

13



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

INFORME N° 152/15 de 21/07/15

H.R. N° 3965 de 21/07/15

21-7-15

18:00

**SALA PLENA**

**SENTENCIA:** 365/2014.  
**FECHA:** Sucre, 16 de diciembre de 2014.  
**EXPEDIENTE:** 138/2008.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** KETAL S.A. contra la Superintendencia Tributario General.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por KETAL S.A. S.A. Importaciones y Representaciones contra la Superintendencia Tributaria General ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fojas 70 a 97, impugnando la Resolución Jerárquica STG - RJ/070/2007 de 29 de noviembre, pronunciada por la Superintendencia Tributaria General de fojas 36 a 58, contestación de fojas 160 a 167, los antecedentes procesales.

**CONSIDERANDO I:** Que, KETAL S.A. S.A., representada legalmente por Flavio Carlos Escobar Llanos y/o Sergio Mauricio Chávez Ramirez, al amparo del artículo 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contencioso administrativa en base a lo que a continuación se describe:

Que con carácter previo a ingresar a la exposición de hechos en fase administrativa, señala y hace conocer a este Tribunal, que las actuaciones emitidas por el Superintendente Tributario General y la Autoridad Regional son nulas, toda vez que su nombramiento no se realizó conforme prevé el art. 135 de la Ley 2492, violando así el art. 31 de la CPE (con relación a que son nulos los actos emitidos por autoridades que usurpen funciones) cometiéndose de esta forma infracción al debido proceso por falta de competencia, por lo que deberá anularse las resoluciones de Alzada STR/LPZ/RA 0387/2007 y Jerárquica STG-RJ/0707/2007, porque ambas resoluciones fueron emitidas por autoridades que no tenían competencia y arguye que sus atribuciones "solo puede emanar de la Ley, para conocer y resolver Recursos Jerárquicos en la esfera de la Superintendencia Tributaria General" (sic) fojas 78 de obrados, por lo tanto, las referidas autoridades al carecer de competencia todos los actos administrativos que hubieran emitidos son nulos.

Refiere, que funcionarios de la AT realizaron el Operativo de Verificación N°100 y que mediante Orden de Verificación Interna N° 00051000073 el 4 de abril de 2006 se notificó al contribuyente, porque habrían evidenciado diferencias entre la Información Tributaria Complementaria ITC-Anexos Tributarios - a los Estados Financieros (EEFF) y el Dictamen sobre la Información Tributaria Complementaria (DITC) correspondiente a la gestión fiscal 2002, observaciones que ascienden a Bs.411.776.-, mismas que fueron desvirtuadas con la presentación de planillas de sueldos, formularios N° 98, dictamen de la empresa de auditoría externa de Pricewaterhouse Coopers (PWC) relativa a la ITC y los anexos tributarios observados.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 138/2008. Contencioso Administrativo.- KETAL S.A. contra la Superintendencia Tributario General.

Continúa señalando, que posteriormente se emitió la Vista de Cargo GD – GLP-DF-VC-071/06, ratificada por Resolución Determinativa N° 069/2007, estableciéndose reparos en el IUE – BE y RC-IVA de enero a diciembre de 2002, calificando la conducta del contribuyente como evasión fiscal.

Refiere que las pruebas presentadas (planillas de sueldos, formularios 98, dictamen de la empresa de auditoría externa de Pricewaterhouse Coopers (PWC) relativa a la ITC y los anexos tributarios observados) desvirtuaban las observaciones por la AT, empero la Superintendencia Tributaria Regional emitió la Resolución de Alzada STR/LPZ/RA 038/2007 de 31 de julio, sin considerar el pago de la totalidad de los reparos de IUE-BE mediante Boleta de Pago 1000 V2 con número de orden 2930512250 por el monto de Bs.13.324.- debiendo aplicarse el art. 156 num. 2) de la Ley 2492, es decir que el contribuyente haya pagado la sanción después de establecida en la resolución determinativa y antes de la presentación del recurso de alzada, por lo que correspondería reducción de la sanción del 60% y al haber pagado también la observación en los casos que procedía la retención del impuesto con referencia al pago de vacaciones al personal, extremo acreditado mediante Boleta de Pago 1000 con número de orden 2930512530 por la suma de Bs.19.042.-, por lo que la ARIT debió considerar y valorar la prueba presentada y no mantener las observaciones de la resolución determinativa.

