



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Juzgado 108/15 de 16/06/15
H. R. 3386 de 19/06/15

EX
119

SALA PLENA

16-06-15
18:15

31

SENTENCIA:	327/2014.
FECHA:	Sucre, 7 de octubre de 2014
EXPEDIENTE N°:	95/2008.
PROCESO:	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Pricewaterhouse Coopers S.R.L., contra el Superintendente Tributario General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR:	<u>Fidel Marcos Tordoya Rivas</u>

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por Pricewaterhouse Coopers S.R.L., impugnando la Resolución Administrativa de Recurso Jerárquico STG-RJ/0697/2007 de 22 de noviembre de 2007, pronunciada por el Superintendente Tributario General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 105 a 110; la respuesta de fs. 117 a 121; la réplica de fs. 142 a 144 y dúplica de fs. 148 a 150 y los antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I: Que Pricewaterhouse Coopers S.R.L., representada legalmente por César Lora Moretto, en el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, apersonándose fundamenta su demanda expresando en síntesis lo siguiente:

Que es una persona jurídica legalmente constituida bajo las leyes de la República de Bolivia, cuyo giro social principal está dedicado a efectuar auditorías e informes contables e impositivos, llevar contabilidades y efectuar todo tipo de trabajos de consultoría administrativa.

Que el 30 de marzo de 2006, fueron notificados con la orden de verificación interna N° 00051000371 "Operativo 100", "Diferencias en Ventas o Ingresos", mediante la cual la Administración Tributaria comunicó a la empresa demandante que una vez comparadas las ventas (o ingresos) consignadas en los estados financieros de Pricewaterhouse Coopers S.R.L., correspondientes a la gestión fiscal finalizada al 31 de diciembre de 2002 con el importe acumulado, consignado en la casilla 13 del rubro 1 del formulario 143 de IVA, los funcionarios actuantes determinaron una diferencia no conciliada de Bs. 4.049.390.- otorgándoles un plazo perentorio de diez días hábiles a efectos de presentar la documentación pertinente a objeto de aclarar la misma.

Que en virtud al requerimiento de información y documentación notificada a Pricewaterhouse Coopers S.R.L., el 27 de abril de 2006 y previa solicitud expresa de ampliación del plazo, se presentó a la Administración Tributaria, una nota mediante la cual se explicó el origen de la diferencia determinada en la orden de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. N° 95/2008.- Contencioso Administrativo.- Interpuesto por Pricewaterhouse Coopers SRL contra la Superintendencia Tributaria General.

verificación interna N° 00051000371 "Operativo 100", misma que señaló que la diferencia surgía por el "ajuste integral", que actualiza los valores de las cuentas de resultados a la fecha de cierre del ejercicio, considerando la variación en la cotización del dólar estadounidense entre la fecha de cada registro y la fecha de cierre del ejercicio, mismo que se efectuó en aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA's) en Bolivia.

Que el 27 de abril de 2006, se remitió una nota aclaratoria, sobre el origen de las diferencias determinadas por la Administración Tributaria mediante orden de verificación interna N° 00051000371 "Operativo 100"; empero, la parte demandante se vio sorprendida con la Vista de Cargo GDGLP-DF-VC-124/06, que fue notificada en las oficinas de Pricewaterhouse Coopers S.R.L. el 15 de noviembre de 2006, en la cual la Administración Tributaria, señaló que: "Como resultado del proceso de verificación (...) efectuado por funcionarios de esta Gerencia, se ha detectado que sus declaraciones juradas presentadas ante el Servicio de Impuestos Nacionales, no ha declarado los impuestos conforme a Ley", asimismo señaló de forma contradictoria que: "...se ha procedido a determinar sus obligaciones tributarias (...) sobre BASE PRESUNTA, al amparo de los artículos 43° numeral 4, 44° y 45° de la Ley N° 2492, determinando una deuda tributaria de 858.285.- Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV's)", importe que incluía el impuesto omitido, mantenimiento de valor e intereses.

Que dentro del plazo establecido en el art. 98 del Código Tributario boliviano, Pricewaterhouse Coopers S.R.L., presentó memorial el 24 de noviembre de 2006, con los descargos de hecho y de derecho pertinentes y fundamentalmente adjuntando la documentación suficiente para aclarar de manera fehaciente las supuestas diferencias detalladas por la Administración Tributaria sobre base presunta. De la misma manera, se apersonaron en reiteradas oportunidades para aclarar y explicar técnicamente el origen de las diferencias supuestamente detectadas. No obstante del descargo realizado, el 27 de febrero de 2007 fueron notificados con la Resolución Determinativa N° 073/2007, que determinó una supuesta obligación impositiva que ascendió a Bs. 502.242.- por concepto de tributo omitido más accesorios de Ley, por concepto de IVA e IT, por los periodos agosto 2002 y diciembre 2002. De la misma manera, calificó la conducta del contribuyente como supuesta evasión, sancionando a Pricewaterhouse Coopers S.R.L. con un importe de Bs. 177.590.- sobre tributo omitido por IVA e IT periodos agosto 2002 y diciembre 2002.

