Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

22-03-17
8:26

SALA PLENA

SENTENCIA:	479/2016.
FECHA:	Sucre, 7 de noviembre de 2016.
EXPEDIENTE:	629/2013.
PROCESO :	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Empresa de Transportes SATURNO LTDA. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR:	**Jorge Isaac von Borries Méndez.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 60 a 65, interpuesta por la Empresa de Transportes Saturno Ltda., representada legalmente por Domingo Espinoza Quispe, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Daney David Valdivia Coria, en su condición de Director Ejecutivo a.i.; solicita revocatoria parcial de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0611/2013 de 21 de mayo; la contestación de fs. 138 a 145; réplica de fs. 156 a 159; dúplica de fs. 163; memorial de apersonamiento de la Gerencia Distrital Santa Cruz – II del Servicio de Impuestos Nacionales de fs. 196; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada; y

I. DE LA DEMANDA.

I.1 Antecedentes de hecho.

La Empresa demandante fue notificada el 28 de septiembre de 2011 con la Vista de Cargo N° 23-0001084-11 Cite: SIN/GDSC/DF/FE/VC/0246/2011 de 14 de septiembre de 2011, que concluye, como resultado del proceso de fiscalización externa realizado un reparo de 3.649.220,51 UFV, monto que incluye mantenimiento de valor, intereses, sanción y multa por incumplimiento a deberes formales y concede el plazo de treinta días para la presentación de descargos (fs. 1494-1516 de antecedentes administrativos C.3).

El sujeto pasivo plantea la nulidad de la indicada vista de cargo con memorial de 27 de octubre de 2011, porque la Administración Tributaria omite la valoración de pruebas, que no existe consideración respecto a los argumentos de descargos expresados en el memorial presentado el 6 de mayo de 2011 que reitera, así como de los documentos anexados al mismo, actitud que es contraria a preceptos proclamados por la garantía constitucional al debido proceso y el derecho a la defensa (fs. 1521-1526 vta., de antecedente administrativos C.3).

De fs. 1529-1551 de antecedentes administrativos C-3, consta que la Administración Tributaria el 24 de noviembre de 2011, emite el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GDSC/DF/VE/INF/3982/2011 que establece que las alegaciones presentadas por el contribuyente son insuficientes para ser considerados como pruebas de descargo, por lo que ratifica los reparos obtenidos y la sanción preliminar de la conducta establecidos en la Vista de Cargo N° 23-00001084-11 y recomienda remitir antecedentes al

Departamento Técnico Jurídico y de Cobranza Coactiva para que se proyecte la resolución determinativa.

La Administración Tributaria, mediante cédula el 28 de diciembre de 2011 notificó al contribuyente SATURNO Ltda., con la Resolución Determinativa N° 17-0001502-11 CITE: SIN/GDSC/DJCC/UTJ/RD/193/2011 de 19 de diciembre de 2011, que determina de oficio la obligación impositiva del indicado contribuyente por un monto total de 3.827.566,42 UFV equivalentes a Bs 6.560.257,46 que incluye tributo omitido, intereses, sanción por la calificación de la conducta y multas por incumplimiento de deberes formales, correspondientes al IVA e IT, periodos agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2007 e IUE gestión 2007, resultante de la Orden de Fiscalización 0010OFE00027 (fs. 1562-1610 de antecedentes administrativos C.3).

La indicada Resolución Determinativa, fue impugnada mediante recurso de alzada que mereció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0145/2012 emitida el 18 de mayo de 2012 por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, ANULA obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la emisión de una nueva vista de cargo, resolución de alzada que fue impugnada en recurso jerárquico que dio lugar a la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT/RJ- 0852/2012 de 24 de septiembre que a su vez ANULA la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 145/2012 de 18 de mayo de 2012 a objeto de que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz emita nueva resolución de alzada ingresando a analizar los aspectos de fondo planteados por el sujeto pasivo y contestados por la Administración Tributaria.

En ese sentido, se emite la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0047/2013 de 1° de febrero que CONFIRMA la Resolución Determinativa N° 17-0001502-1 de 19 de diciembre de 2011. Ante esa resolución de alzada se interpuso Recurso Jerárquico que originó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0611/2013 de 21 de mayo que REVOCA parcialmente la Resolución de Alzada N° 0047/2013 en la parte referida a los depósitos efectuados por la Administración Boliviana de Carreteras (ABC) en la cuenta del sujeto pasivo del Banco Ganadero a través del SIGMA, al evidenciarse que no se produjo ningún hecho generador; en consecuencia, se modificó la deuda determinada en la Resolución Determinativa de Bs 6.560.257,46 a 218.239 UFV equivalente a Bs 374.052 que incluye impuesto omitido, mantenimiento de valor, intereses, multa por incumplimiento a deberes formales y sanción por omisión de pago. La indicada resolución dio lugar al Auto Motivado AGIT-RJ 0049/2013 de 11 de junio que dispuso no a lugar a la solicitud de rectificación y/o aclaración de la resolución jerárquica impugnada.