Con esos antecedentes, expresa que la Resolución Jerárquica STG-RJ-0707/2007 no tiene motivación, porque validó actuaciones del Superintendente Tributario Regional (resolución de alzada que rechazó la prueba presentada por el contribuyente), sin tomar en cuenta que sobre base cierta la AT determinó la existencia de diferencias en la Información Tributaria Complementaria (ITC), presumiendo que esta diferencia provenía por falta de retención del RC-IVA, sin averiguar el origen de estas diferencias. Por lo expuesto, es evidente la falta de motivación y vicio de arbitrariedad en la resolución jerárquica, debiendo la AT ceñir sus actos conforme establece el art. 200- I de la Ley 2492, es decir que la resolución emitida debe probarse el incumplimiento del contribuyente, enmarcándose la conducta al tipo previsto por la norma, lo que no ocurrió en el presente caso, toda vez, que la resolución jerárquica solo afirmó la falta de retención alegada y sostenida por la AT, sin que la misma hubiera sido probada en fase administrativa, es decir la conducta del contribuyente no se adecua a la tipificación de evasión fiscal, porque no reúne los elementos establecidos en el art. 114 de la Ley 1340, considerando que los elementos objetivos y constitutivos del tipo no coinciden con los de la acción.

Que existió falta de pronunciamiento inobservando la garantía ciudadana, porque la resolución llegó a conclusiones sin sustento real, que pudiera sostener la parte resolutive del acto. También señala, que la autoridad administrativa omitió pronunciarse sobre todos los extremos alegados por KETAL S.A. S.A. referidos a: **1.** Incorrecta determinación sobre base cierta, la cual es inexistente porque ignoró información y documentación presentada por el contribuyente, mismas que fueron rechazadas, limitándose a volcar las diferencias existentes en los anexo 8 y 6, sin considerar el origen de las mismas; **2.** Incompleto trabajo de determinación por parte de los funcionarios del SIN, toda vez que omitió el



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 138/2008. Contencioso Administrativo.- KETAL S.A. contra la Superintendencia Tributario General.

Informe elaborado del Auditor Externo a momento de realizar el análisis del anexo observado, incumpliendo de esta forma los principios de objetividad e imparcialidad en el proceso de determinación; **3.** La AT no realizó de oficio la compensación de los impuestos IUE e IT por el RC-IVA; **4.** Incorrecta calificación de la conducta atribuida – evasión fiscal, toda vez que no está sustentada; y, **5.** Desconocimiento del régimen de prescripción desde la entrada en vigencia del Código Tributario 6. Toda la prueba presentada carece de las presunciones tributarias conforme dispone el art. 81 de la Ley 2492. Lo expuesto precedentemente, viola lo establecido en los arts. 16 en su inc. h) de la Ley 2341 y 4 del DS N° 27113 con relación a la garantía ciudadana. Por lo expuesto, refiere que la resolución jerárquica, contiene vicio de arbitrariedad, observándose actos administrativos carentes de motivación.

También refiere que la resolución jerárquica no consideró el hecho que las obligaciones tributarias no se pueden determinar a partir información tributaria complementaria (ITC) porque esta información no da nacimiento al hecho imponible, tomando en cuenta que la ITC no es parte de los estados financieros y a partir de ésta información fue que se estableció las observaciones en la resolución determinativa.

Así también, violó el derecho a la defensa y tutela judicial efectiva porque incurrió en la prohibición del *non reformatio in peius*, existiendo falta de congruencia entre el contenido y el fundamento del acto administrativo originario, toda vez que la resolución impugnada disminuye los efectos favorables, agravando la situación del contribuyente al incluir en la resolución nuevos resultados perjudiciales, elementos que no fueron esgrimidos por el SIN o la empresa, lo que impidió al contribuyente formular defensa al respecto, por lo que expresa que no debió haberse pronunciado a puntos que no fueron controvertidos por ninguna de las partes, ocasionando limitación en el derecho a la defensa, al debido proceso y a la tutela jurídica.