Que Pricewaterhouse Coopers S.R.L. impugnó la Resolución Determinativa N° 073/2007, mediante recurso de alzada interpuesto ante la Superintendencia Tributaria Regional La Paz el 16 de marzo de 2007, que una vez tramitado, fue revocado parcialmente dejando sin efecto las obligaciones tributarias de Pricewaterhouse Coopers S.R.L. en los importes de Bs. 79.053.- por IVA y de Bs. 18.243.- por el IT por los periodos de agosto y diciembre de 2002, más su mantenimiento de valor, intereses y multas por evasión, de acuerdo al detalle contenido en el Informe Técnico y Jurídico, manteniendo firme y subsistentes las obligaciones tributarias en los importes de Bs. 163.545.- por IVA y Bs. 37.741.- por IT del periodo diciembre 2002.



Que en tiempo hábil, la compañía demandante, el 21 de agosto de 2007 interpuso el recurso jerárquico ante la Superintendencia Tributaria General. Sin embargo, el 23 de noviembre de 2007, fueron notificados con la Resolución Administrativa que resuelve el Recurso Jerárquico STG-RJ/0697/2007 de 22 de noviembre, por el que se confirma la Resolución STR/LPZ/RA N° 0380/2007 de 27 de julio de recurso de alzada, pronunciada por el Superintendente Tributario Regional La Paz, dentro del recurso interpuesto por Pricewaterhouse Coopers S.R.L. contra la Resolución Determinativa N° 073/2007 emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

Que conforme dispone el art. 131 del Código Tributario y art. 2 de la Ley 3092, Pricewaterhouse Coopers S.R.L. procedió a solicitar la suspensión de la ejecución tributaria dentro de los 5 días siguientes a la notificación con la Resolución de Recurso Jerárquico STG/RJ/0697/2007, a tal efecto, conformaron las garantías suficientes, mediante la boleta de garantía N° D201-25558 por Bs. 525.000.- de acuerdo con la última actualización de la deuda tributaria realizada por el Servicio de Impuestos Nacionales.

Que con este acto formal de la Superintendencia Tributaria General se agotó la vía administrativa, y en atención a que esta última resolución lesionó los intereses legítimos de la empresa, en base a la enunciación de los fundamentos legales y técnicos, expresa en la demanda lo siguiente:

1.- Acción de la Administración Tributaria y aplicación del operativo 100

Que en relación a las normas legales que regulan el proceso de determinación del adeudo tributario y que tiene como base la Resolución Determinativa, el art. 95 del Código Tributario Boliviano, sobre que el referido fallo debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarados por el sujeto pasivo.

Que al respecto, la determinación de un adeudo tributario debe seguir un procedimiento administrativo que se inicia con la investigación y fiscalización (notificación de inicio de fiscalización), a su culminación se podrá emitir la vista de cargo que contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, notificándose con dicha vista de cargo al sujeto pasivo o tercero responsable, otorgándole un plazo para la presentación de descargos, de acuerdo a lo establecido por los arts. 96 y 98 del Código Tributario Boliviano. Sin embargo, la Administración Tributaria omitió el cumplimiento de los pasos procesales administrativos establecidos en los artículos antes citados, presumiendo el incumplimiento de tributos sin una investigación o fiscalización previa, infringiendo el derecho constitucional al debido proceso y emplazando a la presentación de los descargos en el término perentorio de 10 días hábiles sobre base presunta, cuando se contaba con todos los elementos necesarios para realizar la determinación sobre base cierta.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. N° 95/2008.- Contencioso Administrativo.- Interpuesto por Pricewaterhouse Coopers SRL contra la Superintendencia Tributaria General

De la misma manera, señaló como vulnerado el art. 44 del Código Tributario boliviano, que establece la posibilidad de realizar la determinación sobre base presunta como una forma excepcional.

Que dentro de los 30 días otorgados en la vista de cargo por la Administración Tributaria para presentar los descargos correspondientes, la parte demandante presentó toda la información requerida por el funcionario actuante de la Administración Tributaria, conforme se puede evidenciar en la nota de 24 de noviembre de 2006; sin embargo, el Servicio de Impuestos Nacionales, no consideró en su análisis técnico ni jurídico dichos documentos, puesto que comprendió que solo se habría presentado los descargos mediante nota de 11 de diciembre de 2006, vulnerándose nuevamente los derechos al debido proceso.

2.- Aplicación del IVA e IT sobre el ajuste por inflación

Que en virtud de los arts. 1 y 72 de la Ley N° 843, y del principio de legalidad o de reserva de Ley contenido y consagrado en el art. 6 del Código Tributario boliviano, solo la ley puede crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo, así como excluir hechos económicos gravables del objeto de un tributo. El ajuste por inflación y tenencia de bienes, es precisamente un mero ajuste contable referido a la variación en el tipo de cambio que se produce entre la fecha de origen de cada transacción y la fecha de cierre fiscal, este ajuste no puede ser considerado como hecho generador de un tributo por una simple interpretación o una presunción fáctica de la Administración Tributaria. Recalca que esta información coincide en el numeral 1 del análisis incluido en el Informe Técnico LPZ-331/2007 y la fundamentación Técnico Jurídica de la Superintendencia Tributaria General contenida en la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0697/2007. Consecuentemente, el aspecto que está en discusión, ratificado por estos dos organismos, es la forma de cálculo del Ajuste de Inflación y Tenencia de Bienes y no la omisión en el pago y/o declaración de ningún tributo.