I.2 Fundamentos de la demanda de hecho y de derecho.

La empresa demandante, advierte que debido a que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0611/2013 de 21 de mayo determina la revocación de los principales cargos, a los efectos de la correcta valoración de la presente demanda contenciosa administrativa, señala que lo demandado recae **sólo sobre el único cargo que fue ratificado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, específicamente contra**

la ratificación del cuarto cargo originado en el depósito bancario efectuado por la Empresa Sudamericana Ltda., para pagarle el préstamo que le otorgó un mes atrás.

En ese sentido, explica a continuación la abundante prueba que demuestra que los tres primeros depósitos fueron revocados, y quedó únicamente el cargo sobre el cuarto depósito, es decir sobre el pago de préstamo que efectuó Sudamericana Ltda. a su empresa, cuyo depósito recibido fue en calidad de cobranza de un préstamo. Se refiere a los extractos bancarios de noviembre de 2007, de diciembre 2007, la certificación emitida por Sudamericana Ltda., donde se señala expresamente que tanto el depósito y el retiro precedentemente corresponden al préstamo otorgado por esta empresa y papeles de trabajo de la Administración Tributaria, en los que se indica que se trata de una transferencia de fondos de Sudamericana Lda., a favor de Saturno.

Que se ha desconocido la realidad económica de los hechos; que en la práctica el cargo surge de una presunción de que el depósito de Bs 251.474,09 es un ingreso por servicios (ingresos presuntos sobre los que además, no se presume gastos), hecho por el cual el cargo determinado es del 41 % del monto total depositado (13 % IVA, 3 % IT y 25 % IUE), lo cual implica que el cargo sea confiscatorio, independientemente de que no corresponde presumir por tratarse de una determinación sobre base cierta. Tal es así que el depósito del préstamo en la cuenta corriente es por Bs 251.474,09 y el total del cargo ratificado es de Bs 374.052, es decir que el cargo (tributo, accesorios y multa pretendidos) es superior al 100 % del monto depositado observado, lo cual por sí mismo es una violación manifiesta al principio de capacidad contributiva, a la seguridad jurídica por el desapego total al procedimiento de determinación, así como de los principios de legalidad o reserva de ley.

En ese sentido, se evidencia que la Administración Tributaria no aplicó para el presente caso, los procedimientos de verificación de documentos que den certidumbre sobre la existencia del supuesto servicio brindado.

Puntualiza en relación al IVA que la empresa no ha recibido ninguna contraprestación por el préstamo otorgado; es decir que el préstamo no devengó ningún interés, fue gratuito, no se configuró el hecho generador de este impuesto, toda vez que la recuperación del préstamo no está sujeto al IVA. En relación IT que la empresa no ha obtenido ningún ingreso, ya que se trata de la recuperación de un préstamo, cuenta por cobrar. En relación al IUE, como en el caso anterior, en la medida que la cobranza de un préstamo no genera ingresos, sólo es la recuperación de una cuenta por cobrar, tampoco existe hecho imponible al respecto.

Señala que conforme al art. 18 del Código Tributario, la obligación tributaria surge entre el Estado y los sujetos pasivos en cuanto se produce el hecho generador de la obligación tributaria previsto en la norma legal, que implica únicamente la declaración de la existencia o inexistencia de una obligación impositiva preexistente porque una fiscalización siempre se realiza sobre periodos fiscales ya transcurridos, en los cuales ya se configuraron los hechos imponibles que dieron lugar a los impuestos fiscalizados, de modo que los actos de fiscalización tienen por objeto

determinar la cuantía real del tributo fiscalizado. Así, ya sea que se trate de una determinación sobre base presunta o sobre base cierta, el resultado y el objetivo del procedimiento debe ser llegar a establecer la existencia o inexistencia de dicha obligación, por lo que no existe ninguna causal o facultad administrativa para que la Administración Tributaria modifique dicha cuantía (adeudo tributario), ya que –reitera-, el tributo objeto de la fiscalización ya estaba perfeccionado en el momento del acaecimiento de los hechos gravados.