Tanto el SIN como las Superintendencias Regional y General, fundaron sus decisiones proveniente de un incompleto trabajo de determinación, toda vez, que si bien llegó a ese resultado tomando en cuenta documentos e información, sin embargo no efectuó un análisis profundo de su contenido y sus implicancias, que permitiera a la AT llegar a la verdad material y a partir de ello realizar una determinación imparcial, adecuada y objetiva que analice y valore cada elemento para arribar a conclusiones certeras, lo cual no sucedió, porque la AT realizó la determinación por las diferencias existentes en los anexos 6 y 8, presumiendo que estas diferencias se debieron necesariamente a la falta de retención, originando el reparo establecido; de esta forma la AT no tuteló el derecho de KETAL S.A., es decir, no presumió el cumplimiento de las obligaciones tributarias hasta que en debido proceso se demuestre lo contrario. Por lo que la Superintendencia Tributaria General, confirmó un reparo (establecido en Resolución de Determinativa 069/2007) que no fue comprobado, no debiendo establecer que la diferencia en la ITC (información tributaria complementaria) correspondía a falta de retenciones de los impuestos observados, sin considerar que los mismos pudieron haberse obtenido por existencia de errores de aplicación normativa o a errores del auditor externo o cualquier otra situación; es por ello, que en la resolución



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 138/2008. Contencioso Administrativo.- KETAL S.A. contra la Superintendencia Tributario General.

jerárquica se puede observar la incorrecta aplicación del art. 80 de la Ley 2492 (respecto al régimen de las presunciones).

Por otra parte, señala que las pruebas y descargos presentados fueron rechazados injustificadamente, supuestamente en cumplimiento a lo establecido en el art. 40 del Código de Comercio, empero no tomó en cuenta lo establecido en el art. 37 del Código de Comercio -clases de libro que se debe llevar en una empresa- estos libros que tienen la calidad de auxiliares que no están sujetos a lo dispuesto por el art. 40 (no siendo necesario cumplir con formalidades como legalizaciones) incumpliendo lo establecido en el art. 68 num. 7) de la Ley de Procedimiento Administrativo. Asimismo, hubo incorrecta aplicación del art. 80 de la Ley 2492, respecto al régimen de presunciones tributarias, porque las observaciones eran provenientes de un error de retención del RC-IVA e incorrecta retención del IUE e IT, lo cual llevó a la AT a presumir que la empresa incumplió con la obligación de las retenciones de los impuestos señalados, sin averiguar el verdadero origen de las diferencias observadas, es así que en la legislación boliviana no se puede presumir que cualquier diferencia en la ITC correspondería a omisión de retención, aplicando directamente el incumplimiento del art. 19 de la Ley 843 (por no declaración de la totalidad de los sueldos netos computables sujetos al RC-IVA en el formulario 98 del periodo correspondiente de enero a diciembre 2002), lo cual no es aceptable por KETAL S.A. porque la AT no llegó al origen de las diferencias, tomando en cuenta que la carga de la prueba es más de responsabilidad del SIN que del contribuyente, quien debió probar los fundamentos en que se basó para determinar que la Empresa KETAL S.A. efectivamente incumplió con sus obligaciones tributarias y no presumir como lo hizo, causando de esta manera violación al principio de legalidad, porque la AT no tiene facultad para determinar observaciones sobre las diferencias que pudieran existir en la ITC, sin considerar otro elemento para arribar a una conclusión en la que haya certeza del incumplimiento de la obligación tributaria, tomando en cuenta que la ITC simplemente complementa la información adicional a los estados financieros y no forman parte de los mismos, información que no genera el nacimiento de una obligación tributaria.

En virtud de los fundamentos expuestos, al entender que en la resolución impugnada se aplicó incorrectamente las normas tributarias, causando agravios a la Empresa KETAL S.A., solicitó se declare probada la demanda, revocando la Resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ/0707/2007 de 29 de diciembre, dejando sin efecto la Resolución Determinativa N° 069/2007.

**CONSIDERANDO II:** Que en contestación a la demanda, por memorial presentado en Secretaría de Sala Plena de este Tribunal el 15 de septiembre de 2008, que corre de fojas 160 a 167 de obrados, Rafael Rubén Vergara Sandoval, en representación de la Superintendencia Tributaria General, expone lo que a continuación se detalla:

Respecto a la nulidad de las actuaciones de los Superintendentes Tributarios Regional y General en el memorial de demanda presentado por la Empresa KETAL S.A. S.A., el contribuyente alega que los actos administrativos (resolución de alzada y jerárquica), no son válidos, toda vez que, las autoridades señaladas carecían de competencia, empero