Asimismo, las supuestas diferencias determinadas por la Superintendencia Tributaria Regional La Paz y el Servicio de Impuestos Nacionales, no fueron aportadas en calidad de prueba por las entidades anteriormente mencionadas. Al respecto, el art. 76 del Código Tributario boliviano, destaca que la carga de la prueba en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales la tiene quien pretenda hacer valer sus derechos, debiendo probar los hechos constitutivos de los mismos.

Al contrario de lo mencionado, la forma de cálculo de ajuste por inflación, aplicada por Pricewaterhouse Coopers S.R.L., se enmarcó en las disposiciones de la norma contable N° 3 emitidas el 16 de junio de 1994 por el Comité Ejecutivo Nacional del Colegio de Auditores de Bolivia, que no fue considerada por el funcionario fiscalizador ni por la Superintendencia Tributaria General.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Que los arts. 47 de la Ley N° 843 y 6 del DS N° 24051 (Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas), disponen que los sujetos pasivos de este impuesto, deben elaborar sus estados financieros de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales al ser dispuestos y reconocidos por los entes gubernamentales pertinentes, resultan de cumplimiento obligatorio. Al respecto, se citó la norma de contabilidad N° 3 y el numeral 8, señalando que se puede inferir que efectivamente no existe un criterio uniforme para la formulación de un mecanismo único para aplicar el ajuste por inflación, debido a la diversidad de las prácticas comerciales, debiendo adoptarse el procedimiento que más se ajuste a la realidad sin desvirtuar la esencia de practicar un ajuste integral a los estados financieros de la empresa.

Que los estados financieros de Pricewaterhouse Coopers S.R.L., fueron expresados en moneda constante, a fin de neutralizar las distorsiones que sobre ellos produce la inflación, aplicando por tanto, los métodos previstos por las normas contables de aplicación. De igual manera, además de las cuentas de balance general, resultó evidente que ocurren diferencias entre el total de ingresos contables de la gestión reexpresados a la fecha del cierre del ejercicio, respecto del total de ingresos declarados a efectos fiscales, que mantiene su valor histórico. Situación que no implica que la empresa demandante perciba más dinero por efecto del Ajuste de Inflación y Tenencia de Bienes, hecho que no pudo ser desvirtuado mediante las pruebas pertinentes tanto por la Administración Tributaria como por la Superintendencia Tributaria, en contradicción del art. 8 del Código Tributario boliviano, referido a la realidad económica, que en este caso implica que Pricewaterhouse Coopers S.R.L. no se apartó de ninguna norma tributaria.

3.- Sobre la multa

Al respecto, al no existir tributos omitidos ni cargos por impuesto alguno, la compañía ahora demandante, solicita dejar sin efecto las sanciones aplicadas en previsión de las normas contenidas en el Código Tributario boliviano.

En base a lo expuesto, solicita que se declare probada la demanda contencioso administrativa y en su mérito, se revoque dejando sin efecto legal alguno la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0697/2007 emitida por la Superintendencia Tributaria General de 22 de noviembre de 2007.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda, fue corrida en traslado a la autoridad demandada, Rafael Rubén Vergara Sandoval, en su condición de Superintendente Tributario General a.i., quién en tiempo hábil por memorial de fs. 117 a 121, responde en forma negativa, en base a los argumentos de hecho y de derecho que se sintetizan a continuación:

Respecto a lo manifestado por Pricewaterhouse Coopers S.R.L., que el Ajuste de Inflación y Tenencia de Bienes no puede considerarse como un hecho generador de un tributo, la Superintendencia Tributaria General consideró este punto, procurando una correcta interpretación con respaldo técnico jurídico. Los arts. 4



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

inc. b) de la Ley N° 843, 4 del DS N° 21530 y 2 inc. d) del DS N° 21532, establecen que el hecho imponible se perfecciona en el caso de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que finaliza la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior. En el caso presente, respecto a la liquidación de la cuenta "Honorarios Profesionales", la empresa demandante, tomó para el Ajuste de Inflación y Tenencia de Bienes el tipo de cambio de Bs. 6,96, que correspondía a la fecha de emisión de la factura (21/02/2002), indicando que la misma fue cancelada en abril de 2002, cuando el tipo de cambio era de Bs. 7,06.- produciéndose para el contribuyente un ingreso adicional por el servicio prestado, al aplicar el tipo de cambio vigente a la fecha de pago, diferencia que se encuentra gravada por el IVA e IT. Sin embargo, para efectos contables el cálculo del Ajuste de Inflación y Tenencia de Bienes debe considerarse el tipo de cambio a la fecha en que tuvo lugar la operación, o la última fecha hasta la cual se hubiera ajustado monetariamente una partida. Por cuanto, está claro que el ingreso generado en forma adicional por el pago diferido que se encuentra gravado por el IVA e IT conforme a la Ley N° 843, es distinto al cálculo que se efectúa por el Ajuste de Inflación y Tenencia de Bienes que constituye un ingreso gravado únicamente por el IUE.