En relación a las multas por incumplimiento de deberes formales, el cobro de la multa pretendida por cada periodo independientemente, una multa por el periodo de enero, otra por febrero, otra por marzo y otra por abril de 2007, es totalmente incorrecta, porque sólo corresponde que se le sancione una sola vez ya que el requerimiento fue uno solo por todos los periodos de la gestión y es por un solo proceso de fiscalización y en aplicación de la Ley de la Administración Tributaria únicamente corresponde una sanción por todo el proceso de fiscalización, de lo contrario se estaría ante una sanción múltiple.

Impugna la calificación de conducta como omisión de pago porque es incorrecta, toda vez que se ha demostrado ampliamente que no se verifica ningún pago de menos de tributo, por tanto esa calificación constituye un agravio a su empresa. Que es esencial en el derecho sancionatorio que el infractor debe adecuar su conducta al tipo, de lo contrario la calificación es arbitraria e ilegal y no se cumple el principio que prescribe "no hay pena sin ley" y que quien acusa tiene toda la carga de la prueba. De acuerdo a lo estipulado en el art. 149 de la Ley N° 2492, los principios del Derecho Penal deben ser aplicados al momento de la calificación de la conducta de los contribuyentes ya que ellos son compatibles con el Derecho Tributario Sancionatorio y no pueden ser desconocidos; en consecuencia, cuando se pretende aplicar el art. 165 de la misma Ley, no se puede en ningún momento fundamentar que su conducta corresponde a omisión de pago; en todo caso se trata de la conducta de terceros (vendedores/emisores/proveedores) quienes supuestamente habrían incumplido. Además, no se puede desconocer el carácter intuito personae de la responsabilidad sobre infracciones conforme lo establece el art. 151 del Código Tributario cuando establece que son responsables directos del ilícito tributario, las personas naturales o jurídicas que cometan las contravenciones o delitos previstos en este Código, disposiciones legales tributarias especiales o disposiciones reglamentarias.

Petitorio.

Por lo señalado, interpone demanda contenciosa administrativa a objeto de que se REVOQUE parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0611/2013 de 21 de mayo, emitido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, únicamente en los aspectos recurridos; consecuentemente, se REVOQUE totalmente la Resolución Determinativa N° 17-0001502-11 de 19 de diciembre de 2011 emitida por la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado que cursa de fs. 138 a 145, que señala lo siguiente:

Respecto a una doble sanción por un mismo hecho, indica que de acuerdo a la Resolución Normativa de Directorio RND 10-0037-07 (numeral 4.1), cuando no se presenta la información requerida por la Administración Tributaria dentro de un proceso de fiscalización, se produce una contravención que es pasible a una sanción, por tanto, cada requerimiento de información puede generar una contravención en caso de incumplimiento y no se trata de un mismo hecho; en consecuencia, no se evidencia una doble sanción por un mismo hecho que haya vulnerado el debido proceso.

Que por la prueba presentada por el recurrente en calidad de reciente obtención, bajo el principio de la sana crítica, se comprobó que la documentación únicamente acredita las operaciones entre la empresa recurrente y las empresas Sudamericana y Global RR, por ello extrañó la falta de presentación de documentación entre la empresa recurrente y la empresa Shell; se estableció, además, que la documentación que cursa en el expediente no desvirtúa las observaciones realizadas por la Administración Tributaria, por lo que, no resulta evidente el agravio expuesto por el sujeto pasivo en sentido de que las pruebas hayan sido dejadas de lado y que a consecuencia de ello se haya afectado su derecho a la defensa, al debido proceso y a la seguridad jurídica.

En cuanto a que el incumplimiento de plazo para emitir la vista de cargo esté sancionado con la nulidad del acto administrativo, el art. 104 de la Ley N° 2492, no lo considera así, ya que no se trata de un término fatal, posición que concuerda con la doctrina tributaria y normas administrativas vigentes; es que la causa de nulidad debe ser expresa y puntualmente establecida en la Ley, situación que no concurre en el presente caso, pues no es evidente que la Administración Tributaria careciera de competencia para emitir la segunda vista de cargo, ni que haya sido dictada prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, por lo que no es evidente la nulidad acusada por el recurrente.