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

conforme a los datos del proceso no cursa en antecedentes administrativos que la empresa KETAL S.A. hubiera impugnado el nombramiento a momento de interponer el memorial de recurso de alzada, debiendo ser esa la instancia para resolverse. Por lo tanto, no corresponde su consideración al no existir agravio sobre este punto, empero es necesario aclarar al respecto que la competencia tanto de la autoridad regional como general emerge de la Ley, tal como dispone el art. 5-1 de la Ley 2341 aplicable supletoriamente al caso por mandato del art. 201 de la Ley 3092, más aún si los arts. 123, 134, 139 -b), 140-a) y b), 143, 144 de la Ley 2492 y la Ley 3092, atribuyen la competencia a los superintendentes tributarios regionales y generales para conocer y resolver los recursos de alzada y jerárquico.

Con relación, a que la resolución jerárquica violó el derecho a la defensa, la tutela judicial efectiva, inobservando el principio de prohibición del *non reformatio in peius*, además de la falta de congruencia entre el contenido y el fundamento, al respecto la autoridad demandada aduce que no es cierto que en alzada su hubiera ratificado las observaciones establecidas en la resolución determinativa con nuevos elementos y tampoco se modificaron los ya existentes, por el contrario en la instancia de alzada se verificó y evaluó la prueba presentada por el sujeto pasivo conforme dispone el art. 81 de la Ley 2492, por lo que en ningún momento se empeoró la situación de KETAL S.A., cabe hacer notar que la pretensión de KETAL S.A. era que se le reconozcan derechos en base a fotocopias simples incumpliendo lo establecido en el art. 217-a) de la Ley 3092.

Respecto, a las diferencias existentes en los anexos 6 y 8, refiere el demandante que el SIN presumió que estas diferencias se debieron a retenciones omitidas, conclusiones que fueron ratificadas por la ARIT y la Superintendencia Tributaria General, violando el principio de igualdad del contribuyente. La autoridad demandada señala que de la revisión y compulsas de antecedentes administrativos, pudo verificar de la ITC a los Estados Financieros y su Dictamen al 31 de diciembre de 2002, diferencias en: 1. Pagos al personal ejecutivo, 2. Pagos por vacaciones sin retenciones del RC-IVA y 3. Diferencias no aclaradas en el RC-IVA. Con relación a la primera observación, el contribuyente no pudo desvirtuar porque no presentó prueba oportuna conforme dispone el art. 70 de la Ley 2492, hace notar que la observación se elaboró a partir de los datos proporcionados en el informe del auditor externo, la AT no contó con información detallada del origen de las diferencias. Respecto de la segunda observación, de la documentación presentada como prueba de descargo, consistente en un cuadro de resumen por pago de vacaciones al personal dado de baja según los finiquitos y tres archivadores de palanca, además de las planillas impositivas correspondientes, se verificó que KETAL S.A. S.A. no realizó las retenciones del impuesto correspondiente. Con relación al tercer punto, el sujeto pasivo no presentó prueba alguna ni impugnó este concepto, por lo que no corresponde la observación de KETAL S.A.

Respecto a las observaciones en el anexo 8, mismas que posteriormente fueron canceladas por el contribuyente y que en el memorial de demanda contencioso administrativa refiere que este pago realizado no está claro y que además no aplicó el régimen de reducción de sanciones como consecuencia del pago realizado antes de la presentación del recurso de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

alzada. La Superintendencia Tributaria General, arguye que este extremo no es evidente, toda vez que la resolución jerárquica en la parte resolutive es clara al señalar: "que los pagos efectuados por el contribuyente deben ser considerados como pagos a cuenta al no haber cancelado el contribuyente la totalidad de la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa...", por lo que el pago efectuado por el sujeto pasivo no equivale al 20 % del monto impuesto en la resolución determinativa, aspecto que impidió que éste pudiera beneficiarse con la reducción de la sanción conforme establece el art. 156 de la Ley 2492. Por consiguiente, en este punto tampoco existe agravio causado a la Empresa KETAL S.A.

Con relación a que la Superintendencia Tributaria General rechazó injustificadamente la prueba de descargo presentadas por KETAL S.A., refiere que las mismas no fueron valoradas, toda vez que los documentos contables que fueron presentados como prueba no cumplían con los requisitos conforme disponen los arts. 40 y 41 del Código de Comercio, además que el contribuyente debió cumplir lo establecido en el art. 81 de la Ley 2492, por lo que la prueba rechazada previamente mereció un análisis que convenció a la autoridad administrativa, que la misma no cumplió con el requisito de oportunidad, por ello, no es evidente el agravio causado a la Empresa demandante.