Que la idea básica del ajuste por inflación responde a las mediciones originales en moneda heterogénea que deben ser reemplazadas por otras expresadas en la unidad de medida homogénea adoptada. Asimismo, si bien es necesario aplicar un ajuste integral para la reexposición de una cuenta cualquiera, misma que debe encuadrarse dentro las normas de auditoría y contabilidad.

Que la Superintendencia Tributaria General, señala que los estados financieros deben ser confiables y fidedignos, tal como señala el núm. 38 del marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros, emitido por el Consejo Directivo del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.

De la misma manera, de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, los estados financieros reflejan el patrimonio mediante un recurso que se emplea para reducir todos sus componentes heterogéneos a una expresión que permita agruparlos y compararlos fácilmente. Por lo que, esta instancia jerárquica, para establecer la diferencia del tipo de cambio que es un ingreso que sí está gravado por el IVA e IT, tomó como ejemplo una factura cualquiera; es así que la factura N° 2394, emitida por el Club Hípico Los Sargentos el 13 de febrero de 2002, mediante sus formularios 143 y 156, asentadas en su libro de ventas en este período por este importe; sin embargo, al ser pagada la factura en abril de 2002 -o sea dos meses y medio después- cuando el tipo de cambio estaba en Bs. 7,06 la empresa obtuvo un ingreso de Bs. 16.238.- o sea un ingreso adicional de su cliente Club Hípico Los Sargentos de Bs. 276.-

Que sobre las supuestas diferencias determinadas y verificadas por la Superintendencia Tributaria Regional y por el Servicio de Impuestos Nacionales, no han sido aportadas en calidad de prueba por las entidades anteriormente citadas; la misma, no puede ser presentado como agravio, puesto que no fue



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. N° 95/2008.- Contencioso Administrativo.- Interpuesto por Pricewaterhouse Coopers SRL contra la Superintendencia Tributaria General.

impugnado en el recurso jerárquico; además, la Resolución Jerárquica se pronunció sobre agravios planteados en el recurso de alzada, por lo que no se pueden considerar nuevos agravios, en observancia al principio de congruencia, conforme a lo previsto por el art. 211 de la Ley N° 3092.

En este mismo sentido, los arts. 139 inc. b), 144 del Código Tributario boliviano, 198 inc. e) y 211. I de la Ley N° 3092, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la resolución de alzada, deberá interponer su agravio de manera fundamentada, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que pide.

En base a estos argumentos solicita que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada.

Finalmente, la empresa demandante presenta su réplica de fs. 142 a 144, ratificando lo impetrado en su demanda, mientras que la entidad demandada presenta su réplica de fs. 148 a 150, luego a fs. 152 se decretó "Autos para Sentencia".

CONSIDERANDO III: Que teniendo en cuenta la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia, es de exclusiva competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, por mandato del art. 10. I de la Ley N° 212 de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia de 23 de diciembre de 2011, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Código Pdto. Civil, siendo el objeto conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, según la veracidad o no del reclamo planteado, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales, con relación a los hechos sucedidos en la fase administrativa y, realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Superintendencia Tributaria General.

CONSIDERANDO IV: Que de la compulsión de los datos procesales como la resolución administrativa impugnada, se establecen los siguientes hechos:

La controversia -según la empresa demandante- radica: en la omisión en los actos administrativos de la Gerencia de Grandes Contribuyentes de La Paz, del procedimiento de control, verificación, fiscalización e investigación establecida por la normativa sustantiva vigente. Asimismo, dejar sin efecto la determinación del adeudo tributario e inexistente la obligación tributaria contra Pricewaterhouse Coopers S.R.L., en virtud a que el ajuste por inflación y tenencia de bienes es puramente un ajuste contable referido a la variación en el tipo de cambio; por cuanto, al no existir tributos omitidos, se deje sin efecto las sanciones aplicadas.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

1.- Sobre la acción de la Administración Tributaria y aplicación del operativo 100

En ese sentido, el art. 95 de la Ley N° 2492 -Código Tributario boliviano-, establece que: *“I. Para dictar la Resolución Determinativa la Administración Tributaria debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarados por el sujeto pasivo, conforme a las facultades otorgadas por este Código y otras disposiciones legales tributarias. II. Asimismo, podrá investigar los hechos, actos y elementos del hecho imponible no declarados por el sujeto pasivo, conforme a lo dispuesto por este Código”*.

En la demanda contencioso administrativa se manifestó el incumplimiento de los plazos procesales administrativos de los arts. 96 y 98, relativos a que la vista de cargo *“...contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado (...) La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la Vista de Cargo o el Acta de Intervención, según corresponda”*; y, *“Una vez notificada la Vista de Cargo, el sujeto pasivo o tercero responsable tiene un plazo perentorio e improrrogable de treinta (30) días para formular y presentar los descargos que estime convenientes. Practicada la notificación con el Acta de Intervención por Contrabando, el interesado presentará sus descargos en un plazo perentorio e improrrogable de tres (3) días hábiles administrativos”*, respectivamente. Por cuanto se estaría privando a la institución demandante de su derecho constitucional al debido proceso.