Respecto a la nulidad de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa que habría aplicado base cierta, cuando en realidad se presumieron los hechos, evidenciado la inexistencia de vicios de forma que ameriten la anulación de obrados, se dispuso que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz se pronuncie sobre los aspectos de fondo, vale decir, sobre el resultado mismo de la determinación y de las pruebas aportadas por el sujeto pasivo. Que esta situación responde al hecho de que la instancia jerárquica se ve impedida a pronunciarse sobre los aspectos de fondo del recurso sin que previamente exista una resolución de alzada que verse sobre los mismos, toda vez que de lo contrario se vulneraría la doble instancia prevista en la Ley N° 3092 (Título V del CTB) y de esta manera el derecho del contribuyente y/o de la Administración Aduanera a recurrir para la revisión de dicho fallo por una

instancia jerárquica. En este entendido, se tiene presente que, en caso de que alguna de las partes no se encuentre de acuerdo con la decisión adoptada por la Resolución de Recurso Jerárquico, al establecer el art. 2 de la Ley N° 3092 que el pronunciamiento de la AGIT agota la vía administrativa, el contribuyente se ve facultado a acudir a la revisión judicial por la vía de la demanda contencioso administrativa, en el marco de la teoría de "frenos y contra pesos". Consecuentemente, al haber considerado la contribuyente que la emisión de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0852/2012 de 24 de septiembre de 2012 le causó agravios entendiendo que los vicios de nulidad observados por la Alzada ciertamente existen, tenía expedita la vía jurisdiccional para hacer valer los mismos. Sin embargo, al no haber planteado la demanda contenciosa administrativa, la citada Resolución Jerárquica anulatoria quedó firme en sede administrativa, situación que implica una aceptación tácita con lo dispuesto en dicha resolución. En consecuencia, al haberse establecido que este agravio fue dilucidado en doble instancia –alzada y jerárquico-, no correspondía a esta instancia jerárquica emitir nuevamente criterio al respecto, al haber quedado desvirtuado ese argumento y dispuesto que el recurso de alzada ingrese al fondo de la causa.

Señala que de la verificación de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa impugnada, se advierte que la Administración Tributaria manifiesta que de acuerdo a la información proporcionada por la Gerencia Nacional de Fiscalización, extracto tributario (debió decir bancario) proporcionado por el Banco Ganadero y conciliación de declaraciones juradas, presentadas por el contribuyente de acuerdo al SIRAT II y los documentos proporcionados por la Administradora Boliviana de Caminos ABC, se estableció que los ingresos percibidos por el contribuyente por concepto de provisión de cemento asfáltico, prestación de servicio durante la gestión 2007, no fueron registrados en sus libros de venta IVA ni declarados.

La Administración Tributaria, advirtió la determinación de ingresos omitidos sustentado en el papel de trabajo "Detalle de Operaciones del Contribuyente Saturno Ltda., registradas en el SIGMA". La Gerencia Nacional de Fiscalización estableció desembolsos efectuados por la Administradora Boliviana de Carreteras (ABC). También por la documentación presentada por entidades financieras, solicitada por la Administración Tributaria, se estableció adicionalmente a los ingresos referidos anteriormente otros que fueron depositados en el Banco Ganadero en la Cuenta N° 1041-074234 que mantiene la empresa demandante; así como otros ingresos efectuados por terceros, ajenos a la ABC. Asimismo, advierte que la Administración Tributaria mediante notas CITE: SIN/GDSC/DF/VE/NOT/979/2010 de 9 de junio de 2010 y CITE: SIN/GDSC/DF/VE/NOT/1106/2010 de 2 de julio de 2010, solicitó a la Administradora Boliviana de Carreteras, le proporcione documentación referente a contratos de prestación de servicios y por otros conceptos y cualquier otra documentación relacionada entre la ABC y Saturno Ltda., solicitud que fue atendida por la ABC mediante oficio ABC/DAF/FIN/2010-0093 de 17 de septiembre de 2010, en el que manifiesta que envía fotocopias legalizadas de los pagos realizados a Saturno Ltda., durante la gestión 2007, con los informes técnicos y legales que explican dichos pagos, adicionalmente precisa que la ABC no ha

suscrito ningún contrato con Saturno Ltda., que los pagos fueron realizados por cuenta de otras empresas, adjuntando a la misma informes. Asimismo, en la Nota Interna NI/DGT/CV/MV/2010-0176 2010-06121 manifiesta "...el área de Contabilidad informa que se realizaron pagos a la Empresa Saturno a solicitud de empresas con las que la ABC tiene relación contractual: Socio Global R.R. y Alfa Sudamericana". Seguidamente, dice que "la solicitud realizada fue efectuada en el marco de la cláusula quinta de la segunda enmienda de los Contratos de Mantenimiento Periódico y corresponde a la compra de cemento asfáltico". Agrega que "La cláusula 5ª. En su acápite 5.3, indica que "A la presentación del certificado especial para el desembolso del 10 % al contratista, éste debe adjuntar la carta irrevocable a favor del proveedor, mismo que consignará el monto que la ABC debe desembolsar como anticipo al proveedor de cemento asfáltico". Que de igual modo cursa el Informe INF/DGJ/2010-0432 2010-03121, que concluye: "De la revisión de los archivos que cursan en la Dirección General Jurídica, se establece que la Administradora Boliviana de Carreteras no ha suscrito contratos con la Empresa Saturno Ltda., para la gestión 2007, ni durante dicha gestión". Adicionalmente se evidencia la Nota Interna NI/DAF/FIN/CO/2010-0065 2010-06121 de 22 de julio de 2010, que acompañada de Registros de Ejecución de Gastos emitidos por el SIGMA comunica: "De acuerdo a los registros contables del periodo 2007 a la fecha, no se registró pagos directos a la empresa, sino a solicitud y por cuenta de otras empresas por un importe total de Bs. 5.541159,45".