Por otra parte, en el memorial de demanda el contribuyente refiere que al existir créditos recíprocos entre la AT y KETAL S.A. estos debieron ser compensados de oficio, toda vez que fue el origen de las diferencias observadas por el SIN. Al respecto, en este punto KETAL S.A. solo afirmó que se debió a un error, reteniéndose el IUE e IT en lugar del RC-IVA, empero no presentó ni en instancia de alzada ni jerárquica documentación de lo afirmado, por lo que no demostró un pago indebido, por lo tanto no pudo la AT realizar una compensación de oficio porque no demostró el pago por error del IUE e IT, y al estar consignada esta obligación tributaria (ingresos sujetos al RC-IVA) en el anexo 6 de la ITC sin que la retención hubiera sido acreditada, correspondía dejar firme el reparo observado por la AT.

Con relación a que la Superintendencia Tributaria General, realizó una errada calificación de la conducta (evasión fiscal) del contribuyente, sin considerar que hubo un error de derecho reteniéndose el IUE e IT en lugar del RC-IVA; al respecto, si bien cuando existe algún tipo de error, este no debe provenir a causa de dolo ni de culpa, para que el error pueda ser excusable, empero el error que alega el demandante fue por culpa, razón que no justifica el proceder del contribuyente, toda vez, que la Ley es de conocimiento de todos y nadie puede alegar ignorancia de lo que dispone que al estar la resolución jerárquica debidamente sustentada con fundamentos técnico-jurídico-tributario, observando lo dispuesto en el art. 211. III de la Ley 3092, la calificación de la conducta del contribuyente se adecuó a lo sancionado por la resolución determinativa - evasión fiscal, conforme disponen los arts. 114, 115-1) y 116 de la Ley 1340.

Por último, con relación al incumplimiento del régimen de presunciones previsto en el art. 80 de la Ley 2492. Al respecto, el agravio señalado en esta instancia no fue planteado en el recurso jerárquico, razón que imposibilita ser considerado en la resolución de la demanda contencioso



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 138/2008. Contencioso Administrativo.- KETAL S.A. contra la Superintendencia Tributaria General.

administrativa, bajo el principio de congruencia, no siendo esta la vía para resolver actos consentidos libre, voluntaria y expresamente por el contribuyente que no hayan sido impugnados oportunamente, por lo que no existe tampoco ningún agravio causado a la Empresa KETAL S.A.

Por lo expuesto, afirma que la demanda contencioso administrativa carece de sustento jurídico tributario, no existiendo agravio ni lesión de derechos que se hubiere causado a la Empresa KETAL S.A. con la emisión de la Resolución del Recurso Jerárquico erróneamente impugnada (resolución que confirmó la resolución de alzada y dispuso mantener firme y subsistente la resolución determinativa).

Con la respuesta a la demanda y corridos nuevos traslados, a fojas 238 se decretó Autos para Sentencia.

**CONSIDERANDO III:** Que de la compulsas de los datos procesales como la resolución administrativa impugnada, se establece que:

En principio, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar control judicial y legalidad sobre los actos ejercidos por la Superintendencia Tributaria General.

Que el motivo de la controversia en el presente proceso se circunscribe en determinar si: **1.** La resolución de alzada violó el principio de prohibición de la "*reformatio in peius*" (introduciendo nuevos elementos que empeoran la situación inicial del contribuyente), que a su vez, existió falta de motivación e inobservancia de la garantía ciudadana; **2.** Efectivamente hubo un error de hecho en las retenciones de los impuestos, es decir se retuvo erróneamente el IUE e IT por el RC-IVA, debiendo la autoridad administrativa realizar la compensación de oficio de ambos impuestos; **3.** La conducta del contribuyente no se adecúa al tipo sancionado - evasión fiscal; y, **4.** Habiendo el contribuyente realizado pagos antes de la presentación del recurso de alzada, corresponde o no la aplicación del art. 156 num. 2 de la Ley 2492 (reducción de la sanción). Al respecto corresponde analizar y precisar los hechos suscitados en la fase administrativa y contrastarlos con los argumentos expuestos en la demanda.