Sobre este derecho, la Sentencia Constitucional N° 2016/2010-R de 9 de noviembre, dispone: *“En el nuevo modelo constitucional, el debido proceso está disciplinado por los arts. 115.II y 117.I como derecho y garantía jurisdiccional a la vez; asimismo, es reconocido como derecho humano por los arts. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, cuyo núcleo esencial ya fue desarrollado por este Tribunal mediante las SSCC 1674/2003-R, 0119/2003-R, 1276/2001-R y 0418/2000-R, entre muchas otras, entendiéndolo como ‘...el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar; comprende la potestad de ser escuchado presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo (derecho a la defensa) y la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos. Se entiende que el derecho al debido proceso es de*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

aplicación inmediata, vincula a todas las autoridades judiciales o administrativas y constituye una garantía de legalidad procesal que ha previsto el Constituyente para proteger la libertad, la seguridad jurídica y la fundamentación o motivación de las resoluciones judiciales'.

Lo expuesto precedentemente, implica que la concreción material de este derecho comprende el respeto del conjunto de requisitos que deben ineludiblemente observarse en las instancias y grados procesales, con la finalidad primordial de que las personas tengan la posibilidad de defenderse de forma idónea ante cualquier tipo de acto o actos emanados del Estado y sus distintos órganos que puedan afectar aquellos derechos reconocidos por la Constitución Política del Estado y los instrumentos que integran el bloque de constitucionalidad.

Entonces, la importancia del debido proceso, a decir de la SC 0281/2010-R de 7 de junio, '...está ligada a la búsqueda del orden justo. No es solamente poner en movimiento mecánico las reglas de procedimiento sino buscar un proceso justo, para lo cual hay que respetar los principios procesales de publicidad, inmediatez, libre apreciación de la prueba; los derechos fundamentales como el derecho a la defensa, a la igualdad, etc., derechos que por su carácter fundamental no pueden ser ignorados ni obviados bajo ningún justificativo o excusa por autoridad alguna, pues dichos mandatos constitucionales son la base de las normas adjetivas procesales en nuestro ordenamiento jurídico, por ello los tribunales y jueces que administran justicia, entre sus obligaciones, tienen el deber de cuidar que los juicios se lleven sin vicios de nulidad, como también el de tomar medidas que aseguren la igualdad de las partes'.

En el caso concreto, se evidencia que la empresa Pricewaterhouse Coopers S.R.L., fue notificada el 4 de abril de 2006 con la orden de verificación externa F. 7520 00051000389, mediante la cual se le comunicó la existencia de diferencias entre las ventas o ingresos registrados en el estado de resultados de la gestión que cierra al 31 de diciembre de 2002 y el importe registrado en obrados correspondiente a las ventas o ingresos declarados en el IVA, que ascienden a Bs. 4.049.390.- determinando un débito fiscal omitido de Bs. 526.423.- y en el IT Bs. 121.480.-, por los periodos fiscales enero a diciembre de 2002. Posteriormente, la empresa demandante presentó una nota con el detalle en el que muestra que la diferencia surge por el ajuste integral que actualiza a las cuentas de resultados, misma que resultó insuficiente. Más adelante, se comprueba que la entidad demandante, fue notificada con la Vista de Cargo GDGLP-DF-VC-124/06 que determinó reparos por un total de Bs. 647.903.- en el IVA e IT, que fueron aceptados parcialmente, disminuyendo a Bs.298.582.- por concepto de tributo omitido, agregándose los importes de ley que alcanza a la suma de Bs. 498.147.- estando por tanto, establecido que durante la tramitación en sede administrativa, se dio cumplimiento de las garantías establecidas en la normativa vigente.

En consecuencia, en el curso del proceso es evidente que la empresa demandante fue debidamente notificada, en cumplimiento del Código Tributario boliviano, con la Orden de Verificación N° 00051000371, el 4 de abril de 2006; asimismo,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. N° 95/2008.- Contencioso Administrativo.- Interpuesto por Pricewaterhouse Coopers SRL contra la Superintendencia Tributaria General.

con el inicio de la verificación interna operativo N° 100, que contiene una clara relación del hecho atribuido y las normas presuntamente vulneradas. A su vez, se realizó la valoración de la prueba de descargo, como establece la Resolución del Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0380/2007 de 27 de julio; por lo que no es evidente que la actual Autoridad General de Impugnación Tributaria hubiera transgredido la normativa señala en este punto, así como el derecho al debido proceso de la entidad demandante.

2.- Respecto a la Aplicación del IVA e IT sobre el ajuste por inflación

El art. 6 del Código Tributario boliviano, establece: *“(Principio de Legalidad o Reserva de Ley) I. Solo la Ley puede: 1. Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo. 2. Excluir hechos económicos gravables del objeto de un tributo. 3. Otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios. 4. Condonar total o parcialmente el pago de tributos, intereses y sanciones. 5. Establecer los procedimientos jurisdiccionales. 6. Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones. 7. Establecer privilegios y preferencias para el cobro de las obligaciones tributarias. 8. Establecer regímenes suspensivos en materia aduanera. II. Las tasas o patentes municipales, se crearán, modificarán, exencionarán, condonarán y suprimirán mediante Ordenanza Municipal aprobada por el Honorable Senado Nacional”*.

