte, lo que motivó la determinación de la deuda tributaria mediante Vista de Cargo N° 6006-00062970381-016-2006 de 23 de octubre de 2006, emitiéndose posteriormente la Resolución Determinativa N° 001/2007 de 29 de enero.

Manifiesta, que contra dicha resolución administrativa emitida por la AT la contribuyente Carmen Gabriela Rivero Martínez planteó recurso de alzada, trámite que fue resuelto por la Superintendencia Tributaria Regional (STR) Cochabamba, confirmando la Resolución Determinativa N° 001/2007 de 29 de enero. Esta resolución fue impugnada por la contribuyente a través del recurso jerárquico, habiendo la STG anulado la resolución de recurso de alzada, reponiendo obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Vista de Cargo inclusive.

2. Refiere, que la STG realizó una incorrecta valoración de la prueba y errónea interpretación de la ley a momento de desestimar la actividad tributaria realizada por la contribuyente Carmen Gabriela Rivero Martínez, donde se generó el hecho imponible del IVA e IT, toda vez que la documentación aportada por TRANSBEL S.A., consistente en Libros de Compras y Ventas IVA, obtenida del SIRAT-2, Módulo SIF, tiene todo el valor probatorio según el art. 77. II de la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano (CTB).

Afirma, que como resultado del análisis de la documentación presentada a la AT, ésta procedió a verificar las compras realizadas por la contribuyente a la empresa TRANSBEL S.A., las mismas que alcanzaron a Bs. 25.598,53.-, asimismo, se verifico las facturas que esta última emitió por comisiones de cobranzas, las mismas que a su vez se encuentran incluidas dentro de las Declaraciones Juradas (DDJJ) del IVA e IT presentadas, confirmando de esta manera sobre base cierta la existencia de la vinculación económica entre la recurrente y la empresa, que le provee productos a la contribuyente para su posterior venta a los consumidores finales, demostrándose de esta forma la relación contractual entre ambas, y dentro de su política se realizó venta directa a sus clientes por medio de consultores de belleza, quienes adquieren la propiedad de la mercancía y asumen la calidad de comerciantes para su reventa a los precios establecidos por catálogo, por ende se encuentran sujetos al cumplimento de las obligaciones tributarias emergentes de la realización de esa actividad, por lo que se evidenció que la contribuyente no emitió notas fiscales por las ventas realizadas, determinándose la existencia de ingresos percibidos, no facturados, ni declarados en los periodos verificados.
Que en mérito a lo expresado precedentemente, el accionar habitual y frecuente realizado durante los períodos verificados en la gestión 2004, se enmarca a lo prescrito en los arts. 1, 3 inc. a), 72 y 74 de la Ley N° 843,

concordantes con los Decretos Supremos (DS) N° 21530 y 21532, verificándose por lo tanto el perfeccionamiento del hecho generador o hecho imponible que dio lugar al nacimiento de la obligación tributaria del IVA e IT, lo que originó el reparo a favor del Fisco.

Por otra parte señala, que la contribuyente con la documentación aportada no desvirtuó el hecho de que las compras a la empresa TRANSBEL S.A. fueron adquisiciones para consumo personal o que el destino final de estas fuera diferente al resultado obtenido en la verificación realizada por AT.

Indica que en aplicación al principio de realidad económica la AT pudo establecer de la documentación presentada por la contribuyente y la obtenida del proveedor empresa TRANSBEL S.A., que si bien se encuentra inscrita en el Padrón de Contribuyentes con la actividad principal **"Alquiler de Equipo de Construcción o Demolición Dotado de Operarios"**, ninguno de los ingresos facturados provienen de la realización de dicha actividad de servicios, por el contrario las facturas emitidas, sus registros en los libros de venta y DDJJ del IVA e IT, corresponden a ingresos percibidos por concepto de **Comisiones por Cobranza,** emitidas a nombre la empresa proveedora arriba citada, que según información de ésta empresa la contribuyente realiza compra de productos en cantidades elevadas y de forma frecuente y habitual, lo que demuestra material y objetivamente un hecho generador tributario. Por lo tanto manifiesta, que la STG no realizó una correcta valoración de la prueba, violando las disposiciones contenidas en los arts. 16, 17, 22 y 23 de la Ley N° 2492 CTB.

