



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

18:40

SALA PLENA

SENTENCIA: 464/2017.
FECHA: Sucre, 28 de junio de 2017.
EXPEDIENTE: 489/2014.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Rómulo Calle Mamani.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 66 a 72 vta. de obrados, impugnando la Resolución R.J. N° 0520/2014, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 114 a 120, los antecedentes procesales.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante menciona que en ejercicio de las atribuciones y facultades específicas conferidas por los artículos 100 y 104 del Código Tributario, procedió a la fiscalización de las obligaciones impositivas del contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A., referente al Impuesto al Valor Agregado (IVA), correspondiente a los periodos enero y marzo de 2009, posteriormente se giró la Vista de Cargo, en cuyo antecedente se emitió la Resolución Determinativa, donde se resuelve determinar de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible las obligaciones impositivas del contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A., la misma ascendía a 721.603 UFVs equivalente a Bs1.309.220 a la fecha de emisión de la Resolución Determinativa, documento administrativo que fue debidamente notificado al contribuyente, determinación que fue anulada en la instancia de alzada y confirmada en la jerárquica.

I.2 Fundamentos de la demanda.

1.- La Administración Tributaria señaló que la AGIT pretende un procedimiento completamente reglado y normado por los requisitos establecidos tanto por la Vista de Cargo así como la Resolución Determinativa, actos administrativos normados por los arts. 96° y 99° del Código Tributario normativa aplicada estrictamente por la Administración Tributaria a momento de emitir los mencionados actos administrativos, aduciendo que la Administración Tributaria a momento de emitir los mencionados actos administrativos los mismos no cumplen con los requisitos formales para alcanzar su fin, debido que la misma no explica ni respalda cómo la diferencia establecida entre las ventas declaradas y los depósitos efectuados en cuentas bancarias del Sujeto Pasivo, no permitiendo así evidenciar el perfeccionamiento del hecho imponible, argumento que de acuerdo a los hechos acontecidos se estaría desconociendo las formalidades procedimentales que por ley se encuentran

establecidos y por lo cual es de cumplimiento obligatorio, causándonos de esa manera agravios. Por tanto corresponde establecer que la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0520/2014, al pretender anular actos administrativos que han sido emitidos conforme normativa tributaria vigente como la Vista de Cargo y Resolución Determinativa, ha sido dictada con total desapego y prescindiendo completamente la aplicación de las normas señaladas y descritas en la Resolución Determinativa N° 17-00016-13, en desmedro de los intereses de la Administración Tributaria; pues en ese sentido que la mencionada Resolución d Recurso Jerárquico que ahora se impugna no ha tomado en cuenta lo relativo a lo establecido en el artículo 76°, 96° y 99° del Código Tributario, sin embargo, lo anteriormente señalado de manera puntual debemos desvirtuar las alegaciones realizadas por la Autoridad General de Impugnación Tributaria cuyo objetivo del mismo es pretender actos administrativos completamente legales y que procederemos a desarrollar de acuerdo a lo siguiente: el contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A. presento documentación, para un mejor entendimiento se va a argumentar la observación realizada por la Autoridad de Impugnación Tributaria en el sentido de que pretende anular con un sesgado argumento actos administrativos como la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa que cumplen desde todo punto de vista los requisitos formales establecidos en la norma tributaria.

Con carácter previo y conforme a lo anteriormente señalado, se estableció que la Administración Tributaria en búsqueda de la verdad material, analizando respecto sobre los ingresos no declarados, recurrió a los Estados Financieros presentados por el mismo contribuyente, sobre este último punto es menester aclarar que la teoría contable define a la contabilidad de los Estados Financieros como "El registro Ordenado, Sistemático y Cronológico de todas las transacciones de índole económico, el cual al agruparse en cuentas específicas generan los Estados Financieros". Estos estados financieros, tal como lo establece el art. 4 inc d) de la Ley de Procedimiento Administrativo debe reflejar ante todo lo verdad material establecida por la normativa anteriormente descrita; por tanto la Administración Tributaria optó por considerar los saldos expuestos en los Estados Financieros presentados por el mismo contribuyente para la determinación de reparos a favor de la Administración Tributaria, estos saldos se encuentran completamente verificables en los Estados Financieros; razón por la que, la argumentación de la AGIT carece de contenido jurídico tributario sustentable.

