



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



2-12-16
18:00

SALA PLENA

13

SENTENCIA: 423/2016.
FECHA: Sucre, 19 de septiembre de 2016.
EXPEDIENTE: 490/2013.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Corporación de AQUINO BOLIVIA S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Pastor S. Mamani Villca.

VISTOS EN SALA PLENA: Que por Resolución N° 55/2015, de 3 de marzo, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia (Exp. 490/2013) cursante de fs. 296 y vta., se dispuso la acumulación de los procesos 492/2013 con el 490/2013 con el fin de obtener una sentencia única en estos casos, al haberse impugnado la misma Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0451/2013 de 15 de abril, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); de los antecedentes procesales, se tiene que:

PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO N° 490/2013
INTERPUESTO POR LA CORPORACIÓN DE AQUINO BOLIVIA S.A.
CONTRA LA AGIT.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

La demanda contencioso administrativa de fs. 92 a 118, en la que Juan Carmelo Menacho Quiles, en representación de la Corporación de Aquino Bolivia S.A., al amparo de los arts. 327, 778 y sgtes. del Código de Procedimiento Civil y art. 2 de la Ley 3092, interpone demanda contencioso administrativa, contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0451/2013 de 15 de abril, indicando lo siguiente:

I.1. Antecedentes de hecho y de derecho de la demanda.

La empresa demandante en la mayor parte de su exposición suscita nulidad de obrados y para el caso de ingresarse a considerar el fondo de la demanda, la revocatoria de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0451/2013 de 15 de abril, con los fundamentos que a continuación se detallan:

1.- Sobre los aspectos de forma, señala que existen varios e insubsanables vicios de nulidad en la Resolución Jerárquica impugnada, por vulneración de los arts. 8.II, 9.II, 24, 26, 56, 57, 115.I, 116.I, 117.I y 311.5) de la Constitución Política del Estado y los arts. 6, 8, 10, 15, 16, 17, 42, 43, 44, 45, 68, 69, 73, 74, 75, 95, 96, 99 y 104 del Código Tributario; 18, 19, 23 del D.S. N° 27310 (RCTb); art. 4, 29, 30, 35 y 36 de la Ley 2341; arts. 3, 28, 32 y 55 del D.S. N° 27113 y art. 3 del D.S. N° 26462, los cuales reconocen los derechos y garantías constitucionales a la seguridad jurídica, igualdad, derecho a la propiedad, debido proceso, legalidad,

capacidad contributiva, no confiscatoriedad, *non bis in idem*, razonabilidad y proporcionalidad.

Expresando entre otros aspectos, sostiene que por mandato de la Ley corresponde a la Administración Tributaria (AT) en la Vista de Cargo, fijar el método de determinación y definir el mismo, esto es, si la determinación tributaria se efectuará sobre base presunta o sobre base cierta; afirma que la determinación del método tiene marcada relevancia jurídica, dado que su incumplimiento provoca que no se cumpla con la finalidad última de la misma, cual es determinar la real magnitud del hecho imponible, ya que tanto en la determinación del IVA como del IUE se ha violado el principio de realidad económica y no confiscatoriedad, en el caso del IUE al haberse fijado gasto cero, que genera un irreal 100% de utilidad.

Continúa señalando, que existen omisiones de valoración y motivación de la AGIT en la Resolución, ya que los fundamentos y descargos del contribuyente unos no fueron respondidos, otros fueron parcialmente y los que fueron respondidos carecen de fundamento razonable. Existe una falta de apreciación sobre la nulidad por la omisión de valoración de la prueba presentada y producida durante el proceso de fiscalización e impugnación y a lo expresado en sentido de que la Resolución Jerárquica es incongruente, así como por haber restringido el derecho a la defensa del contribuyente, al no haberle entregado íntegra y oportunamente los documentos que conformaron el expediente; Así mismo plantea nulidad insubsanable por la supresión y alteración de contenido del expediente, así como por la participación de ciudadanos distintos o ajenos a los funcionarios designados, en razón de lo cual solicita se declare la nulidad hasta el vicio más antiguo, que según expresa es hasta la designación de un funcionario a cargo de la fiscalización, agravio que tampoco fue respondido por la ARIT, por ende el fundamento de la AGIT, en el sentido que se ha cumplido con el deber de motivación esta respondido resulta no ser evidente, lo que lesiona los derechos fundamentales de la Corporación de Aquino Bolivia S.A., solicitando en este punto de las nulidades pronunciamiento favorable, disponiendo la nulidad del proceso de determinación de oficio, esto es hasta que se designe un funcionario a cargo de la fiscalización.

2.- Señala que la AGIT no ha corregido las vulneraciones de la Administración Tributaria, al no haberse determinado la base imponible de la IUE. Asimismo en relación a la impugnación relativo al IUE e IVA (de fondo), la empresa demandante expresa que se ha producido una ilegal e incorrecta determinación del IUE por haberse consignado gasto cero, aplicándose la alícuota sobre el ingreso bruto en lugar de la unidad neta imponible, vulnerándose el art. 47 de la Ley 843, ya que a pesar que se determinó el método por base presunta, no se aceptó ni consideró los índices y distintos elementos y parámetros, que se aportaron como prueba por la Corporación de Aquino Bolivia S.A. durante el periodo probatorio, entre ellos, los estados financieros de todas las universidades y estadísticas oficiales del Ministerio de Educación, así como datos adicionales que cursan en obrados como los coeficientes e indicadores de desempeño económico nacionales oficiales (Instituto Nacional de Estadísticas, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas y Servicio de Impuestos Nacionales) e internacionales como los de la UNESCO.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 490/2013. Contencioso Administrativo.- Corporación de
AQUINO BOLIVIA S.A. contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

Continúa señalando luego la existencia de precedentes como la Resolución del Recurso Jerárquico N° STG/RJ/0232/2006 que acredita que cuando se procede a la determinación en base presunta se aplican índices y factores.

Además manifiesta que existió una ilegal aplicación simultánea de los métodos presunto y cierto en la determinación del IUE, y que ilegalmente se adicionó ingresos contables "importes extraídos de los estados financieros"; en la determinación del referido impuesto cuyo cálculo se había efectuado sobre base presunta.

En relación al IVA, expresó que igualmente existió una ilegal e incorrecta determinación, por la depuración total (100%) del crédito fiscal efectuado sobre base presunta. En relación a éste aspecto, la AGIT sostiene que el cálculo debió efectuarse sobre base cierta, es decir con documentos e información que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, pero contradictoriamente luego ésta institución afirma que la administración tributaria "...para determinar la depuración del crédito fiscal IVA procedió al análisis en ausencia de la documentación solicitada en el requerimiento" (pág. 100), señalando además que en el presente caso se advertía una inexistencia generalizada de documentación generada por fuerza mayor, que fue comunicada y acreditada ante la Administración Tributaria. Refiere además que si ésta última afirmación sea cierta, es evidente que existe una contradicción en la argumentación de la AGIT dado que si no existe documentación no puede efectuarse una determinación en base cierta, y lo que es esencial la discusión sobre el método le sirve a la AGIT para obviar el tema de fondo: la depuración total e ilegalmente del cien por ciento (100%) del crédito fiscal.

Agregó por otra parte que el cargo del IUE surge directamente de la determinación de la base de cálculo asumida para los cargos para el Débito Fiscal IVA, manifiesta que también son aplicables a esta impugnación los fundamentos que se expresan en la impugnación al IVA: La Autoridad demandada ha tomado los resultados arbitrariamente, considerando solo el mes de enero 2007, en el que los depósitos son mayores a la declaración jurada del IVA sin tomar en cuenta el saldo inicial en caja al inicio de gestión, sin tomar en cuenta los once (11) meses restantes, en los que los importes declarados son notoriamente mayores a los depósitos, lo cual al tratarse de un impuesto anual, demuestra más bien que no existen ingresos no declarados a los efectos del IUE o lo que es lo mismo, demuestra que dicha diferencia no tiene efecto en el IUE.

Asimismo refirió que en lo que concierne a la sanción por omisión de pago, alega que también se actuó con una calificación incorrecta, dado que ello se produce únicamente cuando la determinación ha sido establecida conforme a la ley y se omitió su pago, por lo que al no existir IVA e IUE determinado como omitido no se ha configurado el tipo contravencional calificado en el caso.

Respecto a la multa por incumplimiento de deberes formales, alega que el contribuyente se halla exento de responsabilidad por fuerza mayor, conforme a lo dispuesto por el artículo 153 del Código Tributario.

Refiriendo además, que en relación a la multa por registro incorrecto en el Libro de ventas IVA, dicha sanción ya fue impuesta durante la Orden de Verificación OVE 0009OVE00229, solicitando se aplique el principio *non bis in idem*.

I.2. Petitorio.

Concluyó solicitando la nulidad del proceso de determinación de oficio hasta el vicio más antiguo, y en caso de pronunciarse en el fondo, revoque la Resolución Jerárquica impugnada y en mérito a ello se deje sin efecto los cargos por IUE, IVA, así como las multas de omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersona al proceso y responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 14 de noviembre de 2013, que cursa de fs. 179 a 186, expresando que no obstante que la resolución impugnada, está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, debe considerarse lo siguiente:

1.- Sobre las nulidades señaló que debe observarse el principio de especificidad y trascendencia, en función del perjuicio real que se hubiere ocasionado, y que en el caso de autos, la Resolución Jerárquica ha valorado todos y cada uno de los aspectos planteados por el contribuyente, considerando la incidencia que los mismos podían tener en el proceso, al no haberse afectado ningún derecho del contribuyente, por lo que no correspondía la nulidad alegada por el sujeto pasivo.

Asimismo manifestó que el artículo 7 del D.S. N° 24051 señala que la Utilidad Neta sujeta a impuesto será el resultado de restar a la utilidad Bruta (diferencia de los Ingresos menos los costos de los bienes vendidos y servicios prestados), los gastos necesarios para obtenerla, de allí se tiene que se consideró los importes determinados en el IVA además de la diferencia de los importes registrados en los balances, efectuado todo ello, sobre base cierta.

En relación a la depuración de los gastos operativos se tiene que el contribuyente no presentó la documentación requerida y consecuentemente no demostró de manera indubitable la existencia de los mismos.

Adujo que debe considerar que la determinación de la base imponible puede realizarse por ambos métodos (cierto o presunto) sin que la aplicación de uno implique bajo ningún motivo la exclusión del otro y en el caso en análisis, para la determinación del débito fiscal, la Administración Tributaria recabó información de dos fuentes diferentes, se tomó las facturas emitidas por el contribuyente, declaradas por sujetos pasivos del RC-IVA mediante el formulario 110. Sostuvo más adelante, que el propio contribuyente no presentó los documentos requeridos alegando que se habían destruido, habilitando así a la Administración Tributaria sus facultades de investigación. En virtud de lo dispuesto en los arts. 66, 100 y 104 del Código Tributario, en mérito a los hallazgos que efectúe ésta



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 490/2013. Contencioso Administrativo.- Corporación de
AQUINO BOLIVIA S.A. contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

también puede determinar la existencia de elementos que permitan la determinación en base cierta o caso contrario acudir a la base de determinación presunta, por estimaciones en base a documentación que permitan deducir el gravamen.

