



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**
Estado Plurinacional de Bolivia



RESOLUCION DE RECURSO JERARQUICO AGIT-RJ 0096/2017

La Paz, 30 de enero de 2017

Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria:	Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0654/2016, de 28 de octubre de 2016 , emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz.
Sujeto Pasivo o Tercero Responsable:	Gilbert Alberto Villarreal Solis.
Administración Tributaria:	Gerencia Distrital Pando del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) , representada por Ramiro Germán Villarreal Díaz.
Número de Expediente:	AGIT/1666/2016//PND-0011/2016.

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por la Gerencia Distrital Pando del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) (fs. 110-118 vta. del expediente); la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0654/2016, de 28 de octubre de 2016 (fs. 61-75 del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0096/2017 (fs. 128-139 del expediente) los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

CONSIDERANDO I:

I.1. Antecedentes del Recurso Jerárquico.

I.1.1. Fundamentos de la Administración Tributaria.

La Gerencia Distrital Pando del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Ramiro Germán Villarreal Díaz, conforme Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0459-12, de 10 de octubre de 2012 (fs. 79-80 del expediente), interpuso Recurso Jerárquico (fs. 110-118 vta. del expediente), impugnando la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0654/2016, de 28 de octubre de 2016, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz; con los siguientes argumentos:

1 de 26





- i. Realiza una exposición del trabajo de determinación que concluyó con la emisión de las Resoluciones Determinativas Nos. 17-000042-13, de 11 de julio de 2013 y 17-000142-15, de 5 de noviembre de 2015, que determinaron deudas tributarias de 1.152.782 y 489.682 UFV, respectivamente, contra Green Land SRL. y el inicio de Ejecución Tributaria y la aplicación de las Medidas Coactivas, evidenciando que el sujeto pasivo no ejerce actividad económica, carece de flujo financiero y fondos, no tiene inscrito ningún inmueble a su nombre, ni contratos celebrados o pagos pendientes.

- ii. Señala que la ARIT anuló obrados hasta la Resolución Administrativa de Derivación de Acción N° 23-000236-16, considerando una definición de dolo, bajo la cual los argumentos de la Administración Tributaria no alcanzan para establecer conductas dolosas y que los indicios de conducta dolosa debieron ser advertidos durante la fiscalización; al respecto, el Ente Fiscal menciona, que si bien conforme el tratadista Berro Federico, el dolo y la culpa deben buscarse en el área psicológica y no en la materialidad del acto, dichos elementos se manifiestan en una acción u omisión engañosa o maliciosa, y que durante la fiscalización evidencio que el Representante Legal de Green Land SRL., Gilbert Alberto Villarreal Solis, a fin de no cumplir con el pago de impuestos, de manera consciente, voluntaria y deliberada declaró utilidades menores a las que realmente obtuvo, con diferencias abismales, sin ningún respaldo documental e informando mayores costos de operación, lo cual se constituye en un acción u omisión engañosa o maliciosa contra el Fisco, pues mediante el Testimonio de Poder N° 1772/2008, los socios le otorgaron amplias facultades, entre otras la de pagar impuestos, tasas, regalías, contribuciones y otros, que no fueron cumplidas.

- iii. Asimismo, señala que la calificación de la conducta como Omisión de Pago, no excluye de responsabilidad al Representante Legal, toda vez que para demostrar el dolo no necesariamente debió haberse calificado la conducta como Defraudación Tributaria, ya que el Artículo 32 de la Ley N° 2492 (CTB) establece el procedimiento de Derivación de la Acción en vía administrativa y no necesariamente a través de una acción penal.



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**
Estado Plurinacional de Bolivia



- iv. Por otra parte, señala que el Artículo 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° RND 10-0020-13, de 31 de mayo de 2013, en cuanto al responsable subsidiario establece que esta figura surge de los Responsables por Representación y Responsables por la Administración de Patrimonio Ajeno, por actos dolosos establecidos durante su gestión, siendo responsables solidarios con los que les antecedieron por las irregularidades en que estos hubieran incurrido, si conociéndolas no realizaron las acciones que fueran necesarias para enmendarlas; asimismo esta condición recae sobre aquellos que hubieran causado la insolvencia del sujeto pasivo o, que en su condición de representantes hubieran cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado durante el desempeño del cargo los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; en este entendido, sostiene que para determinar el dolo no es necesario buscar en el mundo de las ideas abstractas ya que esa intencionalidad se manifiesta en el presente caso, aspecto que demuestra que no actuó con diligencia, prudencia y lealtad, conforme establece el Artículo 164 del Código de Comercio, en concordancia con los Artículos 28, Numeral 2 y 29 de la Ley N° 2492 (CTB).
- v. En este sentido, a efectos de detallar las conductas dolosas del Sujeto Pasivo, con la Intención deliberada de no pagar los impuestos, señala las observaciones a la Declaración Jurada del IUE presentada en la gestión 2009, Formulario 500, Formulario 605, Libros de Ventas IVA, Facturas Comerciales de Exportación, documentación de respaldo de los costos de ventas o de exportación de madera, documentación de respaldo de los gastos operativos; las diferencias en los costos de ventas, costos de operación, egresos operativos, utilidad antes del Impuesto, Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, Resultado de la Gestión; a partir de lo cual determinó Utilidad Neta Imponible de Bs3.036.008,38 e Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas omitido de Bs759.002,09, y un pago parcial de Bs2.214.-.
- vi. Asimismo, menciona que en la Resolución Determinativa No. 17-0000142-15 procedió a verificar en los Estados Financieros, el costo de las Mercaderías Vendidas, se verificó los gastos operativos con base a los Estados Financieros y Facturas de Compras IVA, detectando que las cuentas contables de emisión de





certificados, certificados de origen, servicios portuarios, trámites de exportación, gastos tributarios, mantenimiento de maquinaria, pago de jornaleros, y gastos de representación sufrieron modificaciones, que fueron detalladas en dicho acto, llegando a determinar una Utilidad Neta Imponible de Bs1.469,069.- e Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas omitido de Bs367.267.-; evidenciando que el Representante Legal de Green Land SRL., Gilbert Alberto Villarreal Solis, a fin de no cumplir con el pago de Impuestos, de una manera deliberada y dolosa, declaró utilidades menores a las que realmente obtuvo, de los periodos de enero a diciembre de 2009 y 2011.