De lo anotado se puede establecer que tanto el contribuyente así como la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional no puede bajo ningún concepto desconocer saldos, cifras y cuentas expuestas y extraídas de sus mismos estados financieros y mucho menos proponer formas de determinación que nos lleven a determinar saldos que se encuentran ya plasmados en sus estados financieros y por ende tampoco puede desconocer una deuda tributaria determinada en base a cifras extraídas de sus mismos estados financieros y presentados ante el ente recaudador.

Además de la misma manera es necesario recordar que los artículos 13 y 24 del Código Tributario, se ha establecido de manera clara los conceptos de sujeto pasivo, hecho generador o imponible y contribuyente; en efecto el



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 489/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

art. 13 de la citada Ley señala que el sujeto pasivo es responsable de la obligación tributaria respecto de su actividad económica y esta obligación tiene carácter personal y es intransmisible, encontrándose dentro de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, al correcta determinación, declaración y pago de la deuda tributaria, para lo cual facilitar la tarea de control y verificación por parte de la Administración Tributaria.

En este sentido, cabe establecer de manera puntual que el contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A., no presentó ninguna prueba que desvirtuó la diferencia en los ingresos, por lo que, en virtud del artículo 76° del Código Tributario quien pretenda hacer valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, en el caso que nos ocupa teniendo en cuenta que la Corporación Educativa Santa Cruz S.A. es quien pretendió hacer valer su derecho, es quien debió aportar las pruebas suficientes que demuestren que la diferencia en los ingresos de sus cuentas bancarias, no se deben a cobro de mensualidades y/o matriculas u otros ingresos; situación que no fue desvirtuada ni demostrada en el transcurso de la fiscalización y menos en esta instancia recursiva.

De la misma forma se debe dejar claramente establecido la Consulta de Padrón del Sistema de Información de Recaudación para la Administración Tributaria (SIRAT), se pudo evidenciar que el contribuyente declara como característica tributaria realiza edición, importación de libros, diarios o publicaciones a su actividad principal que corresponde a establecimientos educativos incorporados a planes de enseñanza oficial, es decir la prestación de servicios de enseñanza. Asimismo verificadas las notas a los Estados Financieros se evidencia que el mismo contribuyente declara igualmente la prestación de servicios educativos, por lo expuesto en líneas precedentes se admite y presume que los ingresos contabilizados en sus Estados Financieros y expuestos en sus cuentas bancarias son producto de prestaciones y servicios realizados por el recurrente, al no ser así el mismo en virtud a la normativa señalada anteriormente debió desvirtuar las observaciones realizadas por la Administración Tributaria, consecuentemente por una situación lógica si dichos ingresos se encuentran contabilizados en sus Estados Financieros evidentemente van a tener sus efectos tributarios tanto en el IUE como en los demás impuestos a los que se encuentra gravado el contribuyente por su actividad, cabe puntualizar que a mayor abundamiento en cumplimiento de los arts. 66 y 100 del Código Tributario y a fin de conocer la actividad principal y el tipo de ingresos con el que cuenta el recurrente se realizó la inspección ocular mediante formulario F-7507, realizado en fecha 05 de octubre de 2012, actuación administrativa llevada a cabo junto con la Representante Legal, misma que mediante la cual estableció de manera categórica la actividad principal y secundaria y la nómina de las cuentas bancarias, esta facultad de verificación y fiscalización ha sido debidamente ejercida por la Administración Tributaria, su Autoridad podrá verificar dicho extremo contrastando todos los actuados administrativos plasmado en los antecedentes, pues bien reiteramos al haber observado los extractos bancarios conforme al art. 76° del Código Tributario el recurrente debió presentar la documentación de descargo que haga su derecho no obstante el mismo con total desaprensión no presenta documentación alguna que desvirtuó las observaciones realizadas.