En lo concerniente a la determinación del IVA, señaló que la Administración Tributaria, mediante cédula de 7 de julio del 2011, notificó a la Corporación de Aquino Bolivia S.A. con la Orden de Fiscalización N° 00100FE00085 de 27 de junio del 2011, bajo la modalidad de fiscalización parcial, con alcance a la verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al IVA e IUE, exceptuándose las facturas ya revisadas en la Orden de Verificación Externa N° 00090VE00229 con alcance al Débito Fiscal IVA, por los periodos de enero a diciembre de la gestión 2007, posteriormente se notificó el requerimiento N° 00106402 y la nota de solicitud complementaria por lo que se solicitó la presentación de documentación en original y/o fotocopias de Declaraciones Juradas del IVA e IUE, Libro de Ventas y Compras IVA, notas fiscales de respaldo de Débito y Crédito Fiscal, extractos bancarios planillas de sueldo, planilla tributaria y cotizaciones sociales, comprobantes de ingresos y egresos con respaldo documentado, estados financieros y dictamen de auditoría de la gestión 2007, Plan Código de cuentas contables, Libros Diarios y Mayor, Acta de Constitución, Poder de representación legal, NIT, inscripción de Registro de Comercio, DUI declaradas en el libro de Compras con su respectiva documentación de respaldo, contratos con proveedores nacionales y extranjeros, contratos con profesionales nacionales y extranjeros que prestaron servicio de docencia, listado de principales proveedores, detalle de líneas telefónicas, detalle de activos fijos actualizado con su respectiva documentación de respaldo y otros, otorgándose un plazo de diez días para su presentación.

Continuando su exposición, expresa que la Corporación Aquino Bolivia S.A. solicitó se proceda a determinar la base imponible del IVA y el IUE sobre base presunta, en razón de que la totalidad de la documentación contable y respaldatoria fue siniestrada. Notificando la AT mediante cédula con el Acta de inexistencia de elementos F-4414, expresando que en razón de que el contribuyente no cumplió con la entrega de la documentación e información requerida, tratándose de un ente regulado por la Administración Tributaria, la misma cuenta con información oficial para realizar la determinación sobre base presunta.

Por otra parte sostuvo que la Administración Tributaria expresó que para determinar la depuración del Crédito Fiscal IVA, procedió al análisis en ausencia de la documentación solicitada en el Requerimiento de las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal IVA, y ante la ausencia de documentación original, depuró en su integridad el importe de compras registradas al no demostrar la procedencia y cuantía del crédito, en consecuencia se constituye en un importe cierto e indubitable; evidenciando que el reparo se encuentra determinado correctamente en base cierta. Asimismo, respecto a la determinación de ingresos y cuya incidencia se refleja en el Débito Fiscal IVA, se advierte que la AT efectuó el relevamiento de información de Libro de Ventas, el cual fue presentado por el Contribuyente, contrastándolo con las facturas de ventas declaradas por los dependientes mediante los F-110 (facturas presentas como descargo

del RC-IVA mediante software Da Vinci) información obtenida del sistema SIRAT del SIN, procedimiento que permitió establecer una diferencia a favor del fisco, por lo que aseveró correcta la determinación de la deuda sobre Base Cierta.

Alega además, que en la etapa de determinación de ingresos, en razón a que el contribuyente omitió presentar la documentación que le fue solicitada, imposibilitando con ello el conocimiento cierto de sus operaciones, la AT estaba plenamente facultada -en cumplimiento del art. 44 del CT- a recurrir a los medios para la determinación sobre base presunta, a objeto de establecer las obligaciones tributarias del contribuyente. Además como resultado de la información solicitada al sistema financiero y en razón de esa solitud remitida por los mismos, se elaboró el papel de trabajo "Resumen Depósitos Bancarios" en el que establecen ingresos a favor del fisco no declarados, en ese sentido esta parte de los ingresos, sobre la información obtenida y remitida por entidades bancarias, es sobre base presunta y respecto a la base imponible para la determinación de la deuda tributaria por IVA, se advierte que la depuración del crédito fiscal fue efectuada sobre base cierta; la determinación de ingresos no declarados se realizó mediante base cierta en comparación del Libro de Ventas con las facturas de ventas informadas por los dependientes, y los ingresos por cuentas bancarias sobre base presunta.

Señala también que la inexistencia de documentación, no limita a la AT en el ejercicio de sus facultades de control, verificación e investigación otorgadas por los artículos 66, 100 y 104 de la Ley 2492 y bajo esta normativa la inexistencia de documentación contable tributaria por pérdida o destrucción, no se constituye en una restricción para que la misma pueda determinar la deuda tributaria en base cierta, considerando la información de terceros obtenida en la labor investigativa o de la propia base de datos de la Administración Tributaria. En ese entendido -remarcó- se puede evidenciar la existencia de las condiciones para la determinación a través de base presunta, considerando que el sujeto pasivo no proporcionó la documentación solicitada.

Respecto a la pérdida de documentación que respalda el crédito fiscal, por siniestro de los depósitos de la Corporación, en mérito a lo cual no correspondía la depuración de la misma con reducción a cero, la AGIT al confirmar la establecida por la Administración Tributaria expresó que la responsabilidad del resguardo de los bienes y documentos que respaldan las transacciones de los créditos impositivos es de absoluta responsabilidad del sujeto pasivo en los términos previstos en los numerales 4, 5 y 8 del art. 70 del Código Tributario.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicita se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 490/2013. Contencioso Administrativo.- Corporación de
AQUINO BOLIVIA S.A. contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

ACUMULACIÓN EXPEDIENTES 490/2013 Y 492/2013

Que por Resolución N° 55/2015, de 3 de marzo, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia (Exp. 490/2013) cursante de fs. 296 y vta., se dispuso la acumulación del proceso 492/2013 con el 490/2013 con el fin de obtener una sentencia única en estos casos, al haberse impugnado la misma Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0451/2013 de 15 de abril, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA SEGUIDA POR GRACO SANTA CRUZ DEL S.I.N. EXP. N° 492/2013

La Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio Impuestos Nacionales (SIN), representada legalmente Enrique Martin Trujillo Velásquez, interpone demanda contencioso-administrativa, contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0451/2013 de 15 de abril, pronunciado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, indicando lo siguiente:

III. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

III.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Afirma que la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente con objeto de comprobar el cumplimiento relativas al IUE e IVA correspondientes a los periodos de enero a diciembre de la gestión 2007, es así que en lo referente al impuesto al IVA, se verificó y calculó la deuda tributaria sobre Base Cierta en base a la información presentada por el contribuyente y la información extraída del Sistema Integrado de Recaudación para la Administración Tributaria (SIRAT), y por otra parte en relación al IUE, procediéndose a calcular y verificar la deuda tributaria sobre base presunta en base a información presentada por el contribuyente y la información extraída del SIRAT y estados financieros gestión 2007 recabado del archivo de la Administración Tributaria e información proporcionada por terceros.

Sostiene que por el actuar del contribuyente en el procedimiento de fiscalización realizado se emitieron Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación, como la N° 30631, debido al incumplimiento de la obligación de entregar toda la información y documentación requerida por la Administración Tributaria, contraviniendo los numerales 6, 8 y 11 del art. 70 del CT; asimismo, las Actas N°s 30632, 306333, 30634 por registro incorrecto de los Libros de Ventas IVA respecto al importe, por el cual emitieron facturas de ventas correspondientes a los periodos fiscales de febrero, abril y agosto 2007.

Agrega que practicada la liquidación previa de adeudos, por observaciones encontradas, se estableció un monto adeudado por el IVA e IUE, y ante la falta de pago de las observaciones encontradas en la fiscalización, se procedió a emitir la Vista de Cargo N° 7912-00100FE00085-0077/2012 de 11 de mayo, misma que fue notificada al contribuyente.

No obstante, asevera que mediante informe SIN/GGSC/DF/FE/INF/0583/2012 de 15 de mayo, se observó la existencia de errores en la consignación del cuadro N° 7 de la Vista de Cargo, al señalar la alícuota del IUE como 13% siendo lo correcto el 25%, por lo que a fin de no causar confusión y futuras nulidades, mediante Auto Motivado N° 25-00492-12 de 15 de mayo, se anuló la Vista de Cargo citada, ordenándose la emisión de una nueva Vista de Cargo N° 7912-00100FE00085-0088/2012 de 17 de mayo, notificada al contribuyente, quien presentó memorial "solicitando una inexistente nulidad" (Sic) y formulando descargos, valorados por el Informe de Conclusiones SIN/GGSC/DF/FE/INF/0877/2012 de 25 de junio, como se refleja en la Resolución Determinativa RD N° 17-00174-12, mismos que fueron insuficientes para desvirtuar la pretensión del SIN, no pudiendo alegar indefensión. A ello, notificado el contribuyente con la RD interpuso recurso de alzada que concluyó con la emisión de Resolución ARIT-SCZ/RA 0488/2012 de 23 de noviembre, que confirma la RD; Resolución de Alzada contra la que el ahora demandante interpuso Recurso Jerárquico, resuelto por Resolución AGIT-RJ 0451/2013 de 15 de abril, que revoca parcialmente la Resolución de Alzada ARIT/SCZ/RA 0488/2012.

III. Fundamentos de la demanda.

A tiempo de ratificar todos los aspectos de la Resolución Determinativa No 17-00174-2012 y desvirtuando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ/0451/2013, argumenta lo siguiente:

1.- Transcribiendo parte del considerando IV.4.4 Sobre la determinación de Base Imponible xxxiii (pág. 105), manifiesta que la AGIT expuso de forma parcializada y contradictoria, señalando que la deuda tributaria a efectos de la determinación de la base imponible del IVA, fue determinada por la Administración Tributaria sobre base cierta, en virtud a la documentación presentada y extraída del SIRAT como ser declaraciones juradas, libro de compras y ventas, que permiten afirmar el hecho generador del tributo y toda vez que el contribuyente presentó información necesaria para llevar a cabo dicha determinación, la cual se encuentra plasmado en los papeles de trabajo, donde se explica la forma de determinación y la fuente de información utilizada.

Asimismo en relación al procedimiento de fiscalización, manifestó que en ningún momento la Administración Tributaria utilizó como forma de determinación de los tributos la reconstrucción de inventarios, prueba de ello están los papeles de trabajo que forman parte del expediente administrativo, así como la determinación del tributo en lo que respecta al IVA, conforme al párrafo I del art. 43 de la Ley 843.

Afirmó, que en relación a la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1061/2012, la Administración Tributaria analizó únicamente como punto de referencia que sustente la aplicabilidad de Base Cierta utilizada como método para la determinación del tributo en el entendido que en dicha resolución el sujeto pasivo analizado presentó cierto tipo de documentación similar a la presentada en la especie por el contribuyente, la cual permitió determinar el reparo de manera correcta, conforme establece el art. 43 párrafo I de la Ley 2492. En ese entendido, si bien la Resolución Jerárquica hace un



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 490/2013. Contencioso Administrativo.- Corporación de
AQUINO BOLIVIA S.A. contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

análisis de la forma de la determinación del tributo (reconstrucción de Inventarios), esto no significa que la Administración Tributaria haya aplicado la misma forma y procedimiento para la determinación del tributo por tratarse de dos contribuyentes distintos con rubros de actividad distintas tal como se demuestra en los papeles de trabajo adjuntos al expediente.

Por ello sostiene que no corresponde los argumentos expuestos por la AGIT, toda vez que durante el proceso de determinación se tomó en cuenta la actividad principal realizado por el contribuyente según lo extraído del sistema SIRAT II, en la que se señala como actividad principal Servicios de Educación, por lo que mal podría la Administración Tributaria pretender aplicar de manera análoga el criterio y procedimiento al respecto de la reconstrucción de los inventarios con la actividad de un contribuyente de actividad comercial, siendo que los argumentos de la AGIT carecen de valor técnico legal.