3. Asimismo, manifiesta que la AT no reconoció que las comisiones por cobranza de la contribuyente correspondían a otros ingresos, como erróneamente sostuvo la STG, por el contrario identificó que la contribuyente Carmen Gabriela Rivero Martínez percibió ingresos de la empresa TRANSBEL S.A., por el concepto de comisiones por cobranza, lo que demuestra la existencia de una relación comercial con la empresa proveedora por la actividad económica de reventa de productos a precio de catálogo, lo que le hizo sujeto pasivo de los impuestos del IVA e IT, consiguientemente, las pruebas que presentó generaron una incongruencia entre el importe total erogado por la compra de productos de Bs. 25.598,53.- y el importe total de sus ingresos de Bs. 10.071,53.-, evidenciándose que el total erogado es mayor en un 154 % respecto al importe total percibido como ingreso, situación por la que considera ilógica e ilegal la pretensión de la contribuyente.

4. Por último indica, que los actos administrativos emitidos por la Gerencia Distrital Tarija del SIN, cumplen con todos los requisitos y forma establecidos por ley, contrariamente la STG refiere, que la determinación de oficio adolece de vicios por carecer de requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, dando lugar a la indefensión al no existir evidencia fehaciente sobre la actividad de comisionista. Por tal motivo, considera que para que se haga viable la nulidad dispuesta por la STG debe existir motivo táctico o legal

que así lo justifique, olvidando que rigen principios que son de inexcusable observancia al constituir la declaración de nulidad una solución de última ratio. En el presente caso, aduce haberse cumplido a cabalidad con los trámites administrativos y no se causó indefensión, por cuanto la contribuyente siempre tuvo conocimiento de los actuados administrativos, que por lo tanto, se tiene demostrado que la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa conforme al art. 28 de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA), no dañaron la causa, por el contrario los elementos de prueba obtenidos han sido correctamente compulsados por la AT.

Por lo que solicita se declare probada la demanda contencioso-administrativa y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0573/2007 de 11 de octubre, emitida por la Superintendencia Tributaria General y se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 001/2007 de 29 de enero.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de fs. 60, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada se apersona Rafael Rubén Vergara Sandoval, en representación legal de la STG, quien contesta en forma negativa la demanda por memorial presentado el 23 de mayo de 2008, manifestando que la resolución impugnada está plenamente respaldada en los fundamentos técnico-jurídicos que dieron lugar a la misma y que han sido claramente expuestos por la Superintendencia General, adicionando lo siguiente:

1. - El hecho imponible del IVA en el caso de ventas de bienes muebles se perfecciona en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga transferencia de dominio, la cual deberá estar respaldada con factura, nota fiscal o documento equivalente, presupuestos que en el presente caso no se cumplen, debido a que no existe evidencia documentada de una reventa efectiva por parte de la contribuyente, sino únicamente las ventas informadas por TRANSBEL S.A., a la contribuyente Carmen Gabriela Rivero Martínez, por lo que la AT no ha demostrado que los productos adquiridos hayan sido vendidos, por tanto al no evidenciarse que esta persona realizó actividad comercial, no existe el hecho imponible del IVA e IT.

Refiere que las facturas emitidas por Carmen Gabriela Rivero Martínez corresponden a comisiones por cobranzas, que como manifestó la propia AT, corresponden a otros ingresos de la contribuyente que no tienen relación con productos adquiridos de la empresa TRANSBEL S.A., caso contrario significaría que la contribuyente tiene la calidad de comisionista, sin embargo esta situación tampoco fue respaldada y contrariamente el Auto de 13 de octubre de 2006, establece que percibió ingresos por comisiones los que se encuentran registrados, facturados y declarados por la contribuyente.

Finalmente manifiesta que en autos, la determinación tributaria de oficio adolece de vicios por carecer de los requisitos formales indispensables para

alcanzar un fin, dando lugar a la indefensión, al no existir evidencia de que Carmen Gabriela Rivero Martínez, realizó actividad de comisionista, ni realizó reventa o que los productos sean para su uso, con documentos que demuestren la entrega del bien o transferencia de dominio, por lo que correspondía que la administración tributaria demuestre fehacientemente el perfeccionamiento del hecho generador en el IVA e IT.
Por lo que, solicita se declare improbada la demanda contencioso-administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución STG-RJ/0573/2007 de 11 de octubre.

CONSIDERANDO III: Que así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por las partes, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias recursivas de impugnación, así como la Administración Tributaria.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a *determinar* si Carmen Gabriela Rivero Martínez, tiene como actividad económica, además de alquiler de equipo de construcción o demolición, otra de comisionista con la Empresa Transbel S.A., y si la Superintendencia Tributaría General aplicó correctamente las normas tributarias en vigencia o contrariamente violó los arts. 16, 17, 22 y 23 de la Ley N° 2492 CTB.
En ese marco y de la compulsa de los datos procesales, así como del anexo, se llega a las siguientes conclusiones:

1. El Departamento de Fiscalización, mediante Form. 7520 (fs. 3 del Anexo cuerpo 2, de fs. 1 a 137) puso en conocimiento de la contribuyente Carmen Gabriela Rivero Martínez, que la AT detectó que la misma no facturó, ni declaró en el Form. 143 (IVA) las ventas de productos EBEL de la Empresa TRANSBEL S.A., durante la gestión 2004, otorgándosele el término de 5 días hábiles para efectuar el pago del impuesto omitido más accesorios y sanción o presente documentación de enero a marzo, mayo a julio y septiembre a diciembre de la gestión 2004.