2.- Añadió que con referencia a la anulabilidad de la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, no corresponde toda vez que no se ha dejado en indefensión al administrado, ni se ha violado el derecho a la legítima defensa, habiéndose establecido que el contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A. no presentó ninguna prueba que desvirtuó la diferencia en los ingresos, por lo que, en virtud del artículo 76° del Código Tributario, en el caso que nos ocupa teniendo en cuenta que la Corporación Educativa Santa Cruz S.A. es quien pretendió hacer valer su derecho, es quién debió aportar las pruebas suficientes que demuestren que la diferencia en los ingresos de sus cuentas bancarias, no se deben a cobro de mensualidades y/o matrículas u otros ingresos; situación que no fue desvirtuada ni demostrada en el transcurso de la fiscalización y menos en esta instancia recursiva. Se ha demostrado que, la Administración Tributaria en cumplimiento al numeral 1 del artículo 100° del Código Tributario, ha solicitado al contribuyente que presente las pruebas necesarias para desvirtuar la observación realizada por la Administración Tributaria; pues la fiscalización cumplió con el procedimiento de realizar pruebas de comparación de lo declarado por el contribuyente y los ingresos percibidos según extracto bancario detectando una diferencia que el contribuyente no demostró la procedencia, ni presentó respaldo alguno de la diferencia encontrada más al contrario en el desarrollo de las actuaciones la recurrente no se ha apersonado a pretender desvirtuar este aspecto más al contrario demostró un total desinterés.

Se ha establecido que es el contribuyente a quien corresponde desvirtuar con pruebas las observaciones de la Administración Tributaria conforme el artículo 98° del Código Tributario, al respecto corresponde señalar que el ahora recurrente no ha presentado ningún documento y/o prueba que desvirtuó las observaciones referentes a los ingresos no declarados, el contribuyente debe demostrar de donde provienen las diferencias de los ingresos por depósitos bancarios que tiene la cuenta registrada a nombre de Corporación Educativa Santa Cruz.

Se tiene demostrado que no es posible que la forzada anulación por parte de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria dictada mediante la Resolución 0520/2014, no puede invalidar todo un procedimiento determinativo tributario llevado con toda la reglamentación jurídica en regla, pues resulta ilógico pensar tratar de invalidar la Resolución Determinativa y la Vista de Cargo por haber surgido en la tramitación de la misma algo accesorio como es la supuesta nulidad que no se explica ni se respalda la diferencia entre las ventas declaradas y los depósitos efectuados y que dicho sea de paso las mismas han sido completamente sustentadas en la presente demanda; y mucho menos estas puedan lesionar algún derecho del recurrente, principalmente si simplemente la enuncia y de manera general y superficial establece que se vulnera derechos del contribuyente, sin hacer especificación alguna de esa subjetiva e ilegal apreciación por parte de la Autoridad de Impugnación Tributaria al dictar la incongruente Resolución de Recurso Jerárquico que ahora se impugna, por último se tiene probado en la presente demanda contenciosa tributaria que dentro el trámite administrativo se han cumplido con todas las etapas formales e imprescindibles realizadas a momento de emitir el acto administrativo por tanto en todo su accionar la Administración Tributaria ha dado estricto cumplimiento al Debido



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 489/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

Proceso, garantizando en todo momento el cumplimiento de la normativa tributaria y velando las garantías constitucionales del contribuyente.

I.3. Petitorio.

Pide se dicte sentencia revocando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0520/2014 de 31 de marzo y en definitiva declaren firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-00016-13 de 27 de febrero.

II. De la contestación a la demanda.

Corrida en traslado la demanda y citada legalmente la Autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien por memorial de fs. 114 a 120 de obrados, contesta a la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

1.- La Autoridad demandada señaló que se debe indicar primero que la legislación nacional establece en el artículo 42 de la Ley N° 2492 que la base imponible o gravable 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; en este sentido, el artículo 43 de la citada Ley, establece cuáles son los métodos que se deben aplicar para efectuar la determinación de la base imponible, siendo estos: determinación sobre base cierta, la cual se efectúa tomando en cuenta los documentos e información que permiten conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo; y sobre base presunta la cual se efectúa en mérito a los hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permiten deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concorra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo 44 de la misma Ley, que dispone que la Administración Tributaria determinará sobre base presunta, sólo cuando habiéndolos requerido no posea los datos necesarios para la determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el Sujeto Pasivo, y en especial cuando establezca omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos, que se adviertan situaciones que imposibiliten el conocimiento cierto de sus operaciones, o en cualquier circunstancia que no permita efectuar la determinación sobre base cierta.