Afirma por otra parte que la propia AGIT reconoce que para el IVA la Administración Tributaria aplicó Base Cierta para el IVA, en virtud de la información fidedigna e indubitable de conformidad con la actividad económica del sujeto pasivo estableciendo la Base Imponible para el impuesto de referencia, sin embargo se contradice al señalar que la suscrita hubiese aplicado un procedimiento análogo de otro contribuyente referente a otra actividad económica en virtud al Recurso Jerárquico; argumento, que carece de valor legal pues quedó demostrado que se aplicó Base Cierta al IVA, en virtud al art. 43. I de la Ley 2492, por lo que corresponde confirmar la determinación sobre Base Cierta para el IVA.

Asimismo, transcribiendo el punto **xv** del considerando IV.4.5.1 Débito Fiscal por Depósitos Bancarios, que la AGIT dentro del análisis realizado para el presente caso, establece que los depósitos en cuenta corriente, caja de ahorros que posee el contribuyente constituyen elementos indirectos que acreditan la existencia de ingresos por concreto de prestación de servicios, confirmando por tanto la posición asumida por la Administración Tributaria. Sin embargo la discrepancia radica en los depósitos a plazo fijo, que desde la óptica financiera, tiene como objeto la generación de rendimientos por excedentes de efectivo o capitales ociosos, es decir que son constituidos a partir de saldos positivos de caja o cuentas bancarias. Así también la AGIT en la resolución impugnada, afirma que el dinero ingresado a la cuenta "Caja" o a la cuenta "Banco" por concepto de cuenta corriente y caja de ahorro, es prueba indubitable de la existencia de ingresos no declarados, asimismo la AGIT establece que los depósitos a plazo fijo tienen su origen en los excedentes de fondos existentes en la cuenta caja y en cuenta bancos, excedentes de fondos que son productos de depósitos realizados por alumnos de la misma universidad o sea producto de ingresos por prestaciones de servicios no declarados.

En tal sentido agrega que es correcta la aplicación de la metodología utilizada por la Administración Tributaria, que consistió básicamente de sumar todos los depósitos bancarios y restarlos con los ingresos declarados por el contribuyente en el Form. 220 obteniéndose de esta forma los ingresos no declarados.

Menciona que un aspecto financiero a considerar y observado por la AGIT es que los Depósitos a Plazo Fijo (DPF) no son realizados por alumnos ni por terceros sino por el contribuyente. Esta situación se debe a que los excedentes de efectivo están en poder del contribuyente, dentro de sus "cajas" en forma efectiva o en sus cuentas bancarias producto de pago de mensualidades de los alumnos, por tanto los DPF por más que el origen de los mismos se haya generado por pago de mensualidades los mismos tienen que ser por lógica depositados por el contribuyente.

Continuando con su exposición, afirma que la AGIT omitió en su análisis, el plan promocional denominado FUA aplicado por el contribuyente, en el cual los alumnos pagan por adelantado el costo de la carrera debiendo el estudiante someterse a la relación contractual con el contribuyente. Estos pagos por adelantado por concepto de mensualidades realizados por los alumnos constituye un excedente en efectivo, los cuales al ser consideradas financieramente como activo ocioso, se lo invierte en inversiones temporales, como ser DPF, tal como realizó el contribuyente, siendo éste el origen de los fondos mediante el cual se generan los DPF. Así, la resolución emitida por la AGIT al no pronunciarse sobre el denominado plan FUA y mucho menos al no realizar un análisis del origen de los excedentes de efectivo que dan origen a los DPF, inhibe la certeza de credibilidad al análisis realizado por la misma, los cuales fueron expuestos no sólo en la Resolución Determinativa, sino en la Resolución de Recurso de Alzada emitido por la ARIT.

Por lo expuesto, considera que no corresponden las aseveraciones de la AGIT, en relación a los depósitos a Plazo Fijo, siendo inadmisibles afirmar que el contribuyente no tiene obligación de demostrar sus movimientos económicos mediante los registros contables. Siendo el fundamento con respaldo contable tributario, fundamental al momento de analizar cuestiones de fondo en las controversias tributarias que se presentan entre el contribuyente y la Administración Tributaria al momento de determinación de los hechos generadores del tributo, situación establecida en los arts. 70 numerales 4 y 5, y 76 de la Ley 2492, concordante con los arts. 36, 37 y 40 del Decreto Ley 14379.

Asevera que esta carencia de análisis técnico por parte de la AGIT conlleva a querer que se le considere al contribuyente simples certificaciones bancarias de DPF, sin ponerse a analizar el origen de los mismos como argumentos valederos y de descargos a los ingresos no declarados determinados por la Administración Tributaria, la cual tiene sustento técnico y legal sólido, no pudiendo el contribuyente ampararse en la no presentación de registros contables para encubrir su verdadera realidad económica y por ende sus ingresos sujetos al IVA y al IUE. Manifiesta por ello la necesidad de realizar un análisis conceptual para comprender el fondo de este acápite, la cual tiene trasfondo contable, siendo necesario conceptualizar y aclarar algunos aspectos de índole contable relacionada con esta área, que fue omitida por la AGIT. En ese sentido afirmó que la teoría contable define a la contabilidad como el *"registro ordenado, sistemático y cronológico de todas las transacciones comerciales de implicancia económica, las cuales una vez cumplido el ciclo contable generan los estados financieros"*. Agregó a ello que esta definición establece que estados financieros, son resultados de un ciclo contable la cual parte de la



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 490/2013. Contencioso Administrativo.- Corporación de AQUINO BOLIVIA S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

documentación de soporte que son registradas en comprobantes contables donde la documentación de soporte es agrupada en cuentas siguiendo un criterio lógico. Posterior a ello estas cuentas con traspasadas a Libros Mayores, en dichos mayores se expone el movimiento contable de cada una de ellas las cuales según su naturaleza puede tener un saldo ya sea deudor o acreedor así como saldo cero. Dichos movimientos son resumidos previamente a la generación de los Estados Financieros, en un balance de comprobación de sumas y saldos en la cual, se expone el movimiento deudor y acreedor de cada una de las cuentas tanto de balance como de resultados, los cuales constituyen en un paso previo a la generación de estados financieros.

En el caso presente aseveró, verificado los Estados Financieros, la cual es producto de las transacciones comerciales de índole económico presentados por el contribuyente, se evidencia que el mismo no registra dentro las cuentas expuestas en los estados financieros, los depósitos a Plazo Fijo. En el caso de depósitos a plazo fijo que fueron constituidos a 30 días como alega el contribuyente, dicha situación tendría que estar forzosamente reflejada en los balances de comprobación de sumas y saldos, y por ende en los mayores contables, los cuales tendrían que ser extraídos del sistema contable que posee el contribuyente y presentados ante la Administración, situación que no ha ocurrido.

Refiere que si bien el contribuyente presentó certificaciones del Banco Ganadero, que avalan sus movimientos bancarios con respecto a los DPF, estos tienen que estar respaldados contablemente y al no estar así, pierden validez probatoria más aun considerando la envergadura de los movimientos que el contribuyente pretende se considere, y tener de ésta forma la certeza de que los saldos expuestos en los estados financieros guarden relación con la prueba de reciente obtención presentada por el contribuyente, lo cual no se pudo demostrar contablemente debido a que el contribuyente no presenta registro contable alguno que demuestre la fiabilidad de estos datos. Lo anteriormente descrito vulnera los arts. 36, 37 y 40 del Código de Comercio, referente a la obligatoriedad de todo comerciante de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza e importancia de su organización, debiendo obligatoriamente llevar los siguientes libros: Diario, Mayor, Inventario y Balances, cumpliendo con el encuadernado y foliado ante Notario, por tanto toda transacción comercial o bancaria en este caso tiene que estar respaldada contablemente y expuestos en reportes contables las cuales el contribuyente tuvo las opciones de presentar durante todo el proceso de fiscalización, en el entendido de que los Estados Financieros son el fiel reflejo de la realidad económica de la empresa de manera tal que no quede duda de que las certificaciones bancarias presentadas por el contribuyente forma parte de su ciclo transaccional expuesto en sus Estado Financieros, y que la Administración Tributaria pueda considerarlos válidos para fines fiscales.

Así también citando el art. 62 del Código de Comercio, señala que: "los libros y papeles comerciales constituyen plena prueba en las controversias mercantiles que los comerciantes debatan entre s, judicial o extrajudicialmente. Quién los utilice como prueba no solo estará a lo favorable, sino también a lo que resulte en contra suya". En este caso aseveró, el contribuyente no presenta ningún tipo de documentación

nombrada anteriormente la cual dicho sea de paso tuvo a pesar del siniestro ocurrido la posibilidad de presentarla durante el proceso de fiscalización por el simple hecho de que su sistema contable que genera estos reportes, no sufrió desperfecto alguno.

Señala más adelante que si bien el contribuyente mediante carta de 2 de mayo de 2012, ingresada mediante NUIT 2123 el 2 de mayo de 2012 presentó como prueba documental en original la certificación emitida por la corredora de seguros Kieffer y Asociados de fecha 04/04/2011 con CITE: N° GR-024-1/11, en relación al siniestro de los documentos contables, esta situación no le impedía presentar reportes contables impresos como ser balance de comprobación de sumas y saldos y mayores contables, ante la Administración Tributaria y demostrar de ésta forma el argumento que el contribuyente expone, considerando que la carga de la prueba corresponde al contribuyente tal como lo establece el art. 76 del CTb.

Refiere que para emitir un criterio técnico contable referido a conceptos de flujos de cajas excedentes de efectivo, cuentas bancarias u otros temas de disponibilidad, mínimamente se debe analizar el estado de flujo de efectivo o el estado de origen y aplicación de fondos, el cual fue presentado por el contribuyente durante la etapa de fiscalización. Analizando el estado de flujo de efectivo se evidencia la no existencia de aquellos fondos considerados como excedentes los cuales fueron el origen de fondos de los supuestos DPF, esto llega a inferir que existan ingresos por concepto de pago de mensualidades que no fueron ingresadas a la contabilidad y mucho menos facturadas, situación que se complica aún más si es que el contribuyente no presenta respaldo contable alguno que desvirtúe tal aseveración. Este último análisis tampoco fue realizado por la AGIT al momento de verter opinión técnica referida a los excedentes de efectivo y al analizar los supuestos DPF.

Por lo manifestado afirma, no corresponden los argumentos expuestos por la AGIT. Afirma que según óptica tributaria lo expuesto ampliamente tiene implicancia tributaria ya que a ser el origen de fondos productos de prestaciones de servicios de enseñanza superior según consta en el patrón de contribuyentes estos están alcanzados por el IVA y es considerado ingreso de fuente boliviana a efectos del IUE.

Sostiene que por lo expuesto de manera técnica y jurídica desde una óptica Financiera, Contable y Tributaria se pudo demostrar que los DPF constituyen para el presente caso en ingresos no declarados en demasía en la cuenta u caja de los Bancos (DBF) por el sujeto pasivo, excedentes que se originan el PLAN FUA que consiste en pagar por adelantado el costo de la carrera por el alumno, aspecto que no ha sido considerado por la Resolución AGIT-RJ 0451/2013, por tanto carece de fundamento por no pronunciarse sobre un aspecto de relevancia que demuestra que los DPF son ingresos no declarados por el contribuyente, al respecto el art. 211 del CT señala que la las Resoluciones de Alzada y Jerárquica, se dictaran en forma escrita y contendrán su fundamentación lugar y fecha de su emisión firma del superintendente tributario que la dicta y decisión expresa positiva y precisa de las cuestiones planteadas. Asimismo la CPE garantiza



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 490/2013. Contencioso Administrativo.- Corporación de
AQUINO BOLIVIA S.A. contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

el debido proceso a la defensa a la justicia plural pronta oportuna gratuita transparente y sin dilaciones.