- vii. Por otra parte, refiere que de acuerdo a la información obtenida de FUNDEMPRESA, Gilbert Alberto Villarreal Solis, constituyó dos Empresas de las cuales es representante legal: "GREEN LAND SRL." inscrita bajo la Matrícula de Comercio N° 142834 y "TERRANORTE SRL." con Matrícula de Comercio N° 197941, evidenciándose así una actitud y una conducta del Sujeto Pasivo de evadir sus obligaciones tributarias ejecutoriadas, toda vez que las obligaciones tributarias se generaron bajo su administración, su gestión causó insolvencia a la Empresa, cometió infracciones tributarias y no existe solicitud alguna de su parte para la verificación de adeudos tributarios ante la Administración Tributaria, consiguientemente tampoco la intención de pagar el adeudo tributario.
- viii. En este sentido, por considerar que de manera deliberada y consciente, Gilbert Alberto Villarreal Solis actuó dolosamente, al no cumplir con las obligaciones tributarias por el IUE, correspondiente a los periodos fiscales enero a diciembre de 2009 y 2011, en cuanto al Artículo 70 de la Ley N° 2492 (CTB) y los Artículos 4, 5, 7 y 8 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0020-13; y que la Administración Tributaria fundamentó debidamente el dolo en el acto de Derivación de la Acción Administrativa, sin vulnerar derechos del Sujeto Pasivo y su accionar se enmarcó en el procedimiento legalmente establecido.
- ix. Por lo expuesto, solicita se revoque totalmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0654/2016, y se declare firme y subsistente la Resolución Administrativa de Derivación de Acción N° 23-000236-16, de 30 de junio de 2016.



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**
Estado Plurinacional de Bolivia



I.2. Fundamentos de la Resolución del Recurso de Alzada.

La Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0654/2016, de 28 de octubre de 2016, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (fs. 61-75 del expediente), anuló obrados hasta la Resolución Administrativa de Derivación de Acción N° 23-000236-16, de 30 de junio de 2016, para que la Administración Tributaria dé cumplimiento al procedimiento de acción de derivación y emita un acto fundamentado que se ajuste a derecho; con los siguientes fundamentos:

- i. En cuanto a la vulneración al derecho a la defensa y al debido proceso, por nulidad por incorrecta notificación, de la revisión de los antecedentes administrativos, observa que si bien resulta evidente que la Administración Tributaria procedió a notificar por Cédula a Gilbert Alberto Villarreal Solis, con la Resolución Administrativa de Derivación de Acción N° 23-000236-16, de 30 de junio de 2016, y que los Artículos 33 y 84 de la Ley N° 2492 (CTB), disponen que el acto de Derivación de la Acción Administrativa deben ser notificados personalmente a quienes resulten responsables subsidiarios; advierte que la notificación realizada por Cédula conforme al Artículo 85 de la Ley N° 2492 (CTB), es válida, en razón a que se recurrió a ésta luego de intentada la notificación personal, máxime si resulta evidente que ésta cumplió con su fin en el marco de la SC 1845/2004-R, lo cual conllevó a que el recurrente se encuentre en pleno conocimiento de su contenido y presente el Recurso de Alzada; en ese entendido, por considerar que el Sujeto Pasivo tuvo oportunidad al ejercicio pleno de su defensa, desestimó la pretensión sobre este agravio reclamado.
- ii. Respecto a la acción de derivación y la fundamentación del dolo, señala que para que proceda la derivación de la responsabilidad subsidiaria prevista en los Artículos 30 al 33 de la Ley N° 2492 (CTB), se deben cumplir los siguientes requisitos: 1. Identificar a un Tercero Responsable por representación, 2. Que el patrimonio del sujeto pasivo no alcance para pagar la deuda tributaria por estar agotado, 3. Que se emita una Resolución Administrativa que declare agotado el patrimonio del sujeto pasivo y que determine la responsabilidad del tercero responsable y la cuantía de la deuda por la cual debe responder, y 4. Que el Tercero Responsable hubiera actuado con Dolo.





- iii. En este sentido, revisando los fundamentos de la Resolución de Derivación de la Acción, observa que la misma señala en el Considerando II (fs. 607 de antecedentes administrativos c. III) que existió una conducta dolosa, aseverando que no hubo buena fe ni diligencia en cumplir las funciones como Representante Legal de la Empresa en lo que respecta a la Administración de la Sociedad Green Land SRL., y que las facultades conferidas al Representante Legal mediante Testimonio de Poder N° 1772/2008, cláusula 5): "*de pagar impuestos, tasas contribuciones y otros (...), obtener el NIT, pagar tributos (...)*", no fueron cumplidas por Gilbert Alberto Villarreal Solis, representante legal de la Empresa Green Land SRL.; exponiendo que no existe intención alguna de pago del adeudo tributario y que el Representante Legal tenía conocimiento de las obligaciones tributarias y no realizó las acciones necesarias para enmendarlas cometiendo infracciones tributarias, expresando asimismo en el considerando IV (fs. 609-610 de antecedentes administrativos c. III) que al no poseer la Empresa deudora cuentas bancarias en el Sistema Financiero de Bolivia se imposibilita la retención de fondos solicitada, al no tener registrado ningún inmueble o vehículo a nombre de la Empresa en las distintas Alcaldías, ni en Oficinas de Derechos Reales, ni en el Organismo Operativo de Tránsito susceptible de embargo y futuro remate se hace imposible de ejecutar las demás Medidas Coactivas dispuestas por el Artículo 110 de la Ley N° 2492 (CTB); sosteniendo también que el Representante Legal al informar o declarar ingresos menores a los que realmente tuvo la Empresa deudora en los periodos enero a diciembre 2009 y 2011, así como los costos de operación, ventas y egresos mayores a los que realmente se verificó en las fiscalizaciones practicadas demostraría una conducta dolosa, derivando su fundamentación en las diferencias detalladas en las Resoluciones Determinativas N° 17-0042-13 y 17-000142-15.
- iv. Asimismo, señala que en relación al dolo se debe considerar que la doctrina del jurista Federico Berro sostuvo: "*El dolo y la culpa son elementos subjetivos que deben buscarse en el área psicológica del representante y no en la materialidad del acto*" (Berro Federico, "Responsables Tributarios", Amalio M. Fernández, 1990, pág. 42); es decir, ésta entiende que el dolo implica una acción u omisión engañosa o maliciosa, que debe manifestarse a través de artificios o maquinaciones encaminadas a engañar o inducir a engaño a la otra parte, para



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**
Estado Plurinacional de Bolivia



calificar el dolo debe probarse la plena conciencia en el responsable de que está faltando a un deber y el hecho de que pese a dicha conciencia no cumplió con lo dispuesto por la normativa (conocimiento y voluntad), por tanto los argumentos que utiliza la Administración Tributaria cuando pretende sustentar el dolo, se sustentan en las diferencias detalladas en las Resoluciones Determinativas citadas y en las conductas que habrían sido advertidas durante dichos Procesos de Determinación, fundamentando éstas en la contestación al Recurso de Alzada asimilando la conducta del recurrente con los hechos suscitados en todo el desarrollo de los Procesos Administrativos, y posterior Ejecución.