En concreto, una vez compulsados los antecedentes y las Resoluciones Administrativas base de la impugnación contenida en la demanda con las normas tributarias, se establece:

Que mediante la Orden de Verificación Interna 00051000073 se notificó el 4 de abril de 2006, a la empresa KETAL S.A. S.A., que habiendo los funcionarios del SIN evidenciado que en la Información Tributaria Complementaria (ITC), anexos a los Estados Financieros y Dictamen sobre la Información Tributaria Complementaria de la gestión 2002, diferencias en los Anexos Tributarios 6 y 8 (anexo 6 "*diferencias entre el total de sueldos netos computables sujetos al RC-IVA y el total sueldos al RC-IVA según Form. 98*" (sic) fs. 328 de anexo administrativo) y (anexo 8 "*información de pagos a beneficiarios del exterior (excepto actividades parcialmente realizadas en el país). Diferencias entre el total Importe Remesado y el Total importe remesado según*"), diferencias que sumados



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 138/2008. Contencioso Administrativo.- KETAL S.A. contra la Superintendencia Tributario General.

ambos anexos más el impuesto omitido llegó a Bs.411.776, monto a pagar por KETAL S.A. Ante esa observación de la AT, el contribuyente presentó prueba de descargo consistente en: fotocopias de planillas de sueldos y formulario 98, Dictamen del auditor independiente sobre la Información Complementaria de algunos procedimientos para la elaboración de la ITC y el Anexo 6; además respecto a la segunda observación (anexo 8) señaló su acogimiento al Programa Transitorio Voluntario Excepcional (PTVE), sin adjuntar la resolución respectiva de su acogimiento, por lo que de la documentación presentada se verificó que las diferencias entre el impuesto adeudado en el anexo 6 y el impuesto establecido en el anexo 8 persistían las observaciones.

Posteriormente la AT emitió la Vista de Cargo GD-GLP-DF-VC-071/06 el 20 de octubre, estableciendo un adeudo al fisco de Bs.646.566.-, que incluye el impuesto omitido del RC-IVA e IUE-BE por Bs.411.776.-, mantenimiento de valor por Bs.90.678.- e intereses por Bs.144.112.-, correspondiente a los periodos fiscales de enero a diciembre 2002, tipificando la conducta como evasión, no habiendo sido suficiente la prueba presentada para desvirtuar los reparos imputados en su contra, el 9 de marzo de 2006 la AT notificó a la empresa KETAL S.A. con la Resolución Determinativa N° 069/2007 de 5 de febrero, que sobre base cierta estableció al sujeto pasivo con la deuda tributaria de Bs.245.376 (RC-IVA Bs.229.957.- e IUE-BE Bs.15.420.-), calificando la conducta de la empresa KETAL S.A. como evasión fiscal conforme establecen los arts. 114 y 115 num. 1) y 2) de la Ley N° 1340.

El 29 de marzo de 2007, el contribuyente presentó recurso de alzada contra la resolución determinativa, mereciendo la Resolución STR/LPZ/RA 0387/2007, que dispuso confirmar la Resolución impugnada, al considerar que no presentó prueba idónea para desvirtuar los cargos imputados, ya que la empresa KETAL S.A. aparejó documentación relacionada a las retenciones por concepto de IUE e IT de las remuneraciones del personal eventual, de contrato y de los asesores de la empresa, empero esta documentación no correspondían a las diferencias observadas por la AT (fojas 190 a 195 de antecedentes administrativos).

Ante esta determinación asumida por la ARIT, el 21 de agosto de 2007, la empresa KETAL S.A., interpuso recurso jerárquico, mereciendo la Resolución STG - RJ/0707/2007 de 29 de noviembre, emitida por la Superintendencia Tributaria General, que confirmó la Resolución impugnada y dispuso considerar los pagos efectuados como pagos a cuenta, toda vez que no canceló el total de la deuda tributaria establecida en la resolución determinativa.

Bajo ese contexto se tiene, previamente antes de ingresar al fondo de la demanda contenciosa administrativa, es necesario aclarar a la empresa demandante, que esta no es la vía para resolver impugnaciones respecto de los nombramientos de las autoridades administrativas (Superintendente Tributario General y Regional), toda vez que este Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar control judicial y de legalidad sobre los actos ejercidos por la Superintendencia Tributaria General.