Afirma que la Resolución AGIT-RJ 451/2013, carece de fundamentación legal que al restar importancia al PLAN FUA omitió pronunciarse al respecto, pretendiendo desconocer unos ingresos económicos que el contribuyente no declaró causando indefensión a la administración tributaria, toda vez el pronunciamiento y fundamentación de este punto es vital importancia, siendo que son el origen de los DPF por lo cual constituyen una violación a los derechos y garantías constitucionales, en aplicación estricta del principio de congruencia y el debido proceso, correspondiendo en consecuencia confirmar el débito fiscal para el IVA.

Transcribiendo la parte pertinente del considerando IV.4.6.2. Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas – Estados Financieros vii (pág. 134) afirmó que la AGIT como se expone gráficamente todos los reparos por concepto de Ingresos Imponibles a efectos de la determinación del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) señala han sido confirmandos en la resolución impugnada, excepto los Ingresos por depósitos bancarios.

Seguidamente sostiene que sobre los ingresos no declarados por depósitos bancarios, al respecto de los DPF, corresponde manifestar que de manera amplia se fundamentó de manera técnica y jurídica desde la óptica Contable, Financieros y Tributarios, que constituyen para el presenta caso, en ingresos no declarados en demasía en las cajas de los bancos por el sujeto pasivo excedentes que se originan el PLAN FUA que consisten en pagar por adelantado el costo de la carrera por el alumno, por tanto la administración tributaria ha realizado un correcto cálculo para el débito fiscal IVA.

Continuando su exposición sobre el punto, afirma que dentro de los conceptos de ingresos no declarados por depósitos bancarios para determinación de los ingresos imponibles y por ende de la determinación del IUE la Administración Tributaria consideró conceptos como ser los depósitos en cuenta corriente, caja de ahorro y Depósitos a plazo fijo. La misma AGIT afirmó en los puntos anteriores que se reconocía como Ingresos No Declarados por prestación de servicios los depósitos por concepto de Caja de Ahorro y cuenta corriente observado únicamente los depósitos por concepto de DPF. Los ingresos en efectivo en cajas de ahorro y cuenta corriente a ser considerado por la AGIT como ingresos no declarados fueron considerados por la misma como base para la determinación del IVA débito fiscal, pero no fue considerado como ingreso imponible en el momento de la determinación de los ingresos gravados y por ende del IUE.

Por consiguiente afirma, estos errores de fondo en la determinación del tributo por parte de la AGIT quitan credibilidad al análisis técnico realizado por la misma, por lo que no corresponden los cálculos y observaciones de la AGIT respecto a la nueva determinación de la base imponible del IUE.

En concreto señala, se sigue lesionando los intereses del fisco y por tanto del Estado, los reparos establecidos por la Administración Tributaria fueron correctamente determinados, por lo que la depuración efectuado por la AGIT es simplemente subjetiva pues ninguna parte de su escasa fundamentación respalda técnicamente ni legalmente sus argumentos respecto a la determinación de la base imponible del IVA sobre el débito de los depósitos a plazo fijo más por el contrario en fragante violación a la normativa tributaria omite pronunciarse fundadamente sobre el PLAN FUA y pretende ilegalmente realizar un nuevo cálculo para el IUE violando el derecho a la defensa, el principio de congruencia y el debido proceso.

III.1 Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda, y se revoque en parte la resolución jerárquica impugnada; y en su mérito confirmar en todas sus partes la Resolución ARIT-SCZ/RA 488/2012 y por consiguiente la Resolución Determinativa N° 17-00174-2010 de 26 de junio.

IV.- DE LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), se apersona al proceso y responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 11 de diciembre de 2013, que cursa de fojas 223 a 226, resumiendo la demanda en 3 puntos como controversia; expresando lo siguiente:

Sobre el punto II.1. Respecto a lo expresado por la Administración Tributaria, la cual señala que aplicó a efectos de determinar el tributo adeudado sobre Base Cierta, considerando lo señalado en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1061/2012, en virtud de que la información existe, y puede ser extraída del SIRAT, como ser: declaraciones juradas, libros de compras y ventas, -entre otros- que permiten afirmar con certeza el hecho generador del tributo, toda vez que el contribuyente presentó información necesaria para llevar a cabo dicha determinación, la cual se encuentra plasmada en los papeles de trabajo, donde se explica claramente la forma de determinación y la fuente de información utilizada; cabe señalar, que dicha situación no se ajusta al presente caso, toda vez que en dicha Resolución se analizó un procedimiento de fiscalización que versó sobre la reconstrucción de inventarios, cuya finalidad consistió en determinar el valor de mercancía vendida no facturada, aplicándose los precios unitarios de venta similares extraídos de las notas fiscales emitidas por la contribuyente, como los obtenidos de la lista de precios de la misma, por lo señalado anteriormente, se debe tener en cuenta que -en ese caso- el tipo de actividad de la contribuyente era comercial, y en razón a la naturaleza de la misma se efectuó el análisis correspondiente, del cual se constató que el mismo contaba con los documentos e información suficiente que permitió determinar el reparo de manera correcta, conforme establece el Parágrafo 1 del Artículo 43 de la Ley No. 2492, lo cual no corresponde que sea considerado para el presente caso, toda vez que la actividad del contribuyente -como señala la misma Administración- corresponde a la prestación de servicios, por lo que la información a ser empleada en el procedimiento de determinación, difiere de la situación mencionada; en este sentido, no corresponde efectuar mayor consideración sobre este punto.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 490/2013. Contencioso Administrativo.- Corporación de
AQUINO BOLIVIA S.A. contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

Sobre los puntos II.2 y el II.3. Los depósitos realizados a las cuentas bancarias, sea en cuentas corrientes o de ahorro, pueden ser realizadas por el propio titular de la cuenta o por terceros. En el primer caso, de depósitos realizados por el titular o sus dependientes, no se podría establecer el origen de estos recursos, ya que inicialmente los mismos se consideran que ingresan por la cuenta "caja", la cual, al igual que la cuenta "bancos", pueden corresponder a dineros generados por ingresos, cobro de deudas, préstamos bancarios, etc., datos que deber ser corroborados con los registros contables que permitan establecer el origen de estos recursos. Sin embargo, en el caso que el depósito sea realizado por un tercero, por la operatividad de la empresa, puede presumirse que los mismos corresponden a ingresos, bajo cuyo supuesto, el sujeto pasivo se encuentra obligado a demostrar el concepto de dichos depósitos; en consecuencia, se puede afirmar que tanto los depósitos en cuentas de ahorro como en cuentas corrientes, **pueden presumirse como emergentes de ingresos relacionados a conceptos gravados.**

Al contrario, se debe diferenciar que los Depósitos a Plazo Fijo (DPF) tienen como objeto la generación de rendimientos por excedentes de efectivo o capitales ociosos y su manejo es exclusivo del titular de la cuenta, es decir, que el mismo es constituido por éste a partir de saldos positivos de caja 0 cuentas bancarias, siendo así que constituidos en una etapa posterior al de la percepción de ingresos.

En el presente caso, la Administración Tributaria, estableció que los depósitos en cuenta corriente, caja de ahorros y plazo fijo, corresponden a **"ingresos efectivamente realizados a favor del fisco"**, los cuales fueron comparados con las declaraciones juradas presentadas por el sujeto pasivo, aplicando a la diferencia la alícuota del IVA, para la determinación del Débito Fiscal IVA.

Al respecto, corresponde señalar, por el análisis efectuado en el anterior párrafo, que los cargos formulados en la Vista de Cargo por la Administración Tributaria, por depósitos bancarios son determinados en consideración a que el contribuyente no demostró el origen de dicho ingreso, toda vez que los depósitos bancarios constituyen elementos indirectos que acreditan la existencia de ingresos, ventas, etc.

Con referencia a las pruebas aportadas por el sujeto pasivo en la etapa de descargos ante la Vista de Cargo, se conoce que Corporación Aquino Bolivia S.A., en el plazo establecido, formuló descargos -entre otros- explicando, respecto a los Depósitos a Plazo Fijo (en el rubro del IUE), que la Corporación como política de manejo de fondos a partir de la vigencia del ITF, implementó el manejo de fondos en efectivo, destinando parte de los fondos a cubrir gastos operativos y la otra restante depositada en cuentas corrientes o para la constitución de nuevos DPF aportando como prueba el Certificado CITE: SOI2172/2012 del Banco Ganadero demostrándose que en ningún caso han cambiado de beneficiario, habiéndose verificado que el destino de los fondos ha sido utilizado para ese fin; asimismo, agrega que el vencimiento de la mayor parte de los DPF es de entre 30 a 65 días, con el objeto de ganar intereses, utilizar la cuenta caja para administrar el flujo de fondos que da lugar a la rotación de los mismos fondos en cuentas bancarias, ante lo cual, la Administración

Tributaria no considera la misma como descargo suficiente en base a la actividad registrada en el Padrón de Contribuyentes, de enseñanza superior y por la hermenéutica contable de ser depositados sus ingresos en sus cuentas bancarias, no considerándolos como descargo suficiente.

En este orden, es preciso referir que según el argumento y las pruebas aportadas por el sujeto pasivo, se demostraría que los depósitos a plazo fijo no fueron realizados por alumnos, sino por la propia empresa, desvirtuando de esta manera que correspondan a ingresos: de la revisión de los descargos, contenidos en la carátula "PRUEBA 13" (fs. 5918-5925 de antecedentes administrativos c.30), se tiene el **Certificado Cite SOI2172/2012**, mismo fue extendido por el Banco Ganadero S.A. el 15 de junio de 2012; éste, textualmente, señala: *"En atención a solicitud de la Corporación de Aquino Bolivia, recepcionada en fecha 13 de junio de 2012, en la cual solicitan silos Depósitos a Plazo fijo aperturados en el 2007 fueron endosados a favor de terceros, al respecto... en nuestro sistema informático los Depósitos a Plazo Fijo, no registran cambio de beneficiario."*; información junto a los argumentos del sujeto pasivo, que corroboran que el objeto de estos fondos son la inversión de recursos de la empresa para generar rendimientos financieros; por lo que se establece que si bien este certificado fue presentado en forma posterior a la emisión de la RD, los depósitos a plazo fijo bajo ninguna circunstancia pueden ser realizados por clientes de la empresa, no pudiendo considerar a los mismos como ingresos provenientes del pago por concepto de servicios prestados o de otra actividad grabada.

Reafirmando el concepto de depósitos a plazo fijo, realizando el análisis del reporte de los DPF, se tienen algunos ejemplos extraídos del mencionado reporte, en el cual se evidencia la existencia de DPF en cuya fecha de vencimiento el contribuyente realiza nuevamente nuevos depósitos a plazo fijo; evidenciándose que el 15 de agosto de 2007, fecha de vencimiento de varios DPF por un valor de \$us. 654.105,70 y al mismo tiempo el mismo día apertura nuevos DPF por un valor de \$us.130.137,70, entendiéndose que parte del capital retirado pudo haber sido nuevamente invertido en los nuevos DPF, como afirma el sujeto pasivo. También se encontró ejemplos en contrario, donde en la misma fecha de vencimiento, el contribuyente realiza nuevos DPF por importes mayores a los retirados por vencimiento.

