

RESOLUCION DE RECURSO JERARQUICO STG-RJ/0270/2006

La Paz, 28 de septiembre de 2006

Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional Impugnada: **Resolución STR-SCZ/N 0083/2006 de 23 de mayo de 2006, del Recurso de Alzada**, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz.

Sujeto Pasivo: **“BANCO SANTA CRUZ SA”**, representado legalmente por Hugo Párraga Vásquez y/o Percy Miguel Añez Rivero.

Administración Tributaria: **Gerencia Distrital Grandes Contribuyentes “GRACO” Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales “SIN”**, representada legalmente por Víctor José Miguel Sanz Chávez.

Número de Expediente: **STG/0217/2006//SCZ-0007/2006**

VISTOS: El Recurso Jerárquico, interpuesto por el “BANCO SANTA CRUZ SA” (fs. 340-347 vta. del expediente); la Resolución STR-SCZ/N 0083/2006 del Recurso de Alzada (fs. 272-291 del expediente); el Informe Técnico Jurídico STG-IT-0270/2006 (fs. 393-417 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

CONSIDERANDO I:

Antecedentes del Recurso Jerárquico.

I.1. Fundamentos del Recurrente.

El “BANCO SANTA CRUZ SA” representado legalmente por Hugo Párraga Vasquez y/o Percy Miguel Añez Rivero, conforme se acredita de los Testimonios de Poder 257/2002 de 25 de junio de 2002 (fs. 61-77 vta. y 368-386 vta. del expediente respectivamente), interpone Recurso Jerárquico (fs. 340-347 vta. del expediente) impugnando la Resolución del Recurso de Alzada STR-SCZ/N 0083/2006 de 23 de mayo de 2006, con los siguientes argumentos:

- i. Expresa que la Resolución de Alzada contiene argumentos infundados para indicar la no procedencia de la nulidad de la Vista de Cargo de 21 de noviembre de 2005, ya que no analizó la observación de que no cumple con los requisitos establecidos en el art. 96-I de

la Ley 2492 o Código Tributario vigente (CTB), toda vez que dicho acto no argumenta en qué consiste la infracción u omisión incurrida ni discrimina los artículos que considera aplicables a cada cargo tributario. Asimismo, señala que la Vista de Cargo hace una liquidación preliminar de la deuda del IVA sin fundamentar los cargos ni discriminar qué montos y periodos corresponden a la venta de bienes adjudicados, es decir que se trata de una Vista de Cargo no motivada.

- ii. Considera que el argumento de alzada es parcializado con la Administración Tributaria, al afirmar que la Vista de Cargo cumple con la Ley 2492 (CTB) y que habrían sido puestos a conocimiento del recurrente los reparos así como las hojas de trabajo; cuando no es cierto debido a que las hojas de trabajo del "SIN" consisten en varios tomos, y sólo le proporcionaron 46 fojas útiles; además que nunca se les entregó el informe final de fiscalización.
- iii. Agrega que en virtud del citado art. 96-III de la Ley 2492 (CTB), la ausencia de cualquiera de los requisitos de la Vista de Cargo, vician de nulidad la misma y no pueden ser reemplazados por charlas informativas como reuniones de aclaración que argumenta la Resolución de Alzada, lo que limita el derecho a la defensa, por lo que, el hecho que una Resolución se encuentre fundamentada es un derecho constitucional, resguardado en las reglas del debido proceso y derecho a la defensa que se encuentran contemplados en los arts. 16 de la CPE y 68- 6 y 10 de la Ley 2492 (CTB).
- iv. Recalca que el informe final de fiscalización nunca le fue puesto a su conocimiento y muestra de ello, es que el informe de peritaje indica que la Administración Tributaria se hizo vencer con los plazos, al dejar para el final el trabajo de fiscalización, toda vez que el Informe Final de Fiscalización es del 22 de noviembre de 2005 y la Vista de Cargo es de 21 de noviembre de 2005, es decir que la Vista de Cargo fue emitida sin que el informe de fiscalización hubiese sido concluido; situación similar sucede en la emisión de la Resolución Determinativa, ya que fue dictada el mismo día en que emitió el Informe Técnico de Fiscalización, lo que una vez más demuestra la poca seriedad del trabajo realizado y violación a sus derechos que garanticen que sus cargos se enmarquen en la Ley y en la seguridad jurídica; además hace mención a la Resolución Administrativa STR-SCZ/N 0058/2006, que se pronunció sobre un caso similar.
- v. Solicita prescripción del cargo tributario y manifiesta que el IVA por los periodos fiscalizados (enero a diciembre de 2000), es en general de liquidación mensual, por lo que el periodo de la prescripción se computa desde el 1 de enero de 2001 habiendo concluido el 1 de enero de 2005, es decir a los cuatro (4) años conforme al art. 59 de la Ley 2492

(CTB) aplicable al presente caso retroactivamente por mandato del art. 150 de la citada Ley 2492 (CTB).