Ante este hecho, la contribuyente presentó descargos aclarando que los productos de belleza adquiridos son para uso personal y de su familia (fs. 7 a 86 del Anexo cuerpo 2, de fs. 1 a 137), por lo que una vez evaluados estos extremos, el Departamento de Fiscalización desestimó los mismos mediante Auto Motivado de 13 de octubre de 2006, por no contar con pruebas que demuestren tales afirmaciones (fs. 87 del Anexo cuerpo 2, de fs. 1 a 137), emitiéndose posteriormente la Vista de Cargo N° 600-00062970381-016-

2006, por la deuda tributaría de 5.928.- UFV, por omisión de pago de los tributos IVA e IT de la gestión 2004, sancionando preliminarmente a la contribuyente como omisión de pago conforme al art. 165 de la Ley N° 2492 CTB (fs. 98 a 99 del Anexo cuerpo 2, de fs. 1 a 137).

Vencido el plazo de 30 días para la presentación de descargos computables a partir de su notificación, el ente fiscal emitió la Resolución Determinativa N° 001/2007 de 29 de enero (fs. 132 a 135 del Anexo cuerpo 2, de fs. 1 a 137), originando de esta forma la impugnación mediante Recurso de Alzada que fue resuelto mediante Resolución STR-CBA/RA 0100/2007 de 8 de junio, **confirmando** la Resolución Determinativa impugnada.

Ante este hecho, la contribuyente interpuso Recurso Jerárquico y mediante Resolución N° STG-RJ/0573/2007 de 11 de octubre, se **anuló** la Resolución de Recurso de Alzada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, inclusive hasta la Vista de Cargo N° 600-0062970381-016-2006 de 23 de octubre de 2006.

2. Ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso, se hace las siguientes consideraciones:

El Código Tributario establece los principios, instituciones, procedimientos y las normas fundamentales que regulan el régimen jurídico del sistema tributario boliviano, por consiguiente, se constituye en una norma de carácter público y de cumplimiento obligatorio, en esa dimensión tiene la facultad de crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria y determinar las sanciones para cada una de las conductas contraventoras, en base a límites establecidos por la norma tributaria a través de normas regulatorias.

El art. 16 de la Ley N° 2492 CTB, determina el nacimiento de la obligación tributaria, utilizando la denominación de hecho generador o imponible, términos que gozan de mayor aceptación en la doctrina y legislación. Es importante denotar que se utiliza el termino de hecho para así marcar la diferencia con el acto jurídico, es decir, que el elemento de la voluntad propio de los actos jurídicos no tiene relevancia en el nacimiento de la obligación tributaria, sino más bien la voluntad legislativa contenida en la Ley, reafirmando también el principio de la legalidad, por lo tanto la obligación que nace de la ley requiere de algunos supuestos para que exista la obligación, razón por el que debe establecerse cuales son las circunstancias del hecho, los supuestos de hecho, los hechos jurídicos, que dieron origen a la obligación de pagar un tributo y el sujeto pasivo, es aquel que está constreñido por Ley al cumplimiento de una obligación tributaria.

Por su parte, el art. 17 del antes citado cuerpo legal, considera ocurrido el hecho generador y existentes sus resultados: 1) En las situaciones de hecho,

desde el momento en que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales previstas por Ley; 2) En las situaciones de derecho, desde el momento en que están definitivamente constituidas de conformidad con la norma legal aplicable. Es decir, la citada disposiciones legal se refiere a la concurrencia del hecho generador, definiendo el momento a partir del cual surte sus resultados, prevé al respecto dos situaciones, las de hecho y las de derecho; en la primera, se reúnen todas las situaciones materiales para generar efectos tributarios; y en la segunda, a todas las situaciones que se constituyen conforme a lo establecido por la norma.

Asimismo, el art. 22 de la misma normativa, señala que es sujeto pasivo el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme dispone este Código y las Leyes.