En este entendido, la AGIT concluye que solo el depósito en plazo fijo, no puede demostrar la existencia de ingresos, precisamente porque los mismos pueden originarse tanto de vencimiento de los Depósitos a plazo fijo, así como de retiro de otras cuentas o de la cuenta caja, llegándose a constituir los mismos en una operación e inversión de los excedentes de caja y bancos, demostrando el contribuyente mediante el reporte de Depósitos a plazo fijo que por la gestión 2007 realizó permanentemente inversiones en depósitos a plazo fijo con vencimiento a 30 días en la mayoría de los casos, como política, aspecto que es permanentemente observado en todos los meses, con la implementación de nuevos DPF en las fechas de vencimiento de otros; en consecuencia, se tiene que estos depósitos no otorgan certeza respecto a la existencia de ingresos por servicios prestados, estableciéndose que en el proceso de determinación no se ha realizado este análisis. Asimismo, no es preciso que el sujeto pasivo demuestre estos movimientos con registros contables, siendo suficiente al



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 490/2013. Contencioso Administrativo.- Corporación de
AQUINO BOLIVIA S.A. contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

efecto, los reportes bancarios como prueba de los nuevos depósitos en la misma fecha de vencimiento del DPF, considerando que los mismos detallan claramente estos movimientos, por lo cual la Administración Tributaria no puede ampararse ni en la existencia de los registros contables ni en la oportunidad de las pruebas, siendo su obligación aplicar la sana crítica a momento de la apreciación de las pruebas, conforme dispone el art. 81 del CT.

Por todo lo expuesto, se evidenció que el SIN a momento de determinar el débito fiscal en base a depósitos a plazo fijo, no evaluó su real magnitud en cuanto a la determinación de tributos, determinado como ingresos depósitos bancarios por inversiones de capitales; consecuentemente, la AGIT se pronunció por revocar parcialmente la Resolución Determinativa en cuanto a la determinación del Débito Fiscal - IVA, manteniendo el importe de Bs. 86.213.

En cuanto al análisis del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, la AGIT realizó el análisis de los ingresos no declarados por ingresos bancarios, revocándolos parcialmente en el punto "Débito Fiscal por depósitos bancarios", por lo que se procedió a modificar tanto el importe como la base de determinación de la base imponible del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas IUE, confirmando a determinación de ingresos obtenidos de los Estados Financieros presentados por el sujeto pasivo, además de la depuración de los gastos sin respaldo, dejando sin efectos los ingresos determinados por depósitos bancarios.

IV. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó declarar IMPROBADA la demanda interpuesta por la Gerencia Graco Santa Cruz, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/O451/2013 de 15 de abril de 2013.

V. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

1. De la revisión de antecedentes administrativos, se tiene que la Administración Tributaria, inició la Fiscalización a la Corporación de Aquino Bolivia mediante la Orden de Fiscalización N° 00100FE00085, de 27 de junio de 2011, a efectos de la verificación del IVA e IUE, excluyendo las facturas revisadas en la Orden de Verificación Externa N° 00090VE00229 con alcance al débito fiscal IVA, por los períodos de enero a diciembre de la gestión 2007; posteriormente, el 21 de marzo de 2012 el contribuyente mediante memorial solicita a la Administración Tributaria que proceda a determinar la Base Imponible del IVA e IUE correspondiente a la gestión 2007, sobre base presunta, manifestando que casi la totalidad de la documentación contable y respaldatoria ha sido siniestrada, ofreciendo posteriormente como prueba la nota N° GR-024-1/11 emitida por Kieffer & Asociados, respecto al deterioro de la documentación contable por inundación de su archivo central (fs. 1227 a 1229 y 1231 a 1232 de antecedentes administrativos c 7); así también el 13 de abril de 2012, la Administración Tributaria notificó mediante cédula al sujeto pasivo, con el Acta de Inexistencia de Elementos F-4414 (fs. 63 a 68 de antecedentes administrativos c1).

Producto del proceso de fiscalización, el 7 de mayo de 2012, la Administración Tributaria emitió el Informe Final CITE: SIN/GGSC/DF/FE/INF/560/2012, señalando respecto al IVA (débito fiscal), 1. la existencia de facturas de ventas declaradas por el contribuyente con importes menores a los declarados por sus clientes, estableciendo un débito fiscal por tal concepto de Bs3.085.-; 2. del Análisis de Ingresos según Extractos Bancarios, determinó un saldo a favor del Fisco resultante de la comparación de los ingresos por ventas según las DDJJ F-200, con los saldos registrados en las cuentas corrientes y depósitos a plazo fijo, teniendo un débito fiscal de Bs. 6.856.580.- (fs. 1191 a 1203 de antecedentes administrativos c6 y c7); observación plasmada en la Vista de Cargo 7912-0010OFE00085-0077/2012, notificada el 11 de mayo de 2012, estableciendo una Deuda Tributaria por el IVA e IUE de Bs145.898.330, equivalente a 83.291.466 UFV, importe que incluye accesorios de ley y multa por incumplimiento al deber formal, de los periodos comprendidos de enero a diciembre de 2007 por los impuestos IVA e IUE; asimismo, otorga el plazo de 30 días para la presentación de descargos.

El 16 de mayo de 2012, la Administración Tributaria notificó al sujeto pasivo con el Auto Motivado N° 25-00492-12, que anula obrados hasta la citada Vista de Cargo 7912-0010OFE00085- 0077/2012 por mala aplicación de la tasa correspondiente al IUE, autorizando la emisión de nueva Vista de Cargo (fs. 5279 a 5284 de antecedentes administrativos c27); por lo cual, el 23 de mayo de 2012 notificó mediante cédula al sujeto pasivo con la Vista de Cargo N° 7912-0010OFE00085-0088/2012.

El 18 y 24 de mayo de 2012, el sujeto pasivo, mediante notas, denuncia nulidades en el procedimiento y en la notificación de la Vista de Cargo. Posteriormente, el 22 de junio de 2012, solicita nuevamente la nulidad de la Vista de Cargo hasta el vicio más antiguo, señalando -entre otros- que en el caso del IVA, la determinación sobre base cierta no responde a documentos que de manera directa e indubitable demuestren el hecho generador del tributo (prestación de servicios), presentado como pruebas Estados Financieros de las Universidades del país, como las estadísticas del Ministerio de Educación.

La Administración Tributaria emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGSC/DF/FE/INF/0877/2012 de 25 de junio de 2012, que confirma los resultados obtenidos en la Vista de Cargo N° 7912-0010OFE00085-0088/2012, determinando un importe de 82.307.737 UFV equivalente a Bs.144.974.379, por concepto de tributo omitido, interés, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento al deber formal (fs. 5969 a 6032 de antecedentes administrativos c. 30 y 31).

El 27 de junio de 2012, el contribuyente presenta pruebas de descargo de reciente obtención, consistentes en certificado de Pagos de Préstamo Amortizable emitido por el Banco Nacional de Bolivia, fotocopias legalizadas de las Declaraciones ante la Fiscalía de funcionarios de la Administración Tributaria, memorial firmado por el Gerente de GRACO Santa Cruz, solicitando la Recusación de la Comisión de Fiscales, entre otros; en mérito a ello, la Administración Tributaria emitió el Proveído N° 24-01280-12, expresando que el 26 de junio de 2012 emitió la respectiva



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 490/2013. Contencioso Administrativo.- Corporación de
AQUINO BOLIVIA S.A. contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

Resolución Determinativa; en ese sentido, a efecto de la pertinencia de la presentación de las pruebas de reciente obtención, no procede la admisión de las mismas (fs. 6118 a 6146 de antecedentes administrativos c. 31).

La Administración Tributaria notificó el 28 de junio de 2012, al contribuyente, con la Resolución Determinativa N° 17-00174-12 de 26 de junio de 2012, que determina las obligaciones impositivas del contribuyente, por las observaciones en el IVA sobre **Base Cierta** en la suma de 32.999.782 UFV y por las observaciones en el IUE sobre **Base Presunta**, en la suma de 49.312.465 UFV; y 7.500 UFV por incumplimiento al deber formal; la cual incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, interés, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a los deberes formales.

Notificado con la citada resolución, el contribuyente interpuso Recurso de Alzada, que fue resuelto mediante Resolución ARIT-SCZ/RA 0488/2012 de 23 de noviembre, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, quien confirmó totalmente la resolución determinativa recurrida, dando origen al Recurso de Jerárquico que ha sido resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 0451/2013 de 15 de abril, que revocó parcialmente la resolución de alzada, en la parte referida al Débito Fiscal observado por ingresos por Depósitos a Plazo fijo, por Bs. 6.770.367 (Bs. 6.856.580.- menos Bs. 86.213) y su incidencia en el IUE de Bs. 11.337.499.- (Bs. 27.019.139.- menos Bs. 15.681.640.-) dejando los mismos sin efecto, manteniendo firme la observación por el IVA por Bs. 86.213 con efecto directo en el IUE por un importe de Bs. 144.420, totalizando por ambos impuestos el importe de Bs. 230.453; así también se mantiene en parte la observación al IVA, por depuración del crédito fiscal y diferencias en ventas (IVA) declaradas estableciendo el importe de Bs. 9.107.337 (Bs. 9.104.251 más Bs. 3.085) manteniendo parte de la observación por el IUE por Bs. 15.681.640, sumando en consecuencia ambos impuestos determinados el importe de Bs. 24.788.977, más la multa por incumplimiento de Deberes Formales de Bs. 13.212.- por consiguiente, modifica la Deuda Tributaria establecida en la RD de Bs. 145.012.821 equivalente a 82.319.747 UFV; a Bs. 84.193.634 equivalente a 47.794.386 UFV, resolución que dio lugar a la interposición de la demanda contencioso administrativa tanto por el contribuyente UDABOL como por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN.

Que habiéndose generado las respectivas réplicas y duplicas, corresponde ingresar a resolver la problemática planteada.

2. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Código de Procedimiento Civil.
3. Cursa también el apersonamiento de la Corporación de Aquino Bolivia S.A. como tercero interesado, por memorial cursante de fs. 216 a 224 (segundo cuerpo), que será considerado más adelante.
4. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

VI. IDENTIFICACIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

En el caso materia de autos, el objeto de la controversia es determinar:

VI.1 En cuanto a la pretensión de la Corporación de Aquino Bolivia S.A.

Que el procedimiento de determinación adolece de vicios de nulidad, extremos que no habrían sido atendidos ni resueltos por la AGIT, al igual que en sede administrativa y la etapa recursiva de Alzada, dando lugar a la aplicación incorrecta de las normas tributarias, considerando gasto cero en el IUE; y en lo concerniente al IVA se depuró el total del crédito fiscal, y otros aspectos inherentes a los mismos, en consideración a los agravios de la demanda incoada por el contribuyente - demandante.

VI.2 En relación a la pretensión de la Administración Tributaria.

Que la determinación de la base imponible, aplicando el método sobre Base Cierta, fue correcta en función a la documentación presentada por el contribuyente y la extraída del SIRAT; y por ende, que es correcta la determinación sobre el Débito Fiscal por depósitos bancarios a plazo fijo, considerando que no se encontrarían en los Estados Financieros, y si los DPF constituidos a 30 días, deben estar reflejados en el Balance de Comprobación de Sumas y Saldos. Asimismo, respecto a la determinación del IUE en relación a dichos DPF, si fue correcta la decisión asumida por la AGIT de considerarlos como ingresos no declarados, tomados como base para la determinación del IVA-Débito Fiscal y no como ingreso imponible en el momento de la determinación de los ingresos gravados; si la Resolución de la AGIT carece de fundamentación legal respecto al PLAN FUA y el realizar un nuevo cálculo para el IUE vulneraría el derecho a la defensa, y a los principios de congruencia y debido proceso.

VII. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

VII.1 En relación al demandante Corporación de Aquino Bolivia S.A.

Que en el marco de la demanda incoada, corresponde en principio absolver la denuncia alegada por la "UDABOL" sobre las causales de nulidad, dado que si las mismas resultan evidentes, darían lugar a la nulidad de obrados, lo que determinaría a su vez la imposibilidad de considerar la segunda demanda (de la Administración).