- v. Prosiguiendo, sostiene que para establecer si una conducta dolosa se debe realizar un análisis individual de las acciones y omisiones que hayan sido engañosas y maliciosas por parte del representante legal y probar que con conocimiento y voluntad se haya faltado a un deber, lo cual en el presente caso no fue fundamentado, derivando directamente la acción sobre el patrimonio propio del Representante Legal, con lo cual se evidencia que la Administración hoy recurrida no demostró ni comprobó que el Sujeto Pasivo hubiere procedido de mala fe actuando con dolo, por lo que la Administración Tributaria no debe confundir las funciones que se ejercen en la condición de Representante Legal con la responsabilidad del mismo al momento de responder por las obligaciones tributarias a nombre de la Empresa que representa y mucho menos ligarlas o fusionar su conducta en el ejercicio de sus funciones con la conducta individual que presume dolosa.
- vi. Por lo expuesto, indica las alegaciones de la Administración Tributaria, no constituyen parámetro alguno que permitan determinar o denotar conductas dolosas, máxime si la misma Administración Tributaria al momento de calificar la conducta tanto en la Resolución Determinativa N° 17-000042-13, de 11 de julio de 2013, como en la Resolución Determinativa N° 17-000142-15, de 5 noviembre de 2015, calificó la conducta del sujeto pasivo a la Contravención Tributaria de Omisión de Pago, por lo que no es coherente, que recién en la etapa de Ejecución Tributaria, se pretenda señalar la existencia de conductas dolosas, todo ello en coherencia y armonía con la jurisprudencia constitucional sentada mediante la Sentencia Constitucional 0115/2003-R, de 28 de enero de 2003.





- vii. En ese sentido, por advertir que lo expuesto por Administración Tributaria no es suficiente para demostrar que el entonces Representante Legal hubiera actuado con Dolo, y considerando además que la acción emerge de una determinación tributaria en la que se estableció deudas tributarias por Contravención por Omisión de Pago, refiere esto afecta el fundamento y sustento de la Derivación de la Acción Administrativa.
- viii. Finalmente, con relación a las Medidas Coactivas efectuadas hacia cuentas particulares en el Sistema Financiero Nacional y demás Medidas sobre los bienes muebles e inmuebles sujetos a registro a nombre del Representante Legal para el cobro total de la deuda tributaria, evidencia que fueron realizadas antes de la emisión y notificación de la Resolución Administrativa que deriva la acción, por lo cual carecen de legalidad.
- ix. Por lo expuesto, al establecer que la Administración Tributaria no fundamentó el dolo en el acto de Derivación de la Acción Administrativa, y con ello vulneró el derecho a la defensa, en el marco de los Artículos 115, Parágrafo II de la CPE, y 68, Numerales 6 y 7 de la Ley N° 2492 (CTB), 36, Parágrafos I y II de la Ley N° 2341 (LPA) y 55 del Decreto Supremo N° 27113 (RLPA), anuló obrados hasta la Resolución Administrativa de Derivación de Acción N° 23-000236-16, de 30 de junio de 2016, para que la Administración Tributaria dé cumplimiento al Procedimiento de Acción de Derivación y se ajuste a derecho.

CONSIDERANDO II:

Ámbito de Competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

La Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE), de 7 de febrero de 2009, regula al Órgano Ejecutivo estableciendo una nueva estructura organizativa del Estado Plurinacional, mediante Decreto Supremo N° 29894, de 7 de febrero de 2009, en el Título X determina la extinción de las Superintendencias; sin embargo, el Artículo 141 del referido Decreto Supremo, dispone que: "*La Superintendencia General Tributaria y las Superintendencias Tributarias Regionales pasan a denominarse **Autoridad General de Impugnación Tributaria y Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria**, entes que continuarán cumpliendo sus objetivos y desarrollando sus funciones y atribuciones hasta que se emita una*



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**
Estado Plurinacional de Bolivia



normativa específica que adecúe su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado"; en ese sentido, la competencia, funciones y atribuciones de la Autoridad General de Impugnación Tributaria se enmarcan en lo dispuesto por la Constitución, las Leyes Nos. 2492 (CTB) y 3092, Decreto Supremo N° 29894 y demás normas reglamentarias conexas.

CONSIDERANDO III:

Trámite del Recurso Jerárquico.

El 9 de diciembre de 2016, se recibió el expediente ARIT-PND-0011/2016, remitido por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, mediante Nota ARITSCZ-SCR-JER-0389/2016, de 8 de diciembre de 2016 (fs. 1-122 del expediente), procediéndose a emitir los correspondientes Informes de Remisión de Expediente y Decretos de Radicatoria, ambos de 13 de diciembre de 2016 (fs. 123 y 124 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 14 de diciembre de 2016 (fs. 125 del expediente). El plazo para el conocimiento y Resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el Parágrafo III, Artículo 210 del Código Tributario Boliviano, vence el **30 de enero de 2017**; por lo que, la presente Resolución se dicta dentro del plazo legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1. Antecedentes de hecho.

- i. El 18 de julio de 2013, la Administración Tributaria notificó personalmente a Edson Dexter Solis, en su calidad de Representante Legal de la Empresa Green Land SRL., con la Resolución Determinativa N° 17-000042-13, de 11 de julio de 2013, que resolvió *determinar de oficio y sobre Base Cierta las obligaciones tributarias del Contribuyente por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) correspondiente al periodo fiscal 2009, que establece una deuda tributaria de 653.464 UFV, equivalentes a Bs1.206.745.- (fs. 478-484 de antecedentes administrativos c. III).*
- ii. El 26 de agosto de 2013, la Administración Tributaria mediante la nota CITE: SIN/GDPND/DJCC/UCC/NOT/432/2013, solicitó a la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero (ASFI), la Retención de Fondos de la Empresa Green Land SRL. (fs. 506-507 de antecedentes administrativos c. III).





- iii. El 27 de agosto de 2013, la Administración Tributaria realizó las siguientes solicitudes: 1) mediante la nota CITE: SIN/GDPND/DJCC/UCC/NOT/428/2013, solicitó información a Derechos Reales sobre bienes inmuebles de Green Land SRL., o de su Representante Legal, 2) mediante la nota CITE: SIN/GDPND/DJCC/NOT/427/2013, solicitó a la Cooperativa de Telecomunicaciones COTECO SA. la Hipoteca Judicial de las líneas telefónicas de propiedad del Contribuyente y/o del Representante Legal, 3) mediante la nota CITE: SIN/GDPND/DJCC/UCC/NOT/0429/2013, solicitó información al Gobierno Autónomo Municipal de Cobija sobre vehículos automotores registrados a nombre de la contribuyente y/o en su defecto del Representante Legal; y 4) mediante notas CITE: SIN/GDPND/DJCC/NOT/430/2013 y SIN/GDPND/DJCC/NOT/431/2013, solicitó información al Gobierno Autónomo Municipal de Cobija y Gobierno Autónomo Departamental de Pando sobre la existencia de Contratos suscritos con el Contribuyente y/o en su defecto del Representante Legal (fs. 517-526 de antecedentes administrativos c. III).
- iv. El 12 de septiembre de 2013, la Administración Tributaria mediante la nota CITE: SIN/GDPND/DJCC/NOT/490/2013, requirió al Juez Registrador de Derechos Reales la Hipoteca Judicial de los bienes inmuebles registrados a nombre de Green Land SRL. (fs. 508-509 de antecedentes administrativos c. III).
- v. El 1 de diciembre de 2015, la Administración Tributaria dispuso la notificación por Cédula a Gilbert Alberto Villarreal Solis, en su calidad de Representante Legal de la Empresa Green Land SRL., con la Resolución Determinativa N° 17-000142-15, de 5 de noviembre de 2015, que resolvió determinar de oficio y sobre Base Cierta, las obligaciones tributarias del Contribuyente Green Land SRL., la deuda tributaria por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) correspondiente a la gestión 2011, por un monto de 281.465 UFV, equivalentes a Bs587.108.- (fs. 1018-1027 y 1039 de antecedentes administrativos c. V).
- vi. El 8 de diciembre de 2015, mediante la nota CITE: SIN/GDPND/DJCC/UCC/NOT/01549/2015, la Administración Tributaria solicitó a FUNDEMPRESA información de Green Land SRL., en cuanto a su registro, como Empresa, constitución representantes legales y porcentaje de participación de los socios (fs. 532 de antecedentes administrativos administrativos c. III).



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

Estado Plurinacional de Bolivia



- vii. El 29 de febrero de 2016, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDPND/DJCC/UCC/INF/0035/2016, el cual recomienda una vez aplicadas las medidas coactivas previstas en el Artículo 110 de la Ley N° 2492 (CTB) y ante la inexistencia de bienes muebles e inmuebles a nombres del Contribuyente, declarar agotado el patrimonio y/o insolvencia de Green Land SRL., y por consiguiente iniciar el procedimiento de Derivación de la Acción Administrativa, de conformidad a lo previsto en el Artículo 32 de la Ley N° 2492 (CTB), concordante con lo dispuesto en el Artículo 7 de la RND N° 10-0020-13 (fs. 567-569 de antecedentes administrativos administrativos c. III).
- viii. El 11 de marzo de 2016, la Administración Tributaria notificó por Cédula a Gilbert Alberto Villarreal Solis, con la Resolución Administrativa N° 23-000006-16, de 29 de febrero de 2016, misma que resolvió declarar agotado el patrimonio y/o insolvencia de Green Land SRL., ante la imposibilidad de efectuar embargo por la inexistencia de bienes de propiedad del Contribuyente, según Informe CITE: SIN/GDPND/DJCC/UCC/INF/0035/2016, de 29 de febrero de 2016, en virtud a lo previsto en el Artículo 32 de la Ley N° 2492 (CTB), concordante con lo dispuesto en el Artículo 7 de la RND N° 10-0020-13 (fs. 574-576 y 590 de antecedentes administrativos administrativos c. III).
- ix. El 21 de marzo de 2016, la Administración Tributaria mediante la nota CITE: SIN/GDPND/DJCC/UCC/NOT/00117/2016, solicitó a la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero (ASFI), la Retención de Fondos de la Empresa Green Land SRL. (fs. 1046-1047 de antecedentes administrativos administrativos c. V).
- x. El 31 de mayo de 2016, la Administración Tributaria notificó por Cédula a Gilbert Alberto Villarreal Solis, con el Auto Motivado de Derivación de la Acción Administrativa N° 25-000172-16, de 9 de mayo de 2016, por Derivación de Acción Administrativa como responsable solidario y/o subsidiario de Green Land SRL. respecto a las Resoluciones Determinativas Nos. 17-000042-13 y 17-000142-15, otorgándole el plazo de veinte días para presentar descargos u ofrecer pruebas (fs. 591-600 de antecedentes administrativos c. III).
- xi. El 8 de julio de 2016, la Administración Tributaria notificó por Cédula a Gilbert Alberto Villarreal Solis, con la Resolución Administrativa de Derivación de Acción





Nº 23-000236-16, de 30 de junio de 2016, la cual resuelve declarar a Gilbert Alberto Villarreal Solís, responsable solidario y/o subsidiario de GREEN LAND SRL., por Derivación de la Acción Administrativa respecto a las Resoluciones Determinativas Nos. 17-000042-13, de 11 de julio de 2013 por un importe de 1.152.782 UFV y 17-000142-15, de 5 de noviembre de 2015, por 489.682 UFV (fs. 604-613 de antecedentes administrativos administrativos c. III).

IV.2. Antecedentes de Derecho.

i. Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, de 7 de febrero de 2009 (CPE).

Artículo 115.

II. El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones.

ii. Código Tributario Boliviano (CTB).

Artículo 30. (Responsables Subsidiarios). *Cuando el patrimonio del sujeto pasivo no llegara a cubrir la deuda tributaria, el responsable por representación del sujeto pasivo pasará a la calidad de responsable subsidiario de la deuda impaga, respondiendo ilimitadamente por el saldo con su propio patrimonio, siempre y cuando se hubiera actuado con dolo.*

Artículo 32 (Derivación de la Acción Administrativa). *La derivación de la acción administrativa para exigir, a quienes resultaran responsables subsidiarios, el pago del total de la deuda tributaria, requerirá un acto administrativo previo en el que se declare agotado el patrimonio del deudor principal, se determine su responsabilidad y cuantía, bajo responsabilidad funcionaria.*

Artículo 68. (Derechos). *Constituyen derechos del sujeto pasivo los siguientes:*

6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados, en los términos del presente Código.



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**
Estado Plurinacional de Bolivia



Artículo 74. (Principios, Normas Principales y Supletorias). Los procedimientos tributarios se sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las siguientes ramas específicas del Derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria:
(...).

iii. Ley N° 2341, de 23 de abril de 2002, de Procedimiento Administrativo (LPA).

Artículo 28. (Elementos Esenciales del Acto Administrativo). Son elementos esenciales del acto administrativo los siguientes:

- b) *Causa:* Deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable;
- e) *Fundamento:* Deberá ser fundamentado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando, además, los recaudos indicados en el inciso b) del presente artículo; y,

Artículo 36. (Anulabilidad del Acto).

I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el Artículo anterior.

II. No obstante lo dispuesto en el Numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.

iv. Decreto Supremo N° 27113, de 23 de julio de 2003, Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo (RLPA).

Artículo 31.- (Motivación).

I. Serán motivados los actos señalados en el Artículo 30 de la Ley de Procedimiento Administrativo y además los que:

- a) Decidan sobre derechos subjetivos e intereses legítimos.
- b) Resuelvan peticiones, solicitudes o reclamaciones de administrados.
- c) Resulten del ejercicio de atribuciones discrecionales.

II. La motivación expresará sucintamente los antecedentes y circunstancias que resulten del expediente; consignará las razones de hecho y de derecho que justifican el dictado del acto; individualizará la norma aplicada, y valorará las pruebas





determinantes para la decisión.

III. La remisión a propuestas, dictámenes, antecedentes o resoluciones previas, no reemplazará a la motivación exigida en este Artículo.

Artículo 55. (Nulidad de Procedimientos). Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas.

v. **Resolución Normativa de Directorio N° RND 10-0020-13, de 31 de mayo de 2013, Derivación de la Acción Administrativa.**

Artículo 8. (Procedimiento de Derivación de la Acción Administrativa). I. Declarado agotado el patrimonio y/o la insolvencia del sujeto pasivo, el procedimiento de Derivación de la Acción Administrativa se iniciará con la emisión de un Auto Motivado que precise como mínimo:

- 1) Detalle de las obligaciones tributarias ejecutoriadas y períodos a los que alcanza la declaración de responsabilidad subsidiaria y el precepto legal en el que se fundamenta.
- 2) Las acciones dolosas atribuidas a los Responsables por Representación y Responsables por la Administración de Patrimonio Ajeno en el desempeño del cargo.
- 3) El Plazo para presentar descargos.

IV.3. Fundamentación Técnico-Jurídica.

De la revisión de los antecedentes de hecho y de derecho, así como del Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0096/2017, de 30 de enero de 2017, emitido por la Subdirección de Recursos Jerárquicos de la AGIT, en el presente caso se evidencia lo siguiente:

IV.3.1. Respecto a la fundamentación de la Resolución Administrativa de Derivación de la Acción N° 23-000236-16, de 30 de junio de 2016.



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

Estado Plurinacional de Bolivia



- i. La Administración Tributaria señala que la ARIT anuló obrados hasta la Resolución Administrativa de Derivación de Acción N° 23-000236-16, considerando una definición restringida de dolo, que si bien conforme el tratadista Berro Federico, debe buscarse en el área psicológica y no en la materialidad del acto, sus elementos se manifiestan en una acción u omisión maliciosa o engañosa en la que el Representante Legal de Green Land SRL., Gilbert Alberto Villarreal Solis, incurrió durante la fiscalización a fin de no cumplir con el pago de impuestos; en este entendido, señala que el Tercero Responsable de manera consiente, voluntaria y deliberada declaró utilidades menores a las que realmente obtuvo, con diferencias abismales, sin ningún respaldo documental e informando mayores costos de operación, lo cual se constituye en un acción u omisión engañosa o maliciosa contra el Fisco, pues mediante el Testimonio de Poder N° 1772/2008, los socios le otorgaron amplias facultades, entre otras la de pagar impuestos, tasas, regalías, contribuciones y otros, que no fueron cumplidas.
- ii. Asimismo, menciona que el hecho que en las Resoluciones Determinativa Nos. 17-000042-13 y 17-000142-15, se hubiera calificado la conducta como Omisión de Pago, esto no excluye de responsabilidad al Representante Legal del Contribuyente, toda vez que para demostrar el dolo no es necesaria la calificación previa como defraudación tributaria, ya que el Artículo 32 de la Ley N° 2492 (CTB) establece el procedimiento de Derivación de la Acción en vía administrativa y no necesariamente en la vía penal.
- iii. Por otra parte, refiere el Artículo 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° RND 10-0020-13, de 31 de mayo de 2013, en cuanto a los alcances de las acciones u omisiones que comprometen al responsable subsidiario, y sostiene en cuanto al dolo, que esa intencionalidad es manifiesta en el presente caso, aspecto que se demuestra en que Gilbert Alberto Villarreal Solis no actuó con diligencia, prudencia y lealtad, conforme establece el Artículo 164 del Código de Comercio, concordante con los Artículos 28, Numeral 2 y 29 de la Ley N° 2492 (CTB).
- iv. En este sentido, a efectos de detallar las conductas dolosas del Sujeto Pasivo, con la Intención deliberada de no pagar los impuestos, la Administración Tributaria señala observaciones a la Declaración Jurada del IUE presentada en la gestión

15 de 26





2009, Formulario 500, Formulario 605, Libros de Ventas IVA, Facturas Comerciales de Exportación, documentación de respaldo de los costos de ventas o de exportación de madera, documentación de respaldo de los gastos operativos; las diferencias en los costos de ventas, costos de operación, egresos operativos, utilidad antes del Impuesto, Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, Resultado de la Gestión; a partir de lo cual se determinó una Utilidad Neta Imponible de Bs3.036.008,38 e Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas omitido de Bs759.002,09, además de un pago parcial de Bs2.214.-.

- v. Asimismo, menciona que en la Resolución Determinativa No. 17-000142-15 procedió a verificar en los Estados Financieros, el costo de las Mercaderías Vendidas, se verificó los gastos operativos con base a los Estados Financieros y Facturas de Compras IVA, detectando que las cuentas contables de emisión de certificados, certificados de origen, servicios portuarios, trámites de exportación, gastos tributarios, mantenimiento de maquinaria, pago de jornaleros, y gastos de representación sufrieron modificaciones, que fueron detalladas en dicho acto, llegando a determinar una Utilidad Neta Imponible de Bs1.469,069.- e Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas omitido de Bs367.267.-; evidenciado que el Representante Legal de Green Land SRL., Gilbert Alberto Villarreal Solís, a fin de no cumplir con el pago de Impuestos, de una manera deliberada y dolosa, declaró utilidades menores a las que realmente obtuvo, de los periodos de enero a diciembre de 2009 y 2011.
- vi. Igualmente, refiere que de acuerdo a la información obtenida de FUNDEMPRESA, Gilbert Alberto Villarreal Solís, constituyó dos Sociedades de las cuales es representante legal: "GREEN LAND SRL." inscrita bajo la Matrícula de Comercio N° 142834 y "TERRANORTE SRL." con Matrícula de Comercio N° 197941, evidenciándose así una actitud y una conducta del Sujeto Pasivo que busca evadir sus obligaciones tributarias ejecutoriadas, toda vez que las obligaciones tributarias se generaron bajo su administración, causó insolvencia a la Empresa, cometió infracciones tributarias y no realizó solicitud alguna para la verificación de adeudos tributarios, consiguientemente tampoco tuvo la intención de pagar el adeudo tributario.



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**
Estado Plurinacional de Bolivia



- vii. Al respecto, la doctrina enseña que el acto administrativo: *"debe estar razonablemente fundado, o sea, debe explicar en sus propios considerandos, los motivos y los razonamientos por los cuales arriba a la decisión que adopta; esa explicación debe serlo tanto de los hechos y antecedentes del caso, como del derecho en virtud del cual se considera ajustada a derecho la decisión y no pueden desconocerse las pruebas existentes ni los hechos objetivamente ciertos"* (GORDILLO, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo*. Tomo IV. Fundación de Derecho Administrativo. Octava Edición, 2004. Págs. II-36 y II-37). Asimismo refiere: *"(...) para que el sujeto pasivo sepa cuáles son las razones de hecho y derecho que justifican la decisión y pueda hacer su defensa o, en su caso, deducir los recursos permitidos (...)"* (FONROUGE GIULANNI, Carlos M. *Derecho Financiero*. Volumen I. Buenos Aires-Argentina: Ed. De Palma, 1987. Pág. 557).
- viii. En cuanto a la responsabilidad subsidiaria, la doctrina indica que: *"Los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones. Para que esta responsabilidad de los administradores, de hecho o de derecho, nazca, es necesario que éstos hayan mantenido una conducta de la que directa o indirectamente se haya derivado la comisión de la infracción"* (PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Décimo Quinta Edición, Pág. 177). Por otra parte, en cuanto al dolo como elemento subjetivo en los ilícitos tributarios, señala: *"No se sanciona por el régimen que consideramos la mera falta de pago por olvido o carencia de recursos, ni la diferencia de criterio jurídico que pueda haber entre un contribuyente y los organismos de recaudación. Son reprimidas conductas dolosas mediante las cuales los responsables se sustraen de sus obligaciones tributarias materiales, se aprovechan indebidamente de subsidios u obtienen fraudulentamente beneficios fiscales, o perjudican al fisco provocando o agravando la insolvencia propia o ajena, o lo afectan con cualquier tipo de falsedades (v.gr., simulación dolosa de pago, alteración dolosa de registros)"* (GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. *Derecho Tributario*. Tomo II Parte General (Continuación). 2da. Edición. Buenos Aires-Argentina: Editorial "De Palma". 2000, Pág. 409).





- ix. En la Legislación Nacional el Parágrafo II, del Artículo 115 de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE), garantiza el derecho al Debido Proceso en concordancia con el Numeral 6, del Artículo 68 de la Ley N° 2492 (CTB), que establece que dentro de los derechos del Sujeto Pasivo se encuentra, el derecho al Debido Proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados.
- x. Por otra parte los Parágrafos I y II, del Artículo 36 de la Ley N° 2341 (LPA), aplicable supletoriamente al caso, en atención del Artículo 74, Numeral 1 de la Ley N° 2492 (CTB), señalan que serán anulables los actos administrativos cuando incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico; o cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados; asimismo el Artículo 55 del Decreto Supremo N° 27113 (RLPA), prevé que es procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público.
- xi. Asimismo, corresponde señalar que el Artículo 28 de la Ley N° 2341 (LPA) en sus Inciso b) y e), establece como elementos esenciales del acto administrativo -entre otros- la **Causa**, es decir que deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de Causa y en el derecho aplicable; y **Fundamento**, pues deberá ser fundamentado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando, además, los recaudos indicados en el Inciso b) del citado Artículo. Por su parte los Parágrafos I y II, del Artículo 31 del Decreto Supremo N° 27113 (RLPA), sobre la motivación de los actos, establecen que serán motivados además los actos que: **a) Decidan sobre derechos subjetivos e intereses legítimos. b) Resuelvan peticiones, solicitudes o reclamaciones de administrados. c) Resulten del ejercicio de atribuciones discrecionales.** La motivación expresará sucintamente los antecedentes y circunstancias que resulten del expediente; **consignará las razones de hecho y de derecho que justifican el dictado del acto**; individualizará la norma aplicada, y valorará las pruebas determinantes para la decisión.



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**
Estado Plurinacional de Bolivia



- xii. En este entendido, de la revisión de los antecedentes administrativos se tiene que, en el ejercicio de sus facultades de fiscalización y determinación, el 18 de julio de 2013, la Administración Tributaria notificó a la Empresa Green Land SRL., con la Resolución Determinativa N° 17-000042-13, de 11 de julio de 2013, que resolvió establecer de oficio y sobre Base Cierta las obligaciones tributarias del Contribuyente por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) correspondiente al periodo fiscal 2009, que establece una deuda tributaria de 653.464 UFV; y posteriormente el 1 de diciembre de 2015, con la Resolución Determinativa N° 17-000142-15, de 5 de noviembre de 2015, que resolvió determinar de oficio y sobre Base Cierta, las obligaciones tributarias emergentes del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), la deuda tributaria correspondiente a la gestión 2011, por un monto de 281.465 UFV (fs. 1018-1027 y 478-484 de antecedentes administrativos c. III y c. V).
- xiii. Asimismo, el 26 y 27 de agosto, el 12 de septiembre de 2013 y el 16 de octubre de 2015, la Administración Tributaria, en ejercicio de sus facultades, solicitó la aplicación de una serie de Medidas Preventivas y Coactivas a efectos de garantizar el pago de la deuda tributaria, entre ellas la Retención de Fondos a la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero (ASFI), información al Gobierno Autónomo Municipal de Cobija sobre vehículos automotores o la existencia de contratos con el Contribuyente y/o con su representante legal, al Juez Registrador de Derechos Reales, hipoteca judicial de bienes inmuebles, al Gobierno Autónomo Departamental de Pando información sobre la existencia de Contratos suscritos por la Institución o su Representante Legal, y a FUNDEMPRESA información sobre el registro de la Empresa, constitución representantes legales y porcentaje de participación de los socios; sin éxito ante la inexistencia del patrimonio de deudor (fs. 506-507, 508-509, 521-522, 525-526 y 532 de antecedentes administrativos c. III).
- xiv. Como consecuencia de aquello, el 11 de marzo de 2016, la Administración Tributaria notificó al Contribuyente, con la Resolución Administrativa N° 23-000006-16, de 29 de febrero de 2016, que resolvió declarar agotado el patrimonio y/o insolvencia de Green Land SRL., en virtud a lo previsto en el Artículo 32 de la Ley N°2492 (CTB), concordante con lo dispuesto en el Artículo 7 de la RND N° 10-0020-13; prosiguiendo, el 8 de julio de 2016, notificó al Tercero Responsable, con la



19 de 26



Resolución Administrativa de Derivación de Acción N° 23-000236-16, de 30 de junio de 2016, la cual resuelve declarar a Gilbert Alberto Villarreal Solis, responsable solidario y/o subsidiario de GREEN LAND SRL., por Derivación de la Acción Administrativa respecto a las Resoluciones Determinativas Nos. 17-000042-13 por 1.152.782 UFV y 17-000142-15 por 489.682 UFV (fs. 574-576, 590 y 604-613 de antecedentes administrativos administrativos c. III).

- xv. Ahora bien, de la lectura de la Resolución Administrativa de Derivación de Acción N° 23-000236-16, de 30 de junio de 2016, se tiene que inicialmente se refirió al trabajo de fiscalización desarrollado en el marco de la Orden de Verificación N° 9012OVE00023, a partir del cual se establecieron adeudos tributarios, para los cuales se emitieron los Proveídos de Ejecución Tributaria N° 300/2013, de 9 de agosto de 2013, correspondiente a la Resolución Determinativa N° 17-000042-13, por 1.152.782 UFV, y N° 0016/2016, de 7 de enero de 2016, correspondiente a la Resolución Determinativa N° 17-000142-15, por 489.682 UFV.
- xvi. Respecto a los actos en los que Gilbert Alberto Villarreal Solis habría incurrido, para adquirir la calidad de responsable subsidiario, conforme el Artículo 30 de la Ley N° 2492 (CTB), la mencionada Resolución señala: *"OTRAS CONSIDERACIONES: Que de acuerdo a la información otorgada por FUNDEMPRESA el señor GILBERT ALBERTO VILLARREAL SOLIS participó como Representante Legal y como socio en dos Empresas: EMPRESA 'GREEN LAND SRL.' (...) mediante Testimonio de la Escritura No. 501/2008 de 30 de julio de 2008, (...) EMPRESA 'TERRANORTE SRL.' (...) mediante Testimonio de Escritura Pública No. 212/2012 de 22 de junio de 2012 (...) se evidencia que bajo el nombre de GILBERT ALBERTO VILLARREAL SOLIS se han constituido dos Sociedades Comerciales, (...) en ambas Sociedades el representante legal es GILBERT ALBERTO VILLARREAL SOLIS. Evidenciándose así una actitud y una conducta del Representante Legal de la Empresa GREEN LAND SRL. de evadir sus obligaciones como contribuyente sobre las deudas tributarias ejecutoriadas, pretendiendo con este accionar, cambiar de Empresa a Empresa para perjudicar los intereses del Estado (...)"* (fs. 606-607 de antecedentes administrativos c. III).
- xvii. Prosigue: *"Que, de la revisión del sistema SIRAT 2, base de datos del Servicio de Impuestos Nacionales se evidencia que (...), está registrado en el Padrón de*





**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**
Estado Plurinacional de Bolivia



Contribuyentes, como Representante Legal de la Empresa GREEN LAND SRL., con estado inactivo automático desde 2 de enero de 2016, por otro lado el mismo socio se encuentra también registrado como Representante Legal de la Empresa TERRANORTE SRL., con estado activo habilitado a la fecha. Al respecto; se establece claramente que en el representante legal Sr. GILBERT ALBERTO VILLARREAL SOLIS existió una conducta dolosa, puesto que no hubo buena fe, ni diligencia en cumplir las funciones como Representante Legal en lo que respecta a la administración de la Sociedad GREEN LAND SRL. (...). Facultades que no fueron cumplidas ni exigidas de su cumplimiento por parte del representante legal GILBERT ALBERTO VILLARREAL SOLIS, toda vez que las obligaciones tributarias se generaron durante la gestión del mencionado Representante Legal, más aún que no existe solicitud alguna de su parte de la verificación de adeudos tributarios ante esta Administración y consiguientemente no existe intención alguna de pago del adeudo Tributario. En consecuencia, el representante legal tenía conocimiento de las obligaciones tributarias y no realizó las acciones que fueran necesarias para enmendarlas, causándolo insolvente a la Empresa y que en su condición de representante cometió infracciones tributarias, más aún durante el desempeño del cargo no realizó los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, demostrándose así una conducta dolosa (...)" (fs. 607 de antecedentes administrativo c. III).

xviii. Finalmente, dicho acto concluye al respecto: "CONSIDERANDO IV: (...) demostrándose claramente que por parte del representante legal GILBERT ALBERTO VILLARREAL SOLIS existió y existe una conducta dolosa, al informar o declarar ingresos menores a los que realmente tuvo la Empresa GREEN LAND SRL. en los periodos de enero a diciembre de 2009 y 2011, así como los costos de operación, ventas y egresos, mayores a los que realmente se verificó, en las fiscalizaciones practicadas, dichas diferencias detalladas en las Resoluciones Determinativas Nos. 17-00042-13 y 17-000142-15, notificada con la mismas en fecha 18 de julio de 2013 y 01 de diciembre de 20014, respectivamente, el contribuyente no se apersonó a efectuar el pago o acogerse a un plan de pagos". (fs. 609 de antecedentes administrativo c. III).



21 de 26



- xix. En ese contexto cabe señalar que para que proceda la derivación de la responsabilidad subsidiaria, prevista en los Artículos 30 y 32 de la Ley N° 2492 (CTB), se deben cumplir previamente como requisitos: 1) Identificar a un Tercero Responsable por representación; 2) Que el patrimonio del sujeto pasivo no alcance para pagar la deuda tributaria por estar agotado; 3) Que se emita una Resolución Administrativa que declare agotado el patrimonio del sujeto pasivo y que determine la responsabilidad del tercero responsable y la cuantía de la deuda por la cual debe responder, y 4) Que el Tercero Responsable hubiera actuado con Dolo.
- xx. Al respecto, como se refirió anteriormente, de la revisión de los antecedentes administrativos, se tiene que en el marco de la Resolución Normativa de Directorio N° RND 10-0020-13, la Administración Tributaria dio inicio al Procedimiento para la Derivación de la Acción administrativa contra Gilbert Alberto Villarreal Solis, con la notificación del Auto Motivado de Derivación de la Acción Administrativa N° 25-000172-16, de 9 de mayo de 2016, respecto a las Resoluciones Determinativas Nos. 17-000042-13 y 17-000142-15 ejecutoriadas contra Green Land SRL.; en consideración a que luego de adoptar una serie de Medidas Preventivas y Coactivas para garantizar el pago de la deuda tributaria, estableció mediante Resolución Administrativa N° 23-000006-16 la inexistencia del Patrimonio del Contribuyente, y que dichas obligaciones tributarias se generaron durante su gestión como representante legal (fs. 594-597 y 604-610 de antecedentes administrativos c. III).
- xxi. Consecuentemente, la Administración Tributaria cumplió tres de los requisitos para la Derivación de la Acción Administrativa, es decir, identificó a Gilbert Alberto Villarreal Solis como Tercero Responsable, que el patrimonio del Contribuyente es insuficiente para pagar la deuda tributaria y emitió la Resolución Administrativa N° 23-000006-16 que declaró agotado el mismo; en este entendido, siendo que la Instancia de Alzada anuló la Resolución Administrativa de Derivación de Acción N° 23-000236-16, de 30 de junio de 2016, por falta de fundamentación del elemento dolo como elemento esencial del acto, corresponde ingresar a analizar este aspecto.
- xxii. Inicialmente, se tiene que como elemento probatorio para acreditar que el Tercero Responsable habría actuado con dolo, la Administración Tributaria señala que Gilbert Alberto Villarreal Solis, también sería socio de la Empresa "TERRANORTE SRL.", del mismo rubro, que se encontraría en actividad, a partir de lo cual



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

Estado Plurinacional de Bolivia



concluye, sin mayores argumentos ni fundamentos, o exposición del razonamiento, que aquello representaría una manifiesta intención del Contribuyente de evadir sus obligaciones tributarias; siendo que en realidad la calidad de Contribuyente, recae en el presente caso en la Empresa "GREEN LAND SRL."

- xxiii. Asimismo, se observa que la Resolución Administrativa de Derivación de Acción N° 23-000236-16, en cuanto a la fundamentación de la conducta dolosa, escuetamente señala: "(...) *por parte del representante legal GILBERT ALBERTO VILLARREAL SOLIS existió y existe una conducta dolosa, al informar o declarar Ingresos menores a los que realmente tuvo la Empresa GREEN LAND SRL. en los periodos de enero a diciembre de 2009 y 2011, así como los costos de operación, ventas y egresos, mayores a los que realmente se verificó, en las fiscalizaciones practicadas (...)*"; no obstante, el Numeral 2, Parágrafo I, del Artículo 8 de la RND N° 10-0020-13 expresamente señala que el acto de Derivación de la Acción Administrativa debe detallar las acciones dolosas atribuidas a los Responsables por Representación y Responsables por la Administración de Patrimonio Ajeno en el desempeño del cargo, aspecto que la Administración Tributaria pretende subsanar en su Recurso Jerárquico, al describir detalladamente las acciones consideradas como dolosas verificadas durante el Procedimiento de Fiscalización, siendo que constituyen nuevos argumentos que nunca fueron puestos en conocimiento del Tercero Responsable para asumir defensa, por lo que no corresponde sean consideradas en el presente Recurso en apego al Principio de congruencia.
- xxiv. Consecuentemente, resulta evidente que sin mayor fundamento ni análisis, el Ente Fiscal concluyó que Gilbert Alberto Villarreal Solis habría actuado dolosamente por incumplir sus obligaciones y deberes tributarios, no obrar de buena fe, con diligencia, ni con prudencia, no cumplir sus funciones como Representante Legal, ni haber solicitado la verificación de adeudos tributarios, y que en conocimiento de estos no realizó acciones necesarias, causando insolvencia a la Empresa y cometiendo infracciones tributarias, al no existir fundamento de hecho que sustente dichas conclusiones ni que haga prueba del dolo en su accionar (fs. 594 y 597 de antecedentes administrativos c.III).
- xxv. Al respecto, cabe reiterar que conforme señala la doctrina, la mera falta de pago o la diferencia de criterio jurídico respecto a las normas tributarias, no pueden ser





calificadas como conductas dolosas, siendo que éstas se manifiestan cuando los responsables se sustraen de sus obligaciones tributarias materiales, o perjudican al Fisco provocando o agravando la insolvencia propia o ajena, o lo afectan con falsedades como simulaciones de pago o alteraciones de registros; no obstante, aquello, en ningún momento la Administración Tributaria precisó cuales hubieran sido las conductas dolosas en las que habría incurrido el Tercero Responsable, señalando concretamente las acciones u omisiones engañosas o maliciosas en las que conscientemente Gilbert Alberto Villarreal Solis hubiera incurrido para defraudar al Fisco y causar la insolvencia del Contribuyente, en beneficio personal o de terceros; en este entendido, no resulta suficiente para establecer una conducta dolosa exponer las diferencias entre el tributo declarado por el Contribuyente y el determinado en la fiscalización o que el Tercero Responsable sea socio de otra Empresa del mismo rubro; asimismo, no resulta aplicable en materia tributaria el Artículo 164 del Decreto Ley N° 14379 (CC) mencionado por la Administración Tributaria, por encontrarse la responsabilidad tributaria de terceros regulada expresamente en los Artículos 27 al 36 de la Ley N° 2492 (CTB).

xxvi. En cuanto a lo señalado por la Administración Tributaria, respecto a que la calificación de la conducta como Omisión de Pago y no como Defraudación Tributaria en las Resoluciones Determinativa Nos. 17-000042-13 y 17-000142-15, no excluye de responsabilidad al Representante Legal, toda vez que el Artículo 32 de la Ley N° 2492 (CTB), establece el procedimiento de Derivación de la Acción en vía administrativa; al respecto, cabe señalar que conforme lo establecido en el Artículo 30 de la Ley N° 2492 (CTB), el Procedimiento de Derivación de la Acción Administrativa emerge necesariamente de una deuda tributaria ejecutoriada no cubierta por el Patrimonio del Contribuyente, en el presente caso de las Resoluciones Determinativa Nos. 17-000042-13 y 17-000142-15; al respecto, de su lectura se observa que ninguna de ellas en sus fundamentos de hecho hace referencia a la comprobación de acciones dolosas por parte del Representante Legal, contrariamente a la Resolución Administrativa de Derivación de Acción N° 23-000236-16 en la que se desarrollan ampliamente estos hallazgos; por lo que, resulta manifiesta la falta de coherencia en cuanto a la calificación de la conducta entre los mencionados actos, más aun cuando se refieren a los mismos hechos que fueron evidenciados por la Administración Tributaria durante la fase de determinación (fs.



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**
Estado Plurinacional de Bolivia



474-475, 478-483, 1015-1016 y 1028-1036 de antecedentes administrativo c.III y c.V).

xxvii. En ese sentido al ser evidente la falta de fundamentación del elemento dolo en la Resolución Administrativa de Derivación de Acción N° 23-000236-16, aspecto que causó indefensión a Gilbert Alberto Villareal Solis, la Administración Tributaria vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa, consagrados en los Artículos 115, Parágrafo II de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE) y 68, Numeral 6 de la Ley N° 2492 (CTB); en este entendido, siendo un acto anulable cuando carece de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o cuando dé lugar a la indefensión de los interesados, conforme el Artículo 36, Parágrafos I y II de la Ley N° 2341 (LPA), aplicable supletoriamente en materia tributaria por mandato del Numeral 1, Artículo 74 de la Ley N° 2492 (CTB); corresponde a esta Instancia Jerárquica, confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0654/2016, de 28 de octubre de 2016; en consecuencia, se anulan obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Resolución Administrativa de Derivación de Acción N° 23-000236-16, de 30 de junio de 2016, inclusive, a fin de que la citada Administración Tributaria, emita un nuevo acto debidamente fundamentado ajustado a derecho; conforme establece el Artículo 28 de la Ley N° 2341 (LPA).

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente, al Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, instancia independiente, imparcial y especializada, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0654/2016, de 28 de octubre de 2016, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

POR TANTO:

El Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, designado mediante Resolución Suprema N° 10933, de 7 de noviembre de 2013, en el marco de los Artículos 172, Numeral 8 de la Constitución Política del Estado (CPE) y

25 de 26






141 del Decreto Supremo N° 29894, que suscribe la presente Resolución Jerárquica, en virtud de la jurisdicción y competencia nacional que ejerce por mandato de los Artículos 132, Inciso b), 139 y 144 del Código Tributario Boliviano,

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0654/2016, de 28 de octubre de 2016, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Gilbert Alberto Villarreal Solís, contra la Gerencia Distrital Pando del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, se anulan obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Resolución Administrativa de Derivación de Acción N° 23-000236-16, de 30 de junio de 2016, inclusive, a fin de que la citada Administración Tributaria, emita un nuevo acto debidamente fundamentado ajustado a derecho, de acuerdo a lo previsto en el Artículo 28 de la Ley N° 2341 (LPA); todo de conformidad a lo previsto en el Inciso b), Parágrafo I, Artículo 212 del Código Tributario Boliviano.



Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.


Lic. Daniel David Valderrama Coria
Director Ejecutivo General A.L.
AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA


MEDT/ALE/AIL/SAP