Sobre estos principios jurídicos sustanciales del procedimiento administrativo, Roberto Dromi en su obra Derecho Administrativo, inicialmente sobre el de legalidad, refiere que *“...es la columna vertebral de la actuación administrativa y por ello puede concebirse como externo al procedimiento, constituyendo simultáneamente la condición esencial para su existencia. Se determina jurídicamente por la concurrencia de cuatro condiciones que forman su contexto: 1) delimitación de su aplicación (reserva legal); 2) ordenación jerárquica de sujeción de las normas a la ley; 3) determinación de selección de normas aplicables al caso concreto, y 4) precisión de los poderes que la norma confiere a la Administración.*

El procedimiento tiende no sólo a la protección subjetiva del recurrente, sino también a la defensa de la norma jurídica objetiva, con el fin de mantener el imperio de la legalidad y la justicia en el funcionamiento administrativo. Como consecuencia de este principio, el procedimiento se caracteriza por ser instructorio, de impulsión de oficio y con objetivos de verdad material.

(...)

En suma, la legalidad administrativa está compuesta por una serie de “propios” de raíz constitucional que predicen su existencia. Así, al principio de la legalidad lo integran:

a) *Normatividad jurídica. Toda la actividad administrativa debe sustentarse en normas jurídicas, cualquiera que sea su fuente: constitucional, legislativa o administrativa. La totalidad del ordenamiento jurídico rige para cada caso administrativo.*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

b) *Jerarquía normativa.* Ninguna norma o acto emanado de un órgano inferior podrá dejar sin efecto lo dispuesto por otra de rango superior.

Las normas u órdenes del superior no pueden ser derogadas o rectificadas por el inferior. Ello atañe a la unidad del sistema y al normal desenvolvimiento del orden jurídico (...).

c) *Igualdad jurídica.* La Administración no puede conceder prerrogativas o privilegios a unos y negar arbitrariamente derechos a otros. Cuando existen intereses contrapuestos de los administrados en un procedimiento (p. ej., concursos, licitaciones públicas, franquicias, exenciones, etc.), éste adquiere carácter contradictorio y la Administración está obligada a dar una participación igualitaria a los interesados, so pena de ilegitimidad de la decisión por afectar la imparcialidad que debe guardar en el trámite.

(...)

El principio de igualdad supone un tratamiento igual para situaciones iguales.

d) *Razonabilidad.* Todo acto de la Administración debe encontrar su justificación en preceptos legales y en hechos, conductas y circunstancias que lo causen.

Tiene que haber una relación lógica y proporcionada entre el consecuente y los antecedentes, entre el objeto y el fin. Por ello, los agentes públicos deben valorar razonablemente las circunstancias de hecho y el derecho aplicable y disponer medidas proporcionalmente adecuadas al fin perseguido por el orden jurídico (...).

e) *Control judicial.* La validez de todo el ordenamiento jurídico radica en respetar el orden de prelación que impone la pirámide jurídica, en cuyo vértice se sitúa la Constitución Nacional. Ella instituye el Poder encargado de su preservación: el Judicial, confiriéndole el control de constitucionalidad de todos los actos estatales. La juridicidad exige la justiciabilidad de los actos de la Administración” (DROMI, Roberto; “Derecho Administrativo”; Ciudad Argentina; Págs. 1171-1172).

Por lo que se señala que de acuerdo al principio de reserva de ley, sólo puede ser regulado por ley en sentido formal y material, no por reglamentos u otros actos normativos de rango inferior.

En este sentido, la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 1430/2012 de 24 de septiembre, expresa sobre el principio de reserva de ley “...en el entendido que los derechos y garantías sólo podrán ser regulados por ley, que comprende a su vez que sólo el órgano competente –legislativo– puede emitir leyes que desarrollen e impongan límites a los preceptos o derechos fundamentales contenidos en la Constitución Política del Estado y constituye también una restricción a otros órganos que pretendan regular derechos que sólo puede hacerse a través de una ley...”.

Al respecto, como bien se estableció en la Resolución del Recurso de Alzada STR/LPZ/RA N° 0380/2007 de 27 de julio, el ajuste por inflación y tenencia de bienes, no se encuentra alcanzado por el IVA y el IT; no obstante, al realizarse la comparación de los ingresos del estado de ganancias y pérdidas, se estableció una



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. N° 95/2008.- Contencioso Administrativo.- Interpuesto por Pricewaterhouse Coopers SRL contra la Superintendencia Tributaria General

diferencia que no correspondió al ajuste realizado, sino más bien, a servicios no declarados por parte de la empresa Pricewaterhouse Coopers S.R.L.