Al respecto cabe precisar que la Corporación de Aquino Bolivia S.A. alega los siguientes vicios de nulidad: en relación a los métodos de determinación de la base imponible, por incorrecta elección o aplicación del mismo, que la determinación de oficio no cumplió su finalidad, omisiones de valoración y motivación, incongruencia, restricción a la defensa, alteración del contenido del expediente y participación de funcionarios ajenos a los asignados, acusando la vulneración de los arts. 8.II, 9.II, 24, 26, 56, 57, 115.I, 116.I, 117.I y 311.5) de la Constitución Política del Estado, así como los arts. 6, 8, 10, 15, 16,



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 490/2013. Contencioso Administrativo.- Corporación de
AQUINO BOLIVIA S.A. contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

17, 42, 43, 44, 45, 47, 68, 69, 73, 74, 75, 95, 96, 99, 104 de la Ley N° 2492, arts. 18, 19, 23 del DS N° 27310, arts. 4, 29, 30, 35 y 36 de la Ley 2341, arts. 3, 28, 32 y 55 del DS N° 27113 y del art. 3 del DS N° 26462, que garantizan los derechos a la seguridad jurídica, igualdad, derecho a la propiedad, debido proceso, legalidad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, *non bis in idem*, razonabilidad y proporcionalidad; denunciadas en la demanda y que no habrían sido absueltas ni consideradas por la AGIT y mucho menos por la ARIT conforme a los agravios expresados para el efecto.

En relación a la nulidades relativas a la elección del método de determinación utilizado por la Administración Tributaria y que ilegalmente se hubiera modificado por la AGIT, así como del incumplimiento de la finalidad de la fiscalización, falta de valoración y motivación e incongruencia; corresponde precisar que dichos aspectos se encuentran estrictamente relacionados con la impugnación de fondo de la demanda.

En ése contexto, las alegaciones de la Corporación de Aquino Bolivia S.A., básicamente referidas a la determinación del método, tienen efecto y se relacionan con una de las etapas más trascendentes del proceso, la fase probatoria, y en razón de la cual se condiciona el propio resultado o fondo del litigio. En el presente caso, sin embargo se constata que el contribuyente asumiendo para sí la determinación sobre base presunta, presentó su defensa aportando prueba pericial, informes técnicos y jurídicos, acompañando índices, estadísticas y otros, es decir, materialmente ejerció su defensa y presentó sus descargos, señalando que son los que contaba, por efectos de la destrucción de los documentos contables.

Sobre este aspecto, nuestra normativa aplicable al caso concreto, arts. 35.II y el art. 36.IV de la Ley del Procedimiento Administrativo (Ley 2341 de 23 de abril del 2002), señala que las nulidades y anulabilidades de los actos administrativos, solo podrán ser invocados mediante la interposición de los recursos administrativos previstos por Ley. La excepción a esta regla de invocación de las nulidades y anulabilidades, se encuentra en el art. 55 del DS N° 27113 (Reglamento de la Ley 2341), que establece que se revocará el acto anulable cuando el vicio ocasione la indefensión o lesione el interés público.

Quien acuse vicios procesales, debe tomar en cuenta que el acto procesal denunciado de viciado le debe haber causado gravamen, perjuicio personal y directo, y además debe haberle colocado en un verdadero estado de indefensión, en que el perjuicio debe ser cierto, concreto, real, grave y además demostrable, y que dicho vicio procesal debió ser argüido oportunamente en la etapa procesal correspondiente.

Toda sanción de nulidad debe tener un fin práctico y no meramente teórico, porque tiene por objeto subsanar la lesión provocada y restablecer el debido proceso, habida cuenta que las normas procesales sirven de base para asegurar la defensa en juicio y no para dilatar o entorpecer la resolución, extremos que en el sub lite el demandante ha reclamado en las fases recursivas, utilizando los mismos fundamentos hoy considerados.

VII.2.- En relación a si la AGIT aplicó incorrectamente las normas tributarias, al considerar gasto cero en el Impuesto a la Utilidad de las Empresas (IUE) y en lo concerniente al Impuesto al Valor Agregado (IVA), en el que se depuró el total del crédito fiscal y otros aspectos inherentes a los mismos, en consideración a los agravios de su demanda-, se tiene:

a).- CRÉDITO FISCAL IVA DEPURADO.

La determinación efectuada por la AT confirmada por la AGIT, se funda en que el resguardo de los bienes y documentos que respaldan las transacciones de los créditos impositivos es de absoluta responsabilidad del sujeto pasivo en los términos previstos en los Numerales 4, 5 y 8 de la Ley N° 2492, señalando que éste último debió tomar las previsiones necesarias para su conservación en ambientes adecuados y seguros, más aun cuando la norma establece en el caso específico del crédito fiscal, la condición de que esté respaldada con la factura original, por lo que el sujeto pasivo no puede argüir pérdida para salvar responsabilidades.

Otro hecho de relevancia jurídica es la imposibilidad material de contar con la documentación contable, lo que no impide el desconocimiento de los gastos o compras, al margen de la vinculatoriedad de este aspecto con el método de determinación de la base Imponible, que no hace presumir la existencia y cuantía de la obligación, a partir de elementos que indirectamente acrediten la existencia de costos y rendimientos que sean normales en el giro económico de la empresa.

Ante esta realidad y la falta de documentación, a través del conocimiento presuntivo o estimativo debe acercarse lo más posible al hecho generador previsto en la norma tributaria, sin desconocer el Crédito Fiscal bajo la excusa de ausencia de documentación; extremo que la AGIT no analizó en su justa medida, y ante el cual la Administración Tributaria no aplicó la sana crítica establecida en el art. 81 de la Ley N° 2492, limitándose únicamente en señalar que ante las eventualidades de fuerza mayor que se pudiesen presentar, pese a la inexistencia de la factura original y ver si la transacción fue realizada efectivamente, el sujeto pasivo en base a su Libro de Compras IVA, debió reponer en fotocopias legalizadas las facturas de sus proveedores, y demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que le correspondan, que dichos gastos efectivamente fueron erogados y que los mismos se encontraban vinculados a la actividad de la Corporación, según lo señalan los num. 4 y 5 del art. 70 de la Ley N° 2492, sin considerar en su real dimensión el siniestro completo de la documentación contable sustentada por la corredora de seguros Kieffer y Asociados de fecha 04/04/2011, por cuanto aun en el supuesto de lograr la legalización de algunas facturas, no cumpliría los tres (3) requisitos mínimos exigidos y asumidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, es decir que para que las transacciones declaradas por el contribuyente generen crédito fiscal a su favor, se debe observar que: 1) exista factura original; 2) exista vinculación entre la transacción y la actividad gravada; y 3) la transacción se haya realizado efectivamente; ello conforme a las previsiones de los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843 y 8 del DS N° 21530.

En ese contexto, en la imposibilidad de una determinación directa,



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 490/2013. Contencioso Administrativo.- Corporación de AQUINO BOLIVIA S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

correspondía estimar, a mérito de la información económica de las unidades económicas comparables: los índices y parámetros, estadísticas, Libros de Ventas y toda otra documentación para la determinación del IVA, o a través de algún otro hecho o circunstancia que tenga vinculación con el hecho generador.

Por lo que la depuración del 100% del crédito fiscal establecido en sede administrativa y ratificado por la AGIT en instancia jerárquica se torna formal, dado que no consideró que la administración prescindió de sus facultades y se limitó a depurar el crédito fiscal, sin realizar ningún acto investigativo que le haya permitido sustentar de manera técnica la inexistencia real del crédito fiscal depurado en el 100%. Ante la falta de presentación de la documentación por parte del contribuyente, la administración no debió asumir una conducta pasiva depurando el crédito fiscal, dada que su función no es sino determinar el tributo en su real magnitud (art. 48 del CTb), y para ello cuenta con las herramientas previstas por ley; por ello no se advierte que por ejemplo, se haya realizado un cruce del sistema SIRAT para verificar el crédito fiscal que hubiera permitido establecer y sustentar técnicamente las posibles diferencias, que según el art. 104 del Código Tributario corresponde al sujeto activo, a objeto de obtener los elementos para sostener los cargos en la etapa de fiscalización que inicia con la Orden de Fiscalización N° 00100FE00085 notificada al contribuyente el 07 de julio de 2011, hasta la emisión de la Vista de Cargo N° 7912-00100FE00088/2012 notificada al sujeto pasivo el 11 de mayo de 2012; sin embargo la falta de sustento probatorio y técnico no permite mantener el cargo de la depuración del crédito fiscal, porque ello vulnera no solo los parámetros de razonabilidad, sino los principios de la Verdad Material y la Capacidad Contributiva del sujeto pasivo.

Es así que el Principio de la Verdad Material, constituido en uno de los mayores rectores del procedimiento administrativo, se encuentra contemplado por el art. 4 inc. d) de la Ley N° 2341, que establece: "La Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil", aplicable por permisión del art. 200 del Código Tributario y constitucionalizado a través del art. 180 de la Ley Suprema; reconocido también por la amplia jurisprudencia sentada por el Tribunal Constitucional Plurinacional, conforme entre otras, a su Sentencia 1662/2012 de 1 de octubre, la cual considera que la Verdad Material: "...es aquella verdad que corresponde a la realidad, superando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano, o de definir sus derechos y obligaciones, dando lugar a una decisión injusta que no responda a los principios, valores y valores éticos consagrados en la Norma suprema de nuestro país a los que todas las autoridades del órgano Judicial y de otras instancias, se encuentran impelidos a dar aplicación, entre ellas, el principio de la verdad material, por sobre la limitada verdad formal...".

Ante el mandato normativo y el entendimiento jurisprudencial vinculante referido, resulta claro, que dicho principio es aplicable plenamente al caso concreto; Verdad Material que debió ser el sustento de las determinaciones de la Administración Tributaria, sin embargo no ha sido demostrada por la Administración con mayor objetividad en relación al hecho imponible,

conforme a los arts. 76 y 77. I de la Ley 2492, que señalan que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales, quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos; es así, que dicha obligación no solo recae en el contribuyente sino también en la Administración Tributaria, ya que en el punto específico, es quien debe sostener los hechos constitutivos del hecho imponible, a efectos de garantizar la presunción de inocencia reconocida en el art. 116 de la Constitución Política del Estado; por lo que corresponde modificar el cargo en este aspecto.

b).- GASTO CERO EN EL IMPUESTO A LA UTILIDAD DE LAS EMPRESAS (IUE) - ESTADOS FINANCIEROS.

El art. 42 de la Ley N° 2492 establece que la base imponible es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar; teniendo la AT amplias facultades para verificar, controlar, fiscalizar e investigar, conforme se desprende de la lectura de los arts. 66.1, 100 y 104 del CTb.

Por otra parte, el IUE según el art. 36 de la Ley N° 843, dispone que este impuesto es aplicable sobre las utilidades resultantes de los Estados Financieros al cierre de cada gestión fiscal, ajustadas de acuerdo a lo que disponga dicha norma y su Reglamento. Utilidad que resulta de deducir de la utilidad bruta los gastos necesarios para la obtención y conservación de la fuente, cuya deducción con las condiciones y límites son reglamentados por el DS N° 24051.

Al respecto, sin desconocer la facultad recaudadora de la Administración Tributaria, ésta debió considerar no solo el contenido de la normativa referida ut supra; sino también otros aspectos, como la razonabilidad y capacidad contributiva del sujeto pasivo, que determinan la causa del tributo, en el que se observe la conservación de la fuente patrimonial de generación de ingresos, para lo cual debió efectuar la comparación de ingresos con otras gestiones o entidades de similar actividad, recurriendo a algún otro parámetro que demuestre la proporcionalidad, previamente a determinar el cargo, a fin de evitar la vulneración de fuente.