Del contexto jurídico señalado se desprende que la determinación sobre base cierta se funda en la información, datos y prueba que la Administración Tributaria pueda obtener sobre los hechos generadores, de modo que le permita evidenciar y por sobre todo demostrar fácticamente los resultados de la determinación; si bien, esta información puede ser obtenida del contribuyente, también puede obtenerse de terceras personas o agentes de información, e inclusive de la propia labor investigativa de la Administración Tributaria, información que obtiene en virtud de las facultades que le confiere el CTB, con el fin de obtener pruebas de hechos imponderables ocurridos, pero lo que debe cuidarse es que dichos datos, pruebas o información permitan demostrar la realización de los hechos generadores y permitan establecer su cuantía, es decir que

cada conclusión tenga su respaldo objetivo, evidente y comprobable, aspecto que se pasa a analizar a continuación; aspecto que en el presente caso no fue respaldo ni menos justificado de manera indubitable por la Administración Tributaria, incumpliendo con las mismas formalidades que pregona que estaría cumpliendo, así se debe poner en evidencia lo dispuesto en el párrafo II del art. 115 y 119 en sus Párrafos I y II ambos de la CPE, así como el numeral 6 del artículo 68 de la Ley N° 2492, el cual establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo se encuentra el derecho al debido proceso a conocer los cargos que se le formulen, por lo que los argumentos del demandante no son evidentes siendo que la AGIT no está desconociendo los procedimientos establecidos.

2.- Mencionó también que en el Proceso de Fiscalización el sujeto pasivo entregó documentación y la Administración Tributaria evidenció la existencia de facturas que no cumplen con los requisitos establecidos y que procedió a verificar el débito fiscal IVA comparando las declaraciones juradas, libro de ventas, notas fiscales con la documentación extraída del SIRAT-2 y el extracto del Banco por los ingresos según depósitos, observando Bs2.600.514,50 como ingresos no declarados, al respecto y desvirtuando los argumentos del demandante cabe señalar que si bien la información obtenida de los extractos bancarios condujo a la Administración Tributaria a sostener que las diferencias con las ventas declaradas, corresponden a ingresos por ventas sin embargo esta información no permite conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del débito fiscal del IVA, sobre base cierta, por lo que no puede afirmarse que la determinación fue sobre base cierta, menos que corresponda a ingresos gravados, en todo caso, la Administración Tributaria mediante procedimientos alternativos debió demostrar que la diferencia obtenida (ingresos en cuentas bancarias), corresponde a ingresos no declarados, vale decir que debe estar relacionada con el hecho generador del tributo.

Sobre el principio de verdad, es necesario aclarar que en el presente caso, la Administración Tributaria no aplicó el mismo, siendo que el demandante solo se limitó verificar las pruebas presentadas por el sujeto pasivo, y no investigó o buscó la verdad material de los hechos, más aún cuando el mismo Código Tributario establece las facultades de la Administración Tributaria a fin de respaldar la determinación. Es por ello que sólo cuando se evidencie que la diferencia establecida entre las ventas declaradas con los depósitos en sus cuentas bancarias, se encuentre sustentada de acuerdo al análisis de los actos desarrollados en los procesos de fiscalización, la Administración Tributaria habrá cumplido con lo dispuesto en los artículos 42,43 y 44 de la Ley N° 2492 y se habrá aplicado la verdad material.

3.- Añadió que para que exista anulabilidad de un acto por la infracción de una norma establecida en la Ley, deben ocurrir los presupuestos previstos en el Párrafo II del artículo 36 de la Ley 2341 y 55 del D.S. 27113, es decir, que los actos administrativos carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados; que la verificación de los antecedentes, pruebas y argumentos de las partes, se evidenció que la resolución emitida por la Administración Tributaria no cumple con los requisitos formales para alcanzar su fin,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 489/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

puesto que la misma no explica ni respalda como la diferencia establecida entre las ventas declaradas y los depósitos efectuados en cuentas bancarias del Sujeto Pasivo, se constituyen en ingresos no declarados sujetos al IVA, ya que la Administración Tributaria no demuestra la configuración del hecho imponible requisito sine qua non para la configuración del tributo. Es por ello que la falta de identificación del nacimiento del débito fiscal previsto en el artículo 4 de la Ley N° 843, impidió al Sujeto Pasivo asumir defensa, y le ocasiona vulneración de sus derechos, debiendo resaltar que la Administración Tributaria, conforme al Código Tributario tiene amplias facultades para verificar el cumplimiento tributario, mismo que no fue aplicado; consiguientemente al haberse evidenciado la configuración de los vicios denunciados, con relación a las observaciones sobre el débito fiscal, correspondió a esta instancia jerárquica confirmar la Resolución de Alzada a objeto de que la Administración Tributaria establezca de forma cabal y documentada, la existencia o no de ingresos omitidos.

4.- Finalmente refirió que los argumentos citados en la demanda no desvirtúan los fundamentos técnico jurídicos expuestos por la AGIT, debiéndose tomar en cuenta que la presente demanda es independiente en sus argumentaciones y es la base fundamental sobre la cual el Tribunal debe fallar, de igual manera se debe tener presente que los argumentos del demandante no demuestran o establecen de forma indubitable, una errada interpretación de la AGIT, es más es el mismo demandante que se limita a realizar afirmaciones por demás generales y no precisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, por las cuales cree que su pretensión no fue valorada correctamente por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, por lo que el Tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante en el presente proceso más aún cuando la Resolución Jerárquica está debidamente fundamentada; sin perjuicio de lo señalado también sus probidades deben considerar que el demandante no puede ingresar a su demanda nuevos aspectos que no fueron observados en su momento, lo contrario sería vulnerar el principio de congruencia y el principio de igualdad de las partes, aspecto que es confirmado por la Sala Plena del mismo Tribunal Supremo de Justicia a través de la Sentencia No. 0228/2013 de 2 de julio.

II. 1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico 520/2014 de 31 de marzo.

III ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Que, la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, en cumplimiento a la Orden de Fiscalización N° 0011OFE00058 ha procedido a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A. con el objeto de comprobar el cumplimiento que éste ha dado a las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente a los meses de enero y marzo de 2009, que practicada la liquidación previa de adeudos se ha establecido el monto de UFVs 712.523

equivalentes a Bs1.277.033 por concepto de Tributo Omitido, intereses, multa por incumplimiento de deberes formales y la multa por omisión de pago, liquidación que no ha sido aceptada por el contribuyente y/o responsable o habiéndolo sido no se ha procedido a su cancelación, por lo que se procedió en consecuencia a emitir la Vista de Cargo, que los fundamentos de descargo no desvirtúan el incumplimiento de deberes formales por parte del Sujeto Pasivo, por lo que se emite la Resolución Determinativa N° 17-00016-13 de 27 de febrero, donde se resuelve determinar de oficio, la obligación impositiva del contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A., la misma que asciende a 721.603.- UFVs equivalente a Bs1.309.220.- a la fecha de emisión de la presente Resolución, correspondiente al Tributo Omitido, mantenimiento de valor, intereses y la multa por omisión de pago, califica la conducta del contribuyente como Omisión de Pago y sanciona al sujeto pasivo con la multa correspondiente, debidamente notificado con dicho acto administrativo, el sujeto pasivo interpuso el correspondiente Recurso de Alzada impugnando la Resolución Determinativa, luego de realizados los trámites pertinentes el Recurso es resuelto mediante la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0006/2014, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz que resolvió anular totalmente la Resolución Determinativa N° 17-00016-13 de 27 de febrero, en conocimiento de dicha determinación la Administración Tributaria interpuso en contra de la citada Resolución el Recurso Jerárquico, por lo que el 31 de marzo de 2014 la Autoridad demandada emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0520/2014 que confirmó la Resolución de Alzada, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

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. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe al siguiente hecho puntual:

1.- Si la Resolución del Recurso Jerárquico al haber determinado la nulidad de la Resolución Determinativa porque no explica ni respalda cómo la diferencia establecida entre las ventas declaradas y los depósitos efectuados en cuentas bancarias del Sujeto Pasivo, no permite evidenciar el perfeccionamiento del hecho imponible, aspecto que causa agravios a la entidad demandante.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

1.- Si la Resolución del Recurso Jerárquico al haber determinado que la Resolución Determinativa, no explica ni respalda como la diferencia establecida entre las ventas declaradas y los depósitos efectuados en cuentas bancarias del Sujeto Pasivo, no permite evidenciar el



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 489/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

perfeccionamiento del hecho imponible, aspecto este que causa agravios a la entidad demandante.

Antes de ingresar a resolver la controversia, corresponde señalar que vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos, en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

1.- A objeto de resolver la controversia, se debe considerar la siguiente normativa:

El art. 42 del CTB, establece que: *"Base imponible o gravable 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"*.

Existiendo dos métodos de determinación de dicha base imponible, de conformidad al art. 43 del CTB, que señala: *"La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: I. Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo. II. Sobre base presunta en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación..."*.

El art. 44 del CTB, establece los casos en que la Administración Tributaria podrá determinar base imponible usando el método sobre base presunta, al disponer: *"La Administración Tributaria podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, sólo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, ..."*, señalando también, dicho artículo las circunstancias en que se podrá usar dicho método, entre ellas las de los incisos a) y c) del numeral 5 referidas a la inciso a) *"omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del precio y costo"* y el inciso c) *"omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo"*. Siendo por lo tanto aplicable la determinación sobre base presunta, previa adecuación de los hechos a las circunstancias señaladas.

A su vez, el art. 45 del CTB, dispone que cuando proceda la Determinación Sobre Base Presunta, la Administración Tributaria, podrá practicarla utilizando diferentes medios, entre ellos los señalados por el numeral 1 del párrafo I que establece como medios para realizar la determinación sobre base presunta: *"1. aplicando datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos imposables en su real magnitud"* y *"2. 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".

Así mismo corresponde señalar que la Administración Tributaria deberá en última ratio, acudir al método de la determinación sobre base presunta, así se establece de lo dispuesto por el art. 44 del CTB, que dispone la obligatoriedad que tiene la administración de agotar todos los medios posibles a fin de efectuar una determinación inicialmente sobre base cierta; y excepcionalmente, solo cuando no sea posible dicha determinación, al haberse requerido al contribuyente los datos necesarios, y éste no los posea, se podrá efectuar la determinación sobre base presunta, siempre y cuando concorra alguna de las circunstancias señaladas al efecto, esto en observancia del principio de "reserva de ley", ya que no es procedente que la Administración Tributaria cree procedimientos de presunción tributarios a su libre criterio, ni actúe en base a presunciones simples.

Por lo que el procedimiento de determinación sobre base presunta constituye un acto reglado, y únicamente resulta aplicable cuando la presunción y su procedimiento se encuentran previstos expresamente en la normativa tributaria señalada.

2. De la compulsión de los antecedentes remitidos a éste Tribunal, se evidencia que la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales emitió la Orden de Fiscalización Parcial N° 0011OFE00058 con el objetivo de verificar y controlar actos y elementos de hecho imponibles, relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A., relativas al impuesto IVA correspondiente a los periodos fiscales de Enero a Marzo de 2009, habiendo solicitado la Administración Tributaria que el contribuyente le haga llegar documentación consistente en: Declaraciones Juradas IVA e IT, Libros de Compras y Ventas IVA, Notas Fiscales de respaldo al crédito y débito fiscal IVA, Extractos Bancarios, Planilla de Sueldos, Planilla Tributaria y Cotizaciones Sociales, Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Estados Financieros y Dictamen de Auditoría gestión 2009, Libros de Contabilidad (Diario, Mayor), a la que además adjuntó una nota referente a una solicitud complementaria.

3.- El contribuyente presentó parcialmente ante la Administración Tributaria la documentación solicitada, de acuerdo al cuadro adjunto en el informe que cursa de fs. 1255 a 1265 (Anexo 11).

4.- En el análisis de la documentación presentada, la Administración Tributaria en el informe SIN/GGSCZ/DF/FE/INF/2951/2012 (fs. 1255 a 1265 Anexo 11) señala que se verificó el débito fiscal IVA comparando las declaraciones juradas, libro de ventas, notas fiscales con la información extraída del SIRAT-2 y el extracto del Banco Ganadero por los ingresos según depósitos, habiendo observado la suma de Bs 2.600.514, 50 como ingreso no declarado, siendo necesario dejar claramente establecido que el Sujeto Activo llegó a establecer resultados previos comparando la documentación presentada por el contribuyente, libros de ventas IVA, notas fiscales, DD.JJ. Form. 200 con información extraída del SIRAT-2



Estado Plurinacional de Bolivia

Exp. 489/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

Órgano Judicial

LCV, DD.JJ. Form-200, 400 y con el extracto del Banco Ganadero por los ingresos de depósitos cuya suma asciende a Bs2.600.514.- presentados por el contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A., mismos que no coinciden con los ingresos declarados en el formulario 200, evidenciándose ingresos no facturados por el contribuyente por el cual se observó reparos a favor del Fisco.

4.- En tales antecedentes la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 7912-0011OFE00058-00714/2012, por la que se procedió a calcular sobre base cierta, habiéndose establecido la liquidación previa de 712.523 UFV (fs. 1266-1277 anexo 11).

5.- El Sujeto Pasivo mediante nota presentada el 31 de diciembre de 2012 (fs.1290-1297 anexo 11), presenta descargos y respecto a los ingresos no declarados refiere lo siguiente: *"...el art. 69 del Código Tributario establece que se presume la buena fe y transparencia del cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, hasta en tanto la Administración en debido proceso de determinación pruebe lo contrario...sin embargo en este caso no se nos ha probado ni se nos ha aplicado un debido procedimiento para concluir que al tener un haber mayor en nuestras cuentas bancarias, presumiendo hechos generadores que no se han establecido en el procedimiento de fiscalización...porque si el extracto bancario fuera suficiente entonces debiera ser tanto para demostrar un crédito como para el débito y no sólo para utilizarlo con el fin de recaudar de forma confiscatoria, haciendo presunciones sin base legal"*.

6.- Que, la Administración Tributaria al considerar que los fundamentos de descargo no son suficientes emitió la Resolución Determinativa N° 17-00016-13, en la que determina de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, obligaciones impositivas de la Corporación Educativa Santa Cruz S.A. que ascienden a 721.603 UFV, equivalentes a Bs1.309.220, monto que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multa por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, correspondiente al IVA de los periodos enero y marzo de 2009.

7.- Corresponde señalar así mismo y ya en el ejercicio de control de legalidad que la Administración Tributaria con relación al Impuesto al Valor Agregado (IVA)-DÉBITO FISCAL estableció que al haberse comparado la documentación presentada por el contribuyente con el extracto del Banco Ganadero equivalentes a Bs2.600.514.- presentados por el contribuyente, mismo que no coinciden con los ingresos declarados en el formulario 200, evidenciándose ingresos no facturados por el contribuyente por el cual se observa reparos a favor del Fisco, se advierte que llega a esta conclusión en base a lo previsto por el párrafo I del artículo 43 de la Ley 2492, es decir sobre base cierta sin embargo la conclusión expuesta por la Administración Tributaria solo constituye una presunción por lo que nos encontraríamos frente a la situación prevista en el numeral 6 del artículo 44 del Código Tributario que señala: *"Que se adviertan situaciones que imposibiliten el conocimiento cierto de sus operaciones, o en cualquier circunstancia que no permita efectuar la determinación sobre base cierta"*, toda vez que no se ha establecido que los depósitos efectuados en cuentas bancarias de la Corporación Educativa

Santa Cruz S.A. corresponden a ingresos por ventas o prestación de servicios, es decir debe estar relacionada con el hecho generador, respecto al hecho generador el artículo 16 de la Ley 2492 señala: *(Definición). Hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria*” y el inciso b) del artículo 4 de la Ley 843 menciona: *“En el caso de contratos de obras o prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior”*. Consecuentemente al no haberse establecido que los depósitos en cuentas bancarias corresponden a ingresos por ventas o prestación de servicios no se ha configurado el hecho imponible, aspecto que vulnera el debido proceso y el derecho a la defensa que tiene el Sujeto Pasivo, consiguientemente la Autoridad demandada al haber asumido la decisión de confirmar la Resolución de Alzada que anuló la Resolución Determinativa, ha sido correcta.

IV.4. Conclusiones.

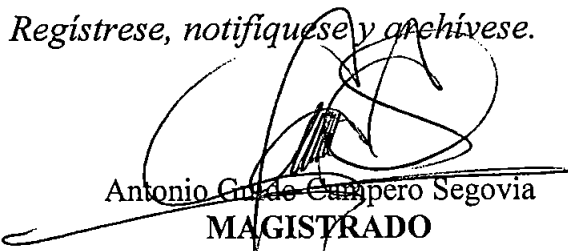
Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber pronunciado la Resolución ahora impugnada no ha causado agravios a la entidad demandante por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la Resolución Jerárquica.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Código Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 66 a 72 vlta de obrados interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, declarándose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT R.J. No. 0520/2014 de 31 de marzo pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe el Magistrado Pastor S. Mamani Villca por emitir voto disidente.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

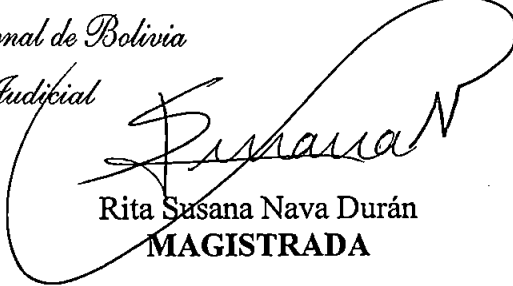

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

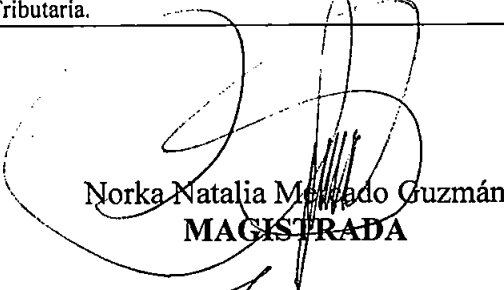


Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

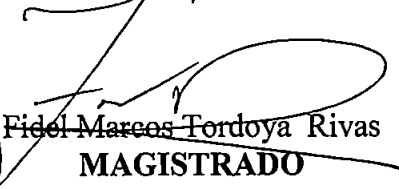
Exp. 489/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

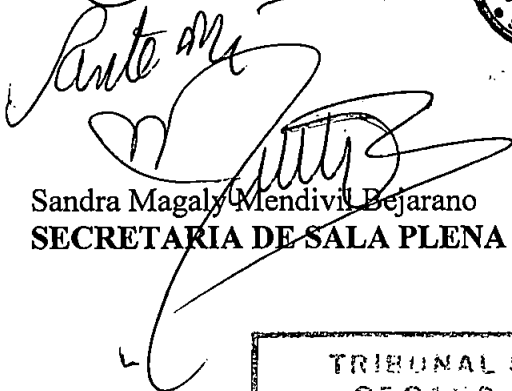

Rita Sasana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

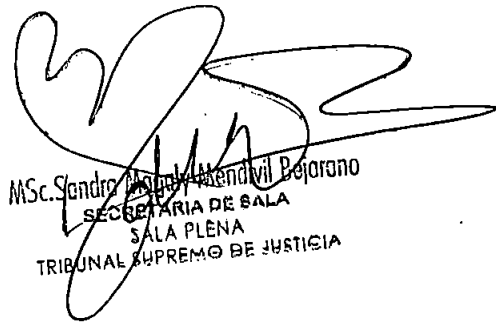

Maritza Suintura Juaniquina
MAGISTRADA




Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

<p>TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA</p> <p>GESTIÓN: 2017</p> <p>SENTENCIA N° 464, FECHA 28 de junio</p> <p>LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2017</p> <p><u>Dr. Pastor Mamani</u></p> <p>VOTO DISIDENTE:</p>


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