De la normativa establecida respecto al ajuste por inflación, el DS N° 29387 de 19 de diciembre de 2007, estableció en su art. 2: "*(Modificación del Decreto Supremo N° 24051). I Se modifica el Artículo 16 del Decreto Supremo N° 24051 de 29 de junio de 1995, quedando redactado de la siguiente forma: 'Artículo 16.- (Diferencias de cambio). Para convertir en moneda nacional las diferencias de cambio provenientes de operaciones en moneda extranjera o moneda nacional con mantenimiento de valor, el contribuyente se sujetará a la Norma de Contabilidad N° 6, revisada y modificada por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y contabilidad –CTNAC del Colegio de Auditores o contadores Públicos de Bolivia, en fecha 8 de septiembre de 2007.'* II. Se modifica el Artículo 38 del Decreto Supremo N° 24051, quedando redactado de la siguiente forma: 'Artículo 38.- (Expresión de valores en moneda constante). Los Estados Financieros de la gestión fiscal que constituyen base para la determinación de la utilidad neta imponible, serán expresados en moneda constante admitiéndose para el efecto únicamente la reexpresión por la variación de la Unidad de Fomento de Vivienda –UFV de acuerdo a publicación oficial, aplicando el Segundo Párrafo del apartado 6 de la Norma Contable N° 3 (Estados Financieros a Moneda Constante –ajustes por inflación) revisada y modificada en septiembre de 2007 por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad – CTNAC del Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia". Normativa que concuerda con los arts. 47 de la Ley N° 843, 16 y 38 del DS N° 24051 de 29 de junio de 1995, sobre la base para la determinación de la base imponible.

Entonces, al haberse establecido en la Norma de Contabilidad N° 6 aprobada por el Consejo Técnico de Auditoría y Contabilidad del Colegio de Auditores de Bolivia, se dispuso que las diferencias de cambio emergentes de modificaciones en las paridades cambiarias, deben imputarse a los resultados del ejercicio en el que se originan; por lo que la entidad demandante, efectuó el ajuste por exposición a la inflación de los estados financieros por la gestión completa, consignando saldos diferentes a los señalados en los descargos presentados; obviando señalar el origen de los montos y la fuente de los mismos.

3.- Sobre la multa y sanciones

Finalmente, con relación a las multas y sanciones aplicables, por lo manifestado en los puntos anteriores, se debe recalcar a Pricewaterhouse Coopers S.R.L., que las diferencias encontradas durante la fiscalización, no son consideradas como ajustes por inflación y tenencia de bienes, sino ingresos no declarados, al establecerse que las cuentas observadas resultaron de ingresos no declarados, por lo que estas diferencias se encuentran gravadas por el IVA e IT, siendo correcta la interpretación realizada por la Resolución de Recurso de Alzada STR/LPZ/RA N° 0380/2007 y la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0697/2007; consiguientemente, corresponde establecer el saldo por la obligación tributaria, más mantenimiento de valor, intereses y multa, correspondiente a la evasión



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

fiscal, por diferencias de cálculo en los ajustes por inflación y tenencia de bienes considerados como ingresos no declarados en el IVA e IT.

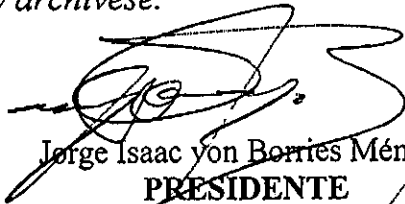
Por lo precedentemente analizado, se concluye que la autoridad recurrida no ha vulnerado las normas cuya infracción fue acusada y que en consecuencia, la entidad demandante no ha probado su pretensión.

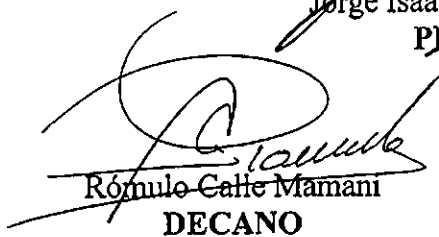
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en el art. 10. I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011 Ley de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, lo dispuesto en los artículos 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y en virtud de los fundamentos expuestos, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa interpuesto por la Pricewaterhouse Coopers SRL contra la Superintendencia Tributaria General, en la que impugna la Resolución Administrativa de Recurso Jerárquico STG-RJ/0697/2007 de 22 de noviembre de 2007, pronunciada por el Superintendente Tributario General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria.

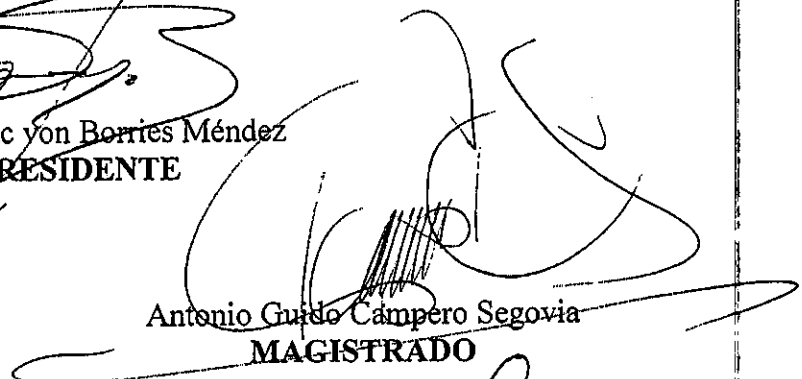
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada.

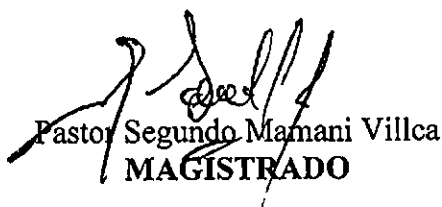
No suscriben las Magistradas Norka Natalia Mercado Guzmán, Maritza Suntura Juaniquina y Rita Susana Nava Duran por emitir votos disidentes.