El art. 23 de la norma citada, acusada de vulnerada por la entidad demandada, al emitir la resolución de recurso jerárquico impugnada, señala que contribuyente es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, dicha condición puede recaer: 1) En las personas naturales prescindiendo de su capacidad según el derecho privado; 2) En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a quienes las Leyes atribuyen calidad de sujetos de derecho; y 3) En las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyen una unidad económica o patrimonio separado, susceptible de imposición.

En ese contexto normativo, el art. 3 de la Ley N° 843, señala que son sujetos pasivos del IVA, las personas que en forma habitualse dedican a la venta de bienes muebles, realicen en nombre propio pero por cuenta de terceros, venta de bienes muebles; dicha actividad es objeto del IVA tal cual establece el art. 1 de la referida Ley y se aplica a las ventas de bienes muebles situados o colocados en el territorio del país. En relación al IT, el art. 72 de la Ley N° 843 es claro al señalar, que el ejercicio en todo el territorio nacional, del comercio, industria profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad -lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la presta, esta alcanzado por dicho impuesto, en correspondencia con lo señalado en los arts. 73 de la Ley N° 843 y art. 2 del DS N° 21532.

En el caso de autos, la OVI N° 00062970381, Operativo 297, se origina por no haber la contribuyente Carmen Gabriela Rivero Martínez facturado ni declarado ingresos por Bs. 22.383,60.-, en los Forms. 143 y 156 (IVA e IT) respectivamente, por la venta de productos EBEL adquiridos de la empresa TRANSBEL S.A. durante la gestión 2004, percibiendo de acuerdo con la información de terceros, un importe promedio por comisiones de Bs. 2.460.
Para la configuración del hecho imponible del IVA, en el caso de las ventas de bienes muebles conforme al art. 4 inc. a) de la Ley N° 843, concordante

con los arts. 4 del DS N° 21530 y 2 del DS N° 21532, el hecho imponible se perfecciona en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, cuya operación debe estar necesariamente respaldada con la factura o nota fiscal o documento equivalente, presupuestos que en el presente caso no se ha cumplido, por cuanto, no existe constancia en antecedentes administrativos sobre la documentación de una reventa que la contribuyente hubiera efectuado; la AT únicamente se basó en las ventas informadas por la empresa TRANSBEL S.A., incumpliéndose de esta forma con la condición establecida por el art. 76 de la Ley N° 2492 CTB, mucho menos demostró que los productos de belleza adquiridos por la contribuyente Carmen Gabriela Rivero Martínez hubieren sido comercializados.

Por ello, no existe constancia en antecedentes que se hubiera realizado actividad comercial gravada que se adecue a las condiciones establecidas en el art. 2 de la Ley N° 843, que señala "Se *considera venta toda transferencia a título oneroso que importe la transmisión del dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación de pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin)",* por lo tanto, no se evidenció el nacimiento del hecho imponible del IVA e IT al no existir evidencia que Carmen Gabriela Rivero Martínez hubiera revendido alguno de esos productos de belleza, que para el caso de reventas o comisiones, los hechos generadores del tributo deben estar respaldadas con documentos, recibos o facturas por comisiones emitidas por la recurrente a la Empresa TRANSBEL S.A. u otros documentos análogos, que demuestren el perfeccionamiento del hecho generador.

Por lo tanto, no se determinó correctamente la existencia de la deuda tributaria y la determinación de oficio adolece de vicios por carecer de los requisitos indispensables para alcanzar el fin, por cuanto para dictar la Resolución Determinativa la AT debió realizar actos de control, verificación, fiscalización e investigación del hecho imponible no declarado por el sujeto pasivo o establecer fehacientemente el perfeccionamiento del hecho generador del IVA e IT, por cuanto en caso de reventas y comisiones, los hechos generadores del tributo deben estar respaldados con documentos, recibos o facturas, consiguientemente, la AT no cumplió correctamente sus facultades establecidas en el art. 95 y 96 de la Ley N° 2482 CTB, y la Vista de Cargo N° 600-00062970381-016-2006 de 23 de octubre, carece de eficacia y fundamento, por lo que amerita anular obrados hasta la Vista de Cargo y sea nuevamente emitida previo cumplimiento de los artículos arriba citados.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0573/2007 de 11 de octubre, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa y contradictoria que vulneren derechos en el procedimiento administrativo, particularmente en la Resolución impugnada, actos administrativos sobre los

que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en el art. 10. I de la Ley Nº 212 de 23 de diciembre de 2011 (Ley Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, lo dispuesto en los artículos 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y en virtud de los fundamentos expuestos, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Tarija del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General de fs. 52 a 57, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico STG- RJ/0573/2007 de 11 de octubre, dictada por la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

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 Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Maguly Mendivil Belaronc