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 138/2008. Contencioso Administrativo.- KETAL S.A. contra la Superintendencia Tributario General.

1. Con relación a que el Superintendente Tributario General validó actos de la Resolución de alzada en la que se introdujo nuevos elementos de convicción, argumentos que no fueron esgrimidos por la AT trastocando el acto original, violando de esta manera el principio de prohibición de "*reformatio in peius*". Es necesario señalar, que este principio está relacionado directamente con el principio de congruencia, toda vez que refiere que la resolución deberá ser congruente con las peticiones formuladas por los interesados, sin que en ningún caso pueda la Administración agravar su situación inicial (principio de prohibición de "*reformatio in peius*"), sea en la resolución del procedimiento o en la resolución del recurso. Sin embargo, de la revisión de los antecedentes del proceso no se han evidenciado elementos nuevos que hubieran modificado el acto original, tampoco el demandante señala cuáles fueron esos elementos nuevos que se introdujeron en alzada y que fueron ratificados por la Superintendencia Tributaria General, solo se limitó a afirmar que en esas instancia se habría violado la prohibición del *non reformatio in peius*, sin demostrar el agravio sufrido. Es así, que en alzada se mantuvo las observaciones de la resolución determinativa, porque la documentación presentada como descargo en esa instancia no fue considerada válida, en atención a que no fue presentada en original o copia legalizada, incumpliendo lo establecido en el art. 217 inc. a) de la Ley N° 3092 (Título V del CTB), requisitos importantes para dar validez a la prueba ofrecida, dicho incumplimiento es de responsabilidad exclusiva del sujeto pasivo, como bien valoró la autoridad regional y general; es decir, de acuerdo a la sana crítica (art. 81 de la Ley 2492); de tal manera que al no haber presentado prueba documental dando cumplimiento a los requisitos establecidos por Ley (documentación original o copia legalizada), no pudo ser valorada. Por lo expuesto, no es evidente la falta de motivación y vicio de arbitrariedad en la Resolución jerárquica y de alzada, toda vez que las autoridades administrativas enmarcaron sus actos conforme establecen los arts. 217 inc. a) de la Ley N° 3092 (Título V del CTB) y 81 de la Ley 2492.

2. Respecto, a lo alegado por el demandante sobre el error de hecho en las retenciones de los impuestos, es decir se retuvo erróneamente el IUE e IT por el RC-IVA, debiendo la autoridad administrativa realizar la compensación de oficio de ambos impuestos, empero de la prueba presentada con juramento de reciente obtención consistente en comprobantes de liquidación se consigna una retención que asciende Bs.539.781,50.- (retención errónea del IUE e IT), monto que difiere del proporcionado por el auditor externo, referente al pago de otros bonos y remuneraciones al personal ejecutivo de la empresa en el que se consigna un total de Bs.517.841,61.-, siendo este monto el observado por la AT, información que también es contrastada con los documentos contables, en el que se evidencia diferencias porque establecen un monto de Bs.638.474,30.-, monto que no es igual al observado por la AT, extremo que no permitió a la Superintendencia Tributaria General tener la certeza de que esas retenciones del IUE e IT correspondían efectivamente al importe del RC-IVA observado, por lo tanto, la Empresa KETAL S.A. no pudo desvirtuar lo imputado en su contra por la AT. Cabe aclarar al demandante, en cuanto a la no aplicación de los principios de oficialidad o de impulso de oficio en el recurso jerárquico de acuerdo al num. 1) del Art. 200 de la Ley 2492 (incorporado por el Art. 1 de la Ley N°3092) al que

(17)



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

acude para amparar su pretensión en la demanda, que dicho principio no conlleva la obligación de la Superintendencia Tributaria General de intervenir como parte para obtener prueba o buscar hechos que son parte del litigio o en su caso, suplir la negligencia de las partes, quienes por mandato legal tienen a su cargo producir la prueba que demuestre sus derechos o respaldan sus pretensiones, un razonamiento contrario llevaría a comprometer el principio de imparcialidad que debe regir las actuaciones de la entidad administrativa al momento de emitir sus resoluciones.

3. Con relación al pago realizado por el demandante de las observaciones de los impuestos del RC-IVA e IUE-BE establecidas en la resolución determinativa, antes de la presentación del recurso de alzada, correspondía o no la aplicación del art. 156 num. 2) de la Ley 2492 (reducción de la sanción). Si bien la Empresa KETAL S.A. pagó estos impuestos, empero fue solo una parte del monto establecido en la Resolución Determinativa N° 069/2007 que llegó a Bs.245.376.-, solo pagó Bs.9.391.- por RC-IVA (pago a cuenta) acreditado mediante boleta de pago Form. 1000 con No. De Orden 2930512530 y Bs.6.166 por IUE-BE (pago total, quedando extinguida esta obligación tributaria) mediante boleta de pago Form. 1000. Al respecto el art.156 - 2) (Reducción de Sanciones) de la Ley 2492, señala que: *"El pago de la deuda tributaria efectuado después de notificada la Resolución Determinativa o Sancionatoria y antes de la presentación del Recurso a la Superintendencia Tributaria Regional, determinará la reducción de la sanción en el sesenta (60%) por ciento"*, en concordancia el art. 38 (Reducción de Sanciones), refiere que: *"...La reducción de sanciones en el caso de la contravención tributaria definida como omisión de pago procederá siempre que se cancele previamente la deuda tributaria incluyendo el porcentaje de sanción que pudiera corresponder, sin perjuicio del desarrollo del procedimiento sancionatorio ulterior"*, de la normativa citada, se extrae que la reducción de sanciones en casos de contravenciones tributarias procederá siempre que el contribuyente cancele previamente el total de la deuda tributaria, siendo la finalidad de los citados artículos otorgar incentivos al contribuyente que paga la totalidad de la deuda tributaria, empero, al no existir el pago total del monto establecido en la Resolución Determinativa el contribuyente no puede beneficiarse con la reducción del 60% de la sanción impuesta por omisión de pago correspondiente al período fiscalizado, debiendo considerarse ese pago como pago a cuenta, toda vez, que no es aplicable la reducción por el pago de algunos conceptos que no representa la totalidad del tributo adeudado al fisco, tal como correctamente lo entendió el Superintendente Tributario General a momento de emitir la resolución impugnada en esta instancia.

4. Por último, referente a que la conducta del contribuyente no se adecúa a la contravención sancionada - evasión fiscal, es preciso recordar que los reparos realizados por la AT tienen como sustento las diferencias encontradas en los anexos 6 y 8 contrastados con la declaración del formulario 98 presentado por la Empresa KETAL S.A. correspondiente al período fiscal enero a diciembre 2002, en los que se estableció que la empresa no cumplió con las retenciones de los impuestos del RC-IVA e IUE-BE; por cuanto, esta información fue el punto de partida, para llegar a un resultado neto impositivo, que estableció las diferencias en el pago de tributos, aspecto que no fue desvirtuado por el ahora demandante. Ahora



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 138/2008. Contencioso Administrativo.- KETAL S.A. contra la Superintendencia Tributario General.

bien, en cuanto al hecho si corresponde o no la aplicación de la sanción por evasión fiscal, al respecto la Ley 1340 en sus arts. 114 y 115 inc. 2) determina que comete evasión fiscal, el que mediante una acción u omisión, que no constituya defraudación fiscal o contrabando, reduzca ilegítimamente los ingresos tributarios y se configura la referida evasión fiscal, cuando se compruebe que los contribuyentes han omitido el pago de los tributos; en concordancia con lo señalado en el art. 137 (determinación por la Administración) num. 1) "Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generados del tributo". Por esta razón, es correcto el fundamento respecto a la calificación de la conducta del contribuyente como evasión en aplicación de la normativa señalada. Además, de que el propio contribuyente señaló que no cumplió con la retención del impuesto RC-IVA, porque se produjo un error reteniendo en su lugar el IUE e IT, al efecto adjuntó un Informe de Auditoría, es decir, este hecho refiere que efectivamente existió una omisión de pago de tributos, lo cual no pudo ser desvirtuado en fase administrativa.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 10. I de la Ley N° 212 y art. 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fojas 70 a 97, presentada por el representante legal de la Empresa KETAL S.A., dejando firme y subsistente la resolución impugnada, emitida por la Superintendencia Tributaria General.

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

**No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente**

Regístrese, notifíquese y archívese.

Jorge Isaac von Borries Méndez  
**PRESIDENTE**

Rómulo Calle Mamani  
**DECANO**

Antonio Guido Campeto Segovia  
**MAGISTRADO**

Pastor Segundo Mamani Villca  
**MAGISTRADO**

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**