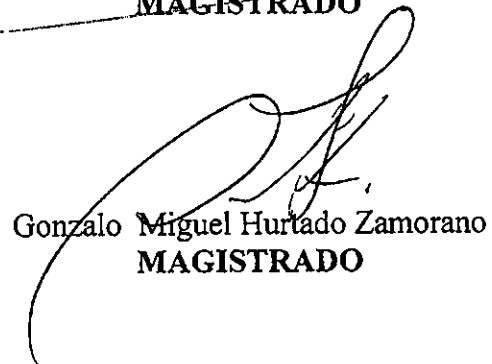
Regístrese, notifíquese y archívese.


Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE

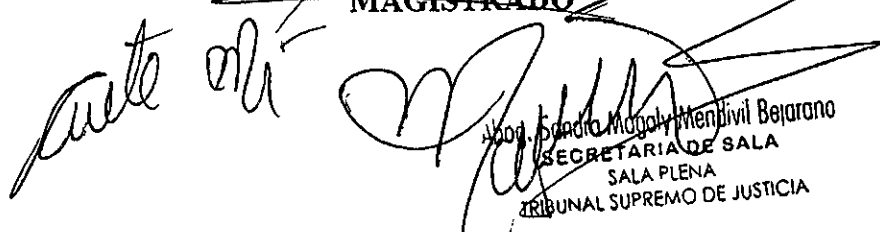

Rómulo Calle Mamani
DECANO


Antonio Guido Cámpero Segovia
MAGISTRADO


Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


María Eugenia Mendiola Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

VOTO DISIDENTE

La suscrita Magistrada, presenta su voto disidente a la Sentencia N° 327/2014 de Exp. 95/2008 que declara **IMPROBADA** la demanda de la Pricewaterhouse Coopers S.R.L., dentro proceso contencioso administrativo seguido contra la Superintendencia Tributaria General., según los siguientes fundamentos:

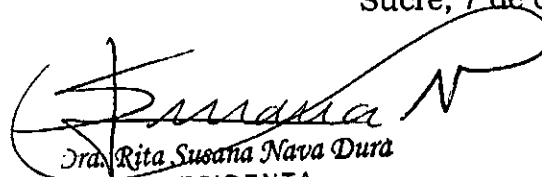
1. FUNDAMENTACION DEL VOTO DISIDENTE

Lamentando no compartir la decisión tomada por la mayoría del Tribunal Supremo de Justicia en el presente proceso contencioso administrativo seguidamente se expone los fundamentos jurídicos de la posición disidente:

1. La magistrada disidente considera que la motivación del segundo objeto de controversia referido *“al cual debe ser el tratamiento tributario aplicable al IVA e IT sobre el ajuste de la inflación”*, no es la correcta, por lo siguientes aspectos:
 - a) Como la demanda era genérica, el punto de controversia debió ser más preciso y ajustado al caso.
 - b) Al ser el periodo fiscal de 2002, la norma aplicable debe ser la Norma de Contabilidad N° 3 aprobada el 16 de junio de 1994 que era la vigente al momento de producirse el hecho generado, ya posteriormente fue modificada en el 2007.
 - c) Se debe diferenciar que hubo pagos diferidos como el caso del Club Hípico los Sargentos, que es diferente a ingresos diferidos.
 - d) Conforme a la legislación tributaria boliviana establecida en los arts. 16 y 38 del D.S. 24051, los asientos de ajuste se realizan a moneda constante y se efectúan al finalizar un periodo contable, con el fin de actualizar todas las cuentas sobre una contabilidad a base del criterio devengado.

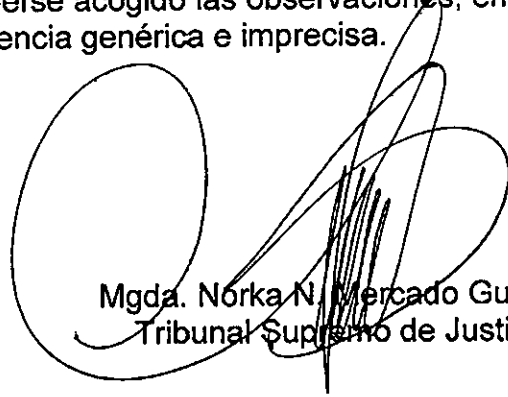
En base a la fundamentación jurídica y de hecho precedente, la Magistrada que firma al pie, considera que la motivación de la Sentencia N° 319/2014 debe ser diferente y fundada en lo expresado precedentemente.

Sucre, 7 de octubre del año 2014.


Dra. Rita Susana Nava Dura
PRESIDENTA
SALA CIVIL
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

DISIDENCIA

Anteriormente, expresé mi conformidad con la forma de resolución, es decir, porque se declare improbada la demanda, pero observé que se debe ajustar las citas de sentencias y doctrina a lo estrictamente necesario, asimismo sugerí ampliar los fundamentos que hacen a la controversia por ser genérica, además por existir contradicción en el considerando IV numeral 3, razón por la cual sugerí se aclare dicho punto. Al no haberse acogido las observaciones, emito voto disidente porque considero que es una sentencia genérica e imprecisa.



Mgda. Norka N. Mercado Guzmán
Tribunal Supremo de Justicia