En caso que la Administración Tributaria no cuenta con todos los elementos para determinar de manera cierta e inobjetable la cuantía de la base imponible no declarada por el contribuyente y recurrir a presunciones como en el caso presente, amparados en lo establecido en los arts. 44 y 45 de la Ley 2492, así como determinar la existencia de deuda tributaria por lo limitados elementos probatorios, se debió considerar en su propósito, no exceder los límites de la proporcionalidad y del principio de fuente patrimonial, a efectos que el tributo no adquiriera el carácter exorbitante o confiscatorio, cuando tratándose de un gravamen directo, trae aparejado una renta o beneficio del valor del capital. En consecuencia, el límite de un tributo está en su no confiscatoriedad, ya que a su vez se considera un límite el imponer un tributo que impida llevar a cabo sus funciones. Principio que además, se encuentra ligado a una igualdad relativa y no absoluta al momento de establecer los impuestos y cargas públicas; donde la igualdad será entendida como una ausencia total de



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 490/2013. Contencioso Administrativo.- Corporación de
AQUINO BOLIVIA S.A. contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

privilegios, conforme al art. 27 de la CPE (abrogada) y reconocida en el art. 323 de la actual CPE.

En ese marco constitucional, de la Resolución Determinativa emergente del proceso de fiscalización efectuado por la Administración Tributaria en cumplimiento a sus fines y objetivos, no se advierte que para resguardar dicho principio y contar con los elementos necesarios para efectuar su determinación, se hubiera requerido información relacionada con otras entidades de similares características o giro social.

En ese contexto el art. 8 inc. d) de la CPE abrogada, vigente en el momento del hecho generador, señala que es deber fundamental de toda persona, el contribuir en proporción a su capacidad económica, por lo que el Principio de No Confiscatoriedad comprende también el principio de equidad.

Según el Doctrinario Valdés Costa, en su obra "Curso de Derecho Tributario", plantea que la No Confiscación es una prohibición destinada a evitar una imposición excesiva, superior a las posibilidades del sujeto pasivo de contribuir a las cargas públicas, sin afectar su derecho a la subsistencia digna (1996, pág. 130).

En esta circunstancia se debe considerar, que el límite para la aplicación de la presunción en la determinación de la deuda tributaria, debió ser en el marco de los principios de igualdad, derecho a la propiedad, debido proceso, legalidad, capacidad contributiva, razonabilidad y proporcionalidad, aspectos que en la resolución impugnada y que confirma la recurrida no se advierte, siendo por tanto evidente que la Administración Tributaria no ejerció sus amplias facultades de verificación, investigación y control, establecidos en el art. 100 de la Ley N° 2492, a fin de recabar todos los elementos que hagan a la determinación de una base imponible, a objeto de estimar en función de la información económica de las unidades económica comparables (otras universidades privadas), índices y parámetros, Estadísticas, Libros de Ventas y toda otra documentación para la determinación del IVA con incidencia en el IUE, o a través de algún otro hecho o circunstancia que tenga vinculación con el hecho generador.

Asimismo, en el caso en análisis, la AGIT al confirmar la depuración de la Administración Tributaria del gasto declarado por el contribuyente, y como consecuencia, al aplicar la alícuota del IUE sobre los ingresos brutos, vulneró el principio de legalidad establecido en el art. 180.I de la Constitución Política del Estado, y en el inc. g) del art. 4 de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo, disposición última que señala: "Las actuaciones de la Administración Pública por estar sometidas plenamente a la Ley, se presumen legítimas salvo expresa declaración judicial en contrario.", denotándose en el caso que nos ocupa, que el accionar de la Administración Tributaria, confirmada por la AGIT, resulta contrario a lo establecido en el art. 47 de la Ley 843 (TO) y en el art. 6 del DS N° 24051, al haber incurrido en incorrecta determinación del IUE, por ende en indebida aplicación de las disposiciones legales citadas, al gravar los ingresos brutos o utilidad bruta.

Al respecto cabe señalar que toda actividad para generar ingresos, sea

industrial o de servicios, requiere realizar gastos, ya que no se puede concebir la generación de ingresos en el rubro al que pertenece el contribuyente, sin la aplicación de costos y gastos que permiten la existencia de los mismos; es así que en el caso específico, si se grava los ingresos por la actividad de prestación de servicios de educación superior, obviamente se entiende que existen gastos de operación y gastos de realización, por ejemplo, por concepto de pago a docentes o catedráticos, pago por servicios básicos, compra de papelería, pago por recursos humanos en el área administrativa, etc., que son necesarios y propios de la actividad y giro de la empresa.

Gastos de operación que son reconocidos en el presente caso, dentro el proceso administrativo de alzada, por la propia autoridad que resolvió el recurso, al referirse a la realización de la inspección in situ, señalando: *"...solo a mayor abundamiento corresponde indicar que la Inspección Ocular realizada a las instalaciones de la empresa recurrente **si bien permite conocer los rubros en los cuales se han realizado compras y servicios para el desarrollo de las actividades**, dicha inspección no aporta datos sustanciales de prueba que permitan cuantificar la cuantía del crédito declarado en los libros de compra para la gestión fiscalizada."* (El resaltado es añadido).

Es así, que no puede concebirse la idea de gasto cero, ya que los gastos incurridos por el contribuyente, forman parte del producto o servicio ofrecido; que en el presente caso se constituyen en servicios educativos que sí existieron, y sin embargo fueron omitidos por la AGIT y la Administración Tributaria a su turno; cuando esta última, al tratarse de una determinación sobre Base Presunta, además de indagar y buscar información con terceros, debió utilizar otros medios para cuantificar tales importes ejerciendo sus facultades de investigación establecidas en el Artículo 100 de la Ley N° 2492. Por tanto no corresponde mantener un cargo bajo ese ámbito, en el que no se concluyó con la determinación de todos los componentes o elementos del impuesto en su real magnitud, y que por lo tanto resulte exigible por la Administración Tributaria; lo contrario supone castigar a la empresa al gravar ingresos brutos, soslayando los gastos mencionados que forman parte de la estructura de costos de los servicios educativos, violatorio del Principio de Legalidad o Reserva de Ley expresado en el Parágrafo I Numeral 1 del art. 6 de la Ley 2492, que refiere: "sólo 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".(El resaltado y subrayado es añadido).

En mérito a las consideraciones anotadas, resulta atendible parcialmente la pretensión de la Corporación de Aquino Bolivia S.A., y modificar el reparo por este concepto.

c).- MULTA POR OMISIÓN DEL PAGO DEL 100%.

Con relación a la multa por omisión de pago en el 100% sobre el tributo omitido, esta suma debe reliquidarse, toda vez que como se tiene expuesto, primero debe determinarse correctamente el tributo, porque de lo contrario, se estaría sancionando por un monto irreal e indebidamente



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 490/2013. Contencioso Administrativo.- Corporación de
AQUINO BOLIVIA S.A. contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

establecido, debiendo la Administración Tributaria efectuar la liquidación conforme a las facultades conferidas a ella, según los fundamentos de la presente resolución.

d).- MULTA POR INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES.

En sujeción a la obligación ineludible del sujeto pasivo de conservar toda la documentación que respalde sus actividades, conforme a lo dispuesto por el numeral 8 del art. 70 de la Ley 2492, y ante la posibilidad que le asistía, no ejercida por el mismo contribuyente, de reponer por los medios legales la documentación solicitada; corresponde mantener la sanción por incumplimiento de deberes formales establecida por la AGIT.

VII.3 EN RELACIÓN AL PUNTO DE CONTROVERSIDA PLANTEADO POR LA GERENCIA GRACO SANTA CRUZ DEL SIN (Exp. 492/2013).

En función a que la Administración Tributaria planteó demanda solicitando la revocatoria parcial de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0452/2013 pronunciada por la AGIT. Luego de efectuar el análisis correspondiente y al identificar que dicha demanda tiene por objeto la misma Resolución impugnada en la demanda interpuesta por Corporación de Aquino Bolivia S.A., conforme a procedimiento se procedió a la correspondiente acumulación de ambos procesos, mediante Resolución N° 55/2015 de 3 de marzo, cursante a fs. 246 del segundo cuerpo.

La referida demanda está relacionada al Débito Fiscal observado por ingresos de Depósitos a Plazo Fijo, por Bs. 6.770.367 (Bs. 6.856.580 menos Bs. 86.213) y su incidencia en el IUE de Bs. 11.337.499 (Bs. 27.019.138 menos Bs. 15.681.649); la cual en su petitorio solicita se deje sin efecto los mismos, y mantener firme la observación por el IVA por Bs. 86.213 con efecto directo en el IUE por un importe de Bs. 144.240, totalizados por ambos importes en la suma de Bs. 230.453; y así también se mantenga en parte la Observación al Valor Agregado por depuración del Crédito Fiscal y diferencias en Ventas estableciendo el importe de Bs. 9.107.237 (Bs. 9.104.251 más Bs. 3.085) manteniendo parte de la observación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) por Bs. 15.681.640.

De los antecedentes expuestos se tiene que en lo correspondiente a la determinación de la base imponible del IVA, por un lado la AT reconoce que aplicó la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1061/2012, afirmando luego que lo hizo únicamente como referencia que sustente la aplicabilidad de base cierta, sin embargo tratándose de contribuyentes que tienen una naturaleza diferente, es evidente que no era posible tomarla como antecedente. Asimismo, la Administración Tributaria afirma que éste tributo fue determinado sobre base cierta, en virtud a documentación presentada por el contribuyente y a la extraída del SIRAT, sin embargo se tiene de la misma fundamentación de GRACO-SCZ y de los actuados procesales, que la operación efectuada para ese efecto, consistió en determinar la diferencia entre los depósitos bancarios incluyendo los DPF, y restarlos con los ingresos declarados por el contribuyente en el Form. 200.

Al respecto debe entenderse respecto al IVA, que surge de los ingresos por servicios, este es el elemento que constituye el hecho gravado en dicho tributo, y los DPF no pueden presumirse directamente como ingresos.

En lo correspondiente al denominado Plan FUA y su incidencia en el IUE, cabe precisar como sostiene GRACO-SCZ, que el mismo es un plan promocional a través del cual los alumnos pagan por adelantado el costo de toda la carrera, no podría tomarse entonces ese ingreso directamente como utilidad para un solo periodo, ya que conforme al ordenamiento jurídico vigente, habría que aplicar dicho monto al lapso de cinco o seis años que comprenden las carreras, devengándose el monto correspondiente a cada gestión y no únicamente al periodo fiscal en que es recibido; y en lo sustancial y como concluyó en relación a los depósitos bancarios y su incidencia en el Impuestos a las Utilidades de las Empresas, cabe precisar primero, como lo ha sostenido la AGIT, que el sólo depósito a plazo fijo, no constituye ni demuestra fehacientemente que se trata efectivamente de 100% de ingresos, porque los mismos pueden tener diverso origen y destino; así, en el presente caso, se encuentra acreditado por el certificado expedido por el Banco Ganadero S.A. que se trata de depósitos efectuados por el contribuyente y renovados periódicamente, debiendo considerarse además que en el caso de autos, se presumió los ingresos y no se reconoció ningún gasto, consignándose gasto cero.

VIII.1. Conclusión.

VIII.1.1 Universidad de Aquino Bolivia S.A.- IVA.