- vi. Expresa además que los cargos tributarios son ilegales ya que los montos observados provienen por la cesión del derecho de uso de su marca "BANCRUZ", lo que no significa que haya realizado venta ni servicio alguno, por lo que no puede tratarse de un hecho gravado por el IVA, más aún cuando la RA 05-344-97 reconoce el concepto de franquicia como activos intangibles, y toda vez que este concepto no se halla dentro de las previsiones del art. 1 de la Ley 843, manifiesta que este tipo de operaciones no está gravado por el IVA, además que hace mención al art. 16 de la Ley 2492 (CTB) que define el hecho generador, por lo que, señala que dicha norma no tiene como hecho generador del IVA las concesiones o franquicias; además que por doctrina se grava la venta de bienes muebles o prestación de servicios y por tanto tangibles.

- vii. Aduce que a tiempo de ser emitida la Resolución de Alzada, presentó certificaciones de la Agencia de Bolsa "BANCRUZ" y de la "Sociedad Administradora de Fondos de Inversión SA" que consisten en estados financieros de las nombradas empresas que utilizaron su nombre comercial basados en contratos de autorización de uso de nombre comercial (franquicia), por los que se demuestra que se ha pagado al "BANCO SANTA CRUZ SA" por estos conceptos, de los cuales emergió el ilegal cargo del "SIN", hecho que no fue valorado por alzada.

- viii. Por otra parte, sobre los cargos en el IVA por la venta de bienes adjudicados, manifiesta que el "BANCO SANTA CRUZ SA" recibió el bien adjudicado en sustitución del dinero que prestó; y en consecuencia la venta de dichos bienes adjudicados no es una actividad comercial típica del banco, por cuanto se trata de bienes que han sido recibidos en sustitución al dinero que se les debe pagar, además que por la adjudicación de dichos bienes, el Banco no recibió ninguna factura y por tanto no está obligado a emitir factura, además que el IVA es un impuesto indirecto destinado a ser pagado por el consumidor final, caso contrario el "SIN" estaría cobrando un impuesto, vulnerando la principios de justicia tributaria, razonabilidad, realidad económica, capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

- ix. Adicionalmente, indica que el art. 11 del Código de Comercio establece, entre otros, que el nombre y marcas son bienes mercantiles que los diferencia de los bienes muebles, por lo que un bien mercantil consistente en la propiedad sobre el nombre comercial, no constituye un bien mueble y menos aun un servicio, por lo tanto no está alcanzado por el IVA.

- x. Asimismo, arguye que es ilegal la sanción por una evasión inexistente por el supuesto tributo omitido y que al ser ilegales los reparos tributarios contenidos en la Resolución Determinativa, no corresponde aplicar multa alguna, siendo que en justicia debió aplicarse la exención de sanción en aplicación del art. 80 de la Ley 1340 o Código Tributario abrogado (CTb), por lo que se debe dejar sin efecto la ilegal multa.
- xi. Finalmente, solicita se anule obrados hasta que la Administración Tributaria dicte nueva Vista de Cargo motivada conforme a Ley o en su defecto se revoquen los ilegales cargos que fueron objeto del presente recurso.

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

La Resolución del Recurso de Alzada STR-SCZ/N 0083/2006 de 23 de mayo de 2006, pronunciada por el Superintendente Tributario Regional Santa Cruz (fs. 272-291 del expediente), resuelve REVOCAR parcialmente la Resolución Determinativa GGSC-DTJC 336/2005 de 23 de diciembre de 2005, emitida por la Gerencia Distrital de Grandes Contribuyentes "GRACO" Santa Cruz del "SIN", procediendo a recalcular los importes observados, que alcanzan a UFV's4.400.029.-, bajo los siguientes fundamentos:

- i. La **nulidad de la Vista de Cargo** fue impugnada por el "BANCO SANTA CRUZ SA" manifestando que la misma contiene vicios de nulidad debido a que no fue debidamente motivada, por no contener los detalles de los cuales emergen los cargos, aspecto que le habría causado indefensión, afectando su derecho a la legítima defensa, por lo que previamente a ingresar a considerar en el fondo, se debe determinar si existen vicios que hagan nula la Resolución impugnada, toda vez que el quebrantamiento u omisión del procedimiento conculca los derechos y garantías constitucionales, lesionando el debido proceso consagrado en la Constitución Política del Estado (CPE).
- ii. Los arts. 96 y 99 de la Ley 2492 (CTB), establecen como requisitos mínimos para la emisión de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa, que contengan los fundamentos de hecho y de derecho en los cuales se fundan, debido a que cuando una resolución no se encuentra debidamente motivada, la decisión que incorpora no puede considerarse consecuencia de una interpretación racional, sino de una mera declaración de voluntad y de la arbitrariedad, de ahí la importancia de la motivación.
- iii. De la compulsas de antecedentes comprobaron que la Vista de Cargo, contiene los requisitos establecidos en la Ley 2492 (CTB), como ser los hechos, actos, datos, elementos y valoración que fundamentan la Resolución Determinativa, existiendo la

motivación observada por el recurrente, la misma que es claramente verificable, por lo que no se encuentra viciada de nulidad.

- iv. En relación a que la Administración Tributaria no le habría proporcionado al contribuyente el detalle de los reparos efectuados, lo que habría causado indefensión al contribuyente a momento de presentar descargos, indica que evidenciaron que la Administración Tributaria dió a conocer los resultados de la fiscalización mediante Acta de Comunicación de Resultados, asimismo entregó los papeles de trabajo que le fueron requeridos, además que en el memorial presentado como descargo a la Vista de Cargo, evidenciaron que “BANCO SANTA CRUZ SA” presentó puntualmente sus argumentos y documentos de descargo a las observaciones efectuadas por el “SIN”, en virtud de lo cual apreciaron que la información suministrada por el sujeto activo fue lo suficientemente clara para permitir al recurrente efectuar sus descargos y defensa de manera precisa.
- v. Considera que el flujo de información entre el sujeto activo y el sujeto pasivo con relación a los reparos fue permanente, de lo que coligen que “BANCO SANTA CRUZ SA” tenía pleno conocimiento de las actuaciones de la Administración Tributaria, así como de los resultados de la fiscalización, consecuentemente no existió vulneración de sus derechos; siendo evidente que la Administración Tributaria no conculcó ninguno de los derechos establecidos por Ley, estableciendo que la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa impugnada no contienen los vicios de nulidad invocados por el recurrente.
- vi. En relación a la prescripción solicitada por el “BANCO SANTA CRUZ SA” en virtud a lo establecido por el art. 59 de la Ley 2492 (CTB) en relación a los cargos contenidos en la Resolución Determinativa, señalan que la Disposición Transitoria del DS 27310, determinó que las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores hubieran acaecido antes de la vigencia de la Ley citada, se sujetarán a las disposiciones sobre prescripción contempladas en la Ley 1340 (CTb), vale decir cinco (5) años. Además, el Tribunal Constitucional se pronunció sobre el tema, en la SC 0028/2005, señalando que la disposición transitoria es **constitucional**, donde se determina que el régimen de prescripción será aplicable a los hechos generadores verificados con la Ley 1340 (CTb) por lo que el plazo de prescripción para la gestión 2000 fenecía el 31 de diciembre de 2005.
- vii. Finalmente en este punto, considera que la prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produce el hecho generador, que para los tributos periódicos, como el IVA, se produce al finalizar el período de pago, y que el curso de la prescripción se interrumpe por la determinación del tributo efectuada por la Administración Tributaria o el contribuyente, por lo que, en el presente caso al haberse notificado la Resolución Determinativa GGSC-DTJC 336/2005 el 29 de diciembre de 2005,

se interrumpió el plazo de prescripción previsto en los artículos 54, 55 y 77 de la Ley 1340 (CTb).

- viii. Expresa sobre los **derechos de bienes intangibles**, que el “BANCO SANTA CRUZ SA” percibió ingresos provenientes del cobro efectuado a otras empresas, por el uso de su marca denominada “BANCRUZ”, nombre que se encuentra registrado en el Registro Público. La Administración Tributaria estableció como base imponible Bs4.785.612.- que fueron registrados en las cuentas 541.00 y 545.99, de cuya revisión evidenciaron que las citadas cuentas contables registran tanto los ingresos generados por el uso de la marca como por los servicios prestados a las Agencias de Bolsa “BANCRUZ SA” y al Fondo Bancruz, Sociedad