En ese sentido, de la documentación precedentemente citada, se establece en primera instancia que la ABC no suscribió contratos con la Empresa Saturno Ltda., durante la gestión 2007, los pagos fueron realizados por cuenta de otras empresas, aseveraciones que también fueron ratificadas por la Administración Tributaria en la Resolución Determinativa N° 17-0001502-11 de 19 de diciembre de 2011, ahora impugnada.

Que la Administradora Boliviana de Carreteras, en respuesta a notas CITE: SIN/PE//GG/GNF/DNIF/NOT/981/2010 y CITE: SIN/GDAS/DF/FE//NOT/0774/2011, remite fotocopias simples de contratos y adendas correspondientes a las empresas SOCICO-RR, R & R Ltda. y Sudamericana de Construcciones SRL.; fotocopias legalizadas de las planillas de avance de obras, facturas y preventivos de los pagos realizados a las empresas mencionadas; informes técnico y jurídico explicando las razones por las que se realizó pagos a Saturno Ltda., por cuenta de las empresas mencionadas.

De su parte el sujeto pasivo entre la documentación que presentó como de reciente obtención, adjuntó las Notas ABC/DAF/FIN/TE/2012-2866 de 27 de noviembre de 2012; ABC/DAF/FIN/CO/2012-0426 de 23 de noviembre de 2012, las que fueron emitidas por la Administradora Boliviana de Carreteras ABC y la fotocopia legalizada por Sudamericana de Construcciones de la Nota ABC/DAF/FIN/CO/2011-0285 que también fuera emitida por la ABC, las cuales hacen referencia a los depósitos efectuados por la Administradora Boliviana de Carreteras a la cuenta de Saturno Ltda., a través de SIGMA. En este sentido, de la documentación aparejada en antecedentes administrativos y notas citadas, en relación al depósito por Anticipo Mant. Periódico Casarabe Trinidad por Bs

1.828.038,48 equivalente a $us. 236.486,22, efectuado por la Administradora Boliviana de Carreteras, se advierte que conforme lo señala la documentación citada, dicho pago fue efectuado por cuenta de CONSORCIO SOCICO GLOBAL RR. A favor de Saturno Ltda., por disposición de Socico Global SRL., conforme Notas OF N° 065/2007 y Socico OF N° 066/2007 de 24 de julio de 2007 y aprobados por la Administradora Boliviana de Carreteras con Informe INF/GCV/2007-0433, que señala "De acuerdo a la verificación de la documentación realizada por la Gerencia Jurídica y en base a todos los antecedentes, se recomienda el pago del certificado especial del segundo anticipo por un líquido pagable de 236.486,22 $us., correspondiente al 80 % del 10 % del monto del contrato inicial..."; por consiguiente, el servicio que dio origen al pago de este importe está directamente relacionado a la prestación de servicios que efectúa Socico Global RR a dicha institución pública, por tanto correspondía que la Administración Tributaria verifique si Saturno Ltda., efectuó o prestó algún servicio o venta de productos que originaron el pago que efectuó Socico Global RR a través de la ABC, que revisados los antecedentes no sucedió.

Con relación al depósito por Anticipo Mant., periódico Paracaya S. Isidro por Bs 1.877.776,83 equivalente a $us. 244.820,97; en la que se señala que el anticipo es por la compra de cemento asfáltico, pagado a la Empresa Saturno en fecha 07/11/08, fue facturado por la Empresa Global RR Ltda., según las restituciones de los certificados de pago del N° 16 al 29 de acuerdo a detalles adjuntos. Por la documentación aportada por la Administradora Boliviana de Carreteras y la aportada por el sujeto pasivo, se evidenció la existencia de facturas emitidas por parte de la Empresa Global RR, respecto de las cuales se advierte que dichas facturas que se refieren a pagos efectuados por la ABC como pate del anticipo; en consecuencia, si bien el depósito efectuado por ABC fue realizado a la cuenta SIGMA de Saturno Ltda., no se advierte que la Administración Tributaria hubiese demostrado que los depósitos efectuados a Saturno Ltda., se originaron en la prestación de algún servicio o la venta de productos por parte de Saturno ya sea a la ABC o a la propia Empresa Global RR.

Que el Anticipo Mant., periódico Sacaba Colomi, por Bs 1.835.344,14, equivalente a $us. 238.047,23 para compra de cemento asfáltico fue pagado con recursos de la Cuenta Nacional de Carreteras. Por la documentación aportada por la Administradora Boliviana de Carreteras y el sujeto pasivo; que si bien el depósito efectuado por ABC fue realizado a la cuenta SIGMA de Saturno Ltda., es la misma institución ABC que asegura y confirma que este pago correspondiente también a un segundo por anticipo y otros, fue facturada por la Empresa Alfa Sudamericana, por tanto, no se advierte que la Administración Tributaria hubiese demostrado que los depósitos efectuados a Saturno Ltda., se originaron en la prestación de algún servicio o la venta de productos por parte de Saturno ya sea a la ABC o a la propia Empresa Global RR. En consecuencia, si la carga de la prueba respecto a la determinación de la deuda tributaria sobre base cierta corresponde a la Administración Tributaria, ésta no determinó que los pagos efectuados por la Administradora Boliviana de Carreteras hubiese sido originado específicamente por la prestación de un bien o la venta de un bien por parte de Saturno Ltda.

De la revisión de antecedentes, se advierte, en lo que hace a multas por incumplimiento a deberes formales, que la Administración Tributaria emitió Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 4432, toda vez que estableció que el contribuyente contravino el art. 70-6) de la Ley 2492, ya que incumplió con el deber formal de entregar toda la información y documentación requerida durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas y lugares establecidos y requeridos con Form. 4003 N° 99949, conducta sancionada con una multa de 3000 UFV, Anexo A Subnumeral 4.1 de la RND 10.0037.07.

De igual modo, el contribuyente al haber incumplido el deber formal de habilitación de libros contables (mayores, diarios, kardex, auxiliar, etc.), contravino el indicado art. 70-6) de la Ley 2492, le corresponde la multa de 1.500 UFV en cada periodo fiscal, totalizando 6.000 UFV conforme al num. 3.3 del Anexo A de la RND 10. 0021.04.

En ese sentido, se evidencia por las Actas de Contravenciones Tributarias y vinculadas al procedimiento de determinación, así como la tipificación y las multas dos diferentes incumplimientos a deberes formales incurridos por el contribuyente, fueron también parte de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa, que le fueron notificados; por consiguiente, se evidencia que la Administración Tributaria estableció sanciones por dos razones distintas y por dos diferentes incumplimientos a deberes formales incurridos por el sujeto pasivo.

Por lo expuesto, la deuda tributaria determinada por la Administración Tributaria en la Resolución Determinativa N° 17-0001502-11 CITE SIN/GDSC/DJCC/UTJ/RD/193/2011 de 19 de diciembre de 2011, correspondiente a los periodos enero a diciembre de 2007, debe modificarse de 3.827.566,42 UFV equivalentes a Bs 6.560.257,46 a 255.211 UFV equivalentes a Bs 437.420, que incluyen impuesto omitido, mantenimiento de valor, intereses, multa por incumplimiento a deberes formales y sanción por omisión de pago; importe que deberá ser reliquidado a la fecha de pago, conforme al art. 47 de la Ley N° 4292.

Petitorio.

Por los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare IMPROBADA la demanda contenciosa-administrativa interpuesta por la Empresa de Transporte Saturno Ltda., y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0611/2013 de 21 de mayo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

La Administración Tributaria notificó por cédula el 1° de junio de 2011 al representante legal de Saturno Ltda., con el Auto N° 25-0000719-11 de 23 de mayo de 2011, el cual anula obrados hasta el vicio más antiguo, es decir el Informe N° SIN/GDSC/DF/FE/INF/0251, Vista de Cargo N° 23-0000214-11, ambos de 25 de febrero de 2011 y la notificación con la precitada Vista de Cargo el 6 de abril de 2011.

El Banco Ganadero SA., en respuesta a lo solicitado por la Administración Tributaria, mediante Nota CITE SO/1766/2011 de 28 de junio de 2011, adjunta documentación en fotocopia legalizada, registrada en el extracto bancario comprendida entre el 19 de agosto de 2007 y el 19 de diciembre de 2007, respecto a pagos de cheques y débitos realizados según extracto de cuenta N° 1041-074234.

La Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDSC/DF/FE(INF/02920/2011, que concluye que del proceso de fiscalización externa realizada al contribuyente Saturno Ltda., se determinó un reparo de 3.649.220,51 UFV, los que incluyen mantenimiento de valor, intereses, sanción y multa por incumplimiento a deberes formales y recomienda emitir la correspondiente Vista de Cargo para que se proceda de conformidad a lo establecido en el Parág. IV del art. 104 de la Ley 2492, informe con el que fue notificado el representante de Saturno Ltda., el 28 de septiembre de 2011.

El sujeto pasivo mediante memorial el 27 de octubre de 2011, plantea nulidad de la Vista de Cargo N° 230001084-11 porque omite valorar las pruebas, documentos anexados, actitud que es contraria a los preceptos proclamados por la garantía constitucional al debido proceso y el derecho a la defensa y reitera los descargos formulados el 6 de mayo de 2011.

La Administración Tributaria, emite el Informe en Conclusiones CITE: SIN/GDSC/DF/VE/INF/3982/2011, el 24 de noviembre de 2011; en este informe se establece que lo alegado por el contribuyente es insuficiente para ser considerado como prueba de descargo, por lo que ratifica los reparos obtenidos y la sanción preliminar de la conducta establecidos en la Vista de Cargo N° 23-00001084-11; recomienda remitir antecedentes al Departamento Técnico Jurídico y de Cobranza Coactiva para que se proyecte la resolución determinativa.

El contribuyente Saturno Ltda., es notificado mediante cédula el 28 de diciembre de 2011, con la Resolución Determinativa N° 17-0001502-11 CITE SIN/GDSC/DJCC/UTJ/RD/193/2011 de 19 de diciembre de 2011, que determina de oficio la obligación impositiva del contribuyente por un monto total de 3.827.566,42 UFV equivalentes a Bs 6.560.257,46 que incluye tributo omitido, intereses, sanción por la calificación de la conducta y multas por incumplimiento de deberes formales, correspondientes al IVA e IT, periodos agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2007 e IUE gestión 2007.

La Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0145/2012, emitida el 18 de mayo de 2012 por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, anula obrados hasta el vicio más antiguo; es decir hasta la Vista de Cargo N° 23-0001084/11 de 14 de septiembre de 2011, para que la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN, subsane el procedimiento, observe los requisitos formales para que sus actos alcancen su fin.

La indicada resolución de alzada, a su vez, es anulada por la emisión del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0852/2012 de 24 de septiembre de 2012, hasta la citada resolución a fin de que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz emita nueva resolución de alzada;

ingrese a analizar los aspectos de fondo planteados por el sujeto pasivo y contestados por la Administración Tributaria.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0611/2013 de 21 de mayo, resuelve REVOCAR parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0047/2013 de 1° de febrero de 2013 dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, dentro del recurso de alzada interpuesto por la Empresa de Transporte Saturno Ltda., contra la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, en la parte referida a los depósitos efectuados por la Administradora Boliviana de Carreteras ABC en la cuenta del sujeto pasivo del Banco Ganadero a través del SIGMA, al evidenciarse que no se produjo ningún hecho generador; en consecuencia, modifica la deuda determinada en la Resolución Determinativa N° 17-0001502-11 CITE SIN/GDSC/DJCC/UTJ/RD/193/2011 de 19 de diciembre de 2011, correspondiente a los periodos enero, a diciembre de 2007 de 3,827.566,42 UFV equivalentes a Bs 6.560.257,46 a 218.239 UFV equivalentes a Bs 374,052, que incluyen impuesto omitido, mantenimiento de valor, intereses, multa por incumplimiento a deberes formales y sanción por omisión de pago, importe que será actualizado a fecha de pago, de acuerdo al art. 47 de la Ley N° 2492, conforme al inc. a) del Parág. I del art. 212 de la Ley N° 3092.

2.- En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y II del Código de Procedimiento Civil, toda vez que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 146, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del mismo cuerpo legal, se corrió traslado al demandante para la réplica que sale de fs. 156 a 159 la que ratificó los términos de la demanda; dúplica de fs. 163 que ratica la respuesta a la demanda; memorial de apersonamiento de la Gerencia Distrital Santa Cruz – II del Servicio de Impuestos Nacionales de fs. 196.

3.- Concluido el trámite procesal, por decreto de fs. 190, se dispuso autos para sentencia.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Que del análisis y compulsa de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-0/2013, se establece que para el caso el objeto de controversia, se circunscribe a determinar si el depósito efectuado por la Empresa Sudamericana Ltda., a la cuenta corriente de la empresa demandante, fue por pago de servicios o corresponde a la devolución de un préstamo, circunstancia que no hubiese sido valorada correctamente.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

El Procedimiento Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el

restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación así como de la administración tributaria. Conforme lo dispone el art. 109-I de la Constitución Política del Estado, que señala que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, de su parte los arts. 115 y 117-I de la misma norma garantiza el derecho al debido proceso que se constituye también uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme al mandato del art. 30-12 de la Ley del Órgano Judicial que señala: "...impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en un situación similar".

En este sentido de inicio resulta imprescindible señalar que dentro del presente proceso el demandante en el petitorio de su demanda pide que se la declare PROBADA, por tanto se REVOQUE PARCIALMENTE la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0611/2013 de 21 de mayo, consecuentemente REVOQUE totalmente la Resolución Determinativa N° 17-0001502-11 de 19 de diciembre de 2011, en el único punto demandado.

Al respecto la Resolución del Recurso Jerárquico REVOCA parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0047/2013 de 1° de febrero, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz dentro del Recurso de Alzada interpuesto por la Empresa de Transporte Saturno Ltda., contra la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales; en la parte referida a los depósitos efectuados por la Administradora Boliviana de Carreteras ABC en la cuenta del sujeto pasivo del Banco Ganadero a través del SIGMA.

El demandante indica, que el depósito del préstamo en la cuenta corriente es por Bs 25.474,09 y el cargo total del ratificado es de Bs 374.052, es decir que el cargo (tributo, accesorios y multa pretendidos) es superior al 100 % del monto depositado observado, lo cual por sí mismo es una violación manifiesta al principio de capacidad contributiva a la seguridad jurídica por el desapego total al procedimiento de determinación, así como de los principios de legales o reserva de ley. Que en conclusión, a pesar de señalarse que la determinación fue sobre base cierta, se evidenciaría que la Administración Tributaria no aplicó para este caso los procedimientos de verificación de documentos que den certidumbre sobre la existencia del supuesto servicio brindado. Por el contrario, toda la documentación ratifica la existencia de un préstamo.

Sin embargo de lo señalado por el demandante se evidencia que este se aparta de su único punto demandado e introduce una relación de hechos, de fundamentos y normativa que no hacen al objeto de su demanda, toda vez que de antecedentes se constató cuatro depósitos efectuados por la

Administradora Boliviana de Caminos, corresponden: tres depósitos 1, 2 y 3, en la cuenta corriente del sujeto pasivo, SIGMA del Banco Ganadero N° 1041-074234, alcanzan la suma de Bs 5.541.159,45 que fueron observados; y el cuarto signado con el número 4, efectuado por la Empresa Sudamericana Ltda., por la suma de Bs 251.474,09 por concepto de devolución de un préstamo que la demandante le hubiera otorgado unos meses antes. Los tres primeros depósitos fueron revocados y quedó únicamente el cargo sobre el cuarto depósito; es decir sobre el pago de préstamo que efectuó Sudamericana Ltda., al sujeto pasivo. Para el caso este abono por Orden ACH por Bs 251.474,09, que a decir del demandante correspondería la devolución de un préstamo otorgado a Sudamericana Ltda., sin embargo, no se constató o estableció cuales las razones o motivos que justifiquen lo aseverado por el sujeto pasivo ahora demandante, en vista que no se tiene constancia del origen de dicho préstamo, no se advierte un contrato o la celebración de acuerdo alguno, que evidencie que dicho importe corresponda a un pago efectuado por Sudamericana Ltda., por concepto de algún préstamo que Saturno Ltda., le hubiera efectuado.

El art. 76 de la Ley 2492 señala que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretende hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, en consecuencia, corresponde demostrar su pretensión sustentar su afirmación en documentación que permita establecer lo aseverado, lo que no ocurrió tanto en la fase administrativa como jurisdiccional, por lo este tribunal no puede suplir esa falencia probatoria.

En ese sentido, no se logra establecer cuál o cuáles son las razones o motivos que justifiquen lo aseverado por el sujeto pasivo, ya que éste no explica el origen de dicho préstamo, se reitera- no se advierte contratos o la celebración de algún acuerdo que permita evidenciar que efectivamente dicho importe corresponde a un pago efectuado por Sudamericana Ltda., por concepto de un préstamo que Saturno Ltda., hubiera efectuado.

VI. CONCLUSIONES.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos de la parte demandante carecen de fundamento legal, en consecuencia la Resolución Jerárquica se ajusta a derecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la Ley N° 439, declara: **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs.60 a 65, interpuesta por la Empresa de Transportes Saturno Ltda.; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0611/2013 de 21 de mayo.

No interviene el Magistrado Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano por hacer uso de vacación judicial individual conforme a la Ley N° 586 de 30 de octubre de 2014.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

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 Nº 479 FECHA 7 de noviembre
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2016
VOTO DISIDENTE:

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