Con relación al IVA, la AGIT determina el monto de Bs. 9.104.252 por tributo omitido, valor que es el resultado de tres elementos:

POR DIFERENCIAS EN SISTEMA SIRAT	Bs.	3.085
POR DIFERENCIA EN DEPOSITOS	Bs.	86.213
POR DEPURACION DE COMPRAS	Bs.	9.104.252
TOTAL IVA		Bs. 9.193.550

Por diferencias en el Sistema SIRAT, la AGIT confirma la revisión efectuada por GRACO donde a partir de los papeles de trabajo se revisó de manera individual todas las facturas de venta presentadas por la Corporación de Aquino, con los datos registrados en el sistema SIRAT, y de este análisis detallado se observaron diferencias entre los datos provistos en los Libros de Venta con los registrados en el Sistema SIRAT en los meses de febrero, abril y agosto de 2007, existiendo una diferencia de Bs. 23.732, sobre la cual aplica la alícuota del IVA, dando como resultado el tributo omitido por Bs. 3.085, teniendo como respaldo técnico el cruce SIRAT que tiene valor probatorio según lo dispuesto por el art. 7 del DS N° 27310 de 9 de enero de 2004, y constituye el respaldo del cargo determinado.

Sin embargo, respecto al concepto por diferencia en depósitos, emerge de la comparación de los ingresos declarados en el libro de ventas en cada periodo de enero a diciembre de 2007 con los depósitos efectuados en el mismo periodo en cuentas corrientes, encontrando una diferencia



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 490/2013. Contencioso Administrativo.- Corporación de
AQUINO BOLIVIA S.A. contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

correspondiente al periodo enero 2007, de Bs. 663.174 sobre la que aplican la alícuota que determina el tributo omitido de Bs. 86.213.

Al respecto, cabe manifestar que no existe ningún respaldo técnico que permita establecer que esta diferencia en los depósitos bancarios, corresponde a ingresos por servicios no declarados, sin la existencia de la evidencia cierta del cargo impuesto; porque un depósito en sí mismo no constituye ingreso, dado que la actividad gravada es la prestación de servicios en educación superior; en todo caso, para afirmar la existencia de ingresos no declarados, debe estar acreditado el servicio omitido, con el sustento técnico y probatorio necesario. En el presente caso no se demostró la naturaleza de los depósitos bancarios observados, ni el origen de los supuestos ingresos no declarados por el contribuyente, pese a la labor de la Administración Tributaria que ejerció sus facultades específicas de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación.

Asimismo, la AT arrastra la diferencia por depósitos bancarios observados a la actividad gravada al IVA, imputando a los periodos fiscalizados, sin respaldo legal-técnico que pueda acreditar el origen de los depósitos a la actividad gravada, siendo en consecuencia arbitrario.

Asimismo, respecto a la depuración de Compras Observadas, determina el monto de Bs. 9.104.252 de IVA como tributo omitido, que resulta de la **depuración total del 100% de las compras realizadas por el contribuyente durante la gestión 2007**, este cargo sale de todo marco de razonabilidad por la depuración del 100% del crédito fiscal, al prescindir la Administración de sus facultades, quien se limitó a depurar el crédito fiscal sin realizar ningún acto investigativo que permita sustentar de manera técnica la inexistencia real de compras. Ante la falta de presentación de la documentación por parte del contribuyente, la administración no puede asumir una conducta pasiva y depurar el crédito fiscal, debido a que su función es determinar el tributo en su real magnitud, y no se advierte que el cruce del sistema SIRAT para verificar el crédito fiscal, hubiera permitido establecer y sustentar técnicamente las posibles diferencias, actividad probatoria propia del periodo de fiscalización; esta falta de sustento probatorio y técnico no permite sostener el cargo de la depuración del crédito fiscal, porque ello vulnera la verdad material y los parámetros de razonabilidad, como capacidad económica y contributiva del sujeto pasivo, que conforme a la Constitución y las leyes vigentes, constituye la base para la tributación, debiendo en todo caso practicarse la determinación sobre base presunta, utilizando cualquiera de los medios probatorios que señala el art. 45 CTb en su párrafo I num. 1, 2 y 3, a saber: aplicando datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos imponibles en su real magnitud; utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes y rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, considerando las características de las unidades económicas que deban compararse en términos tributarios; y valorando signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes, según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes.

Impuesto a la Utilidad de las Empresas - (IUE)

La determinación del IUE se sustenta en el análisis de dos factores:

IUE POR DIFERENCIAS EN DEPOSITOS BS. 144.240
IUE POR ESTADOS FINANCIEROS BS. 15.681.640

Con relación a las diferencias por depósitos, resulta como una consecuencia de la determinación del IVA por este mismo concepto, sin embargo conforme se analizó en el reparo del IVA, el depósito en sí mismo no constituye ingreso, por ende tampoco tiene incidencia en el IUE, que se aplica a la Utilidad Neta y no a los depósitos bancarios, rompe el principio de legalidad de la tributación porque la administración tributaria no puede crear un nuevo impuesto, o aplicar la alícuota del IVA sobre un hecho distinto al gravado.

Con relación al IUE por Estados Financieros, toman en cuenta los ingresos declarados y depura el 100% de los gastos incurridos por el contribuyente, aplicando la alícuota de 25% al total de ingresos reflejados en los estados financieros, obteniendo el monto de Bs. 15.681.640, ratificado por la AGIT (pag.135 de la RJ); de tal manera, no se determinó el hecho generador del tributo, es decir la utilidad neta imponible, aplicando por el contrario la alícuota sobre el ingreso bruto, con lo que se modifica la base material del tributo, no obstante que nuestra legislación tributaria no reconoce gravar la utilidad bruta. **Aplicar la alícuota sobre el ingreso bruto**, en lugar de la Utilidad Neta Imponible, es contrario a lo dispuesto por el art. 47 de la Ley 843, que establece que la base imponible del IUE "será la resultante de deducir la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta) los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente", contenido que se reitera en el art. 6° del DS N° 24051, resultando fuera de toda razonabilidad el pretender sostener un gasto "CERO", o que el contribuyente no realizó ningún gasto para la generación de ingresos y para el mantenimiento de la fuente de ingreso, que resultan hechos evidentes y obvios considerando la actividad de educación superior del contribuyente, violando el principio de verdad material, de realidad económica, capacidad contributiva y no confiscatoriedad (arts. 180. I, 323 y 56 y de la CPE) al determinar una supuesta utilidad del 100% con gasto cero.

VIII.1.2 Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz de Servicio de Impuestos Nacionales.

Respecto a la demanda presentada por la Gerencia de Grandes Contribuyentes contra la Resolución Jerárquica emitida por la AGIT, cuestionando los depósitos bancarios que recibió el contribuyente en sus cuentas bancarias, los mismos por si solos no son elementos suficientes y no cumplen los requisitos establecidos en los arts. 95, 16 y 17 del CTb, para que sean considerados ingresos económicos por los cuales el contribuyente debía de tributar el IVA. Al respecto la AGIT de manera correcta estableció que: *"...De los ejemplos extraídos de puede afirmar que solo el depósito en plazo fijo, no puede demostrar la existencia de ingresos, precisamente porque los mismos pueden originarse tanto de vencimiento de los Depósitos a plazo fijo, así como de retiro de otras cuentas o de la cuenta caja, llegándose a constituir los mismos en una operación e inversión de los*



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 490/2013. Contencioso Administrativo.- Corporación de
AQUINO BOLIVIA S.A. contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

excedentes de caja y bancos, demostrando el contribuyente mediante el reporte de Depósitos a plazo fijo que por la gestión 2007 realizó permanentemente inversiones en depósitos a plazo fijo con vencimiento a 30 días en la mayoría de los casos, como política, aspecto que es permanentemente observado en todos los meses, con la implementación de nuevos DPF en las fechas de vencimiento de otros; en consecuencia, se tiene que estos depósitos no otorgan certeza respecto a la existencia de ingresos por servicios prestados, estableciéndose que en el proceso de determinación no se ha realizado este análisis...”.

En el caso concreto lo correcto es que se considere que la pura existencia de depósitos bancarios a plazo fijo a los que hace referencia la Administración Tributaria, es insuficiente para que puedan constituirse en un hecho generador de responsabilidades tributarias, en relación a la conducta del contribuyente, aspecto que fue oportunamente advertido por las instancias de impugnación administrativa, quienes a tiempo de emitir la Resolución Jerárquica, tuvieron presente lo previsto en el art. 200 del CTb que refiere: “Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo (...) a los siguientes: 1. Principio de Oficialidad o de impulso de Oficio. La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la **verdad material sobre los hechos**, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias...”.

En síntesis, todo lo expuesto devela que la Administración Tributaria, al haber vulnerado la aplicación de la ley, afectó el derecho de la empresa contribuyente a que se verifiquen sus obligaciones tributarias, determinando su real capacidad contributiva; aspectos no corregidos completamente por las instancias recursivas, por lo que amerita dejar sin efecto el proceso determinativo para que sea la misma Administración Tributaria quien cumpla debidamente su labor, realizando una nueva determinación de las obligaciones tributarias.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando, **PROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 92 a 118 (primer cuerpo) incoada por la Corporación de Aquino Bolivia S.A., e **IMPROBADA** la demanda de fs. 178 a 187 (tercer cuerpo) interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, y en mérito a ello se **DEJAN SIN EFECTO** las Resoluciones AGIT-RJ 0451/2013 de 15 de abril, ARIT-SCZ/RA 0488/2012 de 23 de noviembre, Resolución Determinativa N° 17-00174-2010 de 26 de junio, hasta la Vista de Cargo N° 7912-00100FE00085-0088/2012 de 17 de mayo inclusive, por haberse aplicado erróneamente el método de determinación sobre base presunta; en tal virtud la Administración Tributaria deberá ejercitar debidamente las facultades señaladas por los arts. 96. I y 100 CTb, a objeto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones impositivas del contribuyente, relativas al IUE e IVA -periodos enero a diciembre de la gestión 2007- en base a los lineamientos

señalados. Al dejarse sin efecto liquidaciones anteriores se dejan sin base
multas, intereses y sanciones.

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

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

Regístrese, notifíquese y archívese.


Pastor Segundo Mamani Vilca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

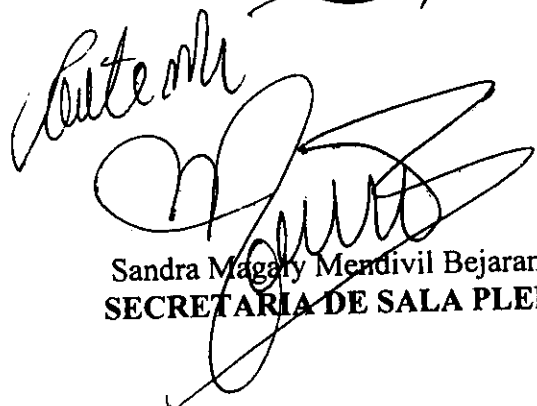

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

No suscribe por emitir
voto disidente

Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA




Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

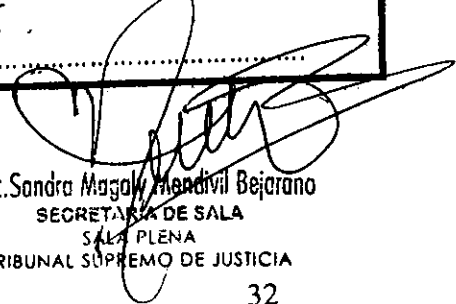

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA**

GESTIÓN: 2016

SENTENCIA N° 423. FECHA 19 de septiembre
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2016

Dr. Rita S. Nava Durán
VOTO DISIDENTE:


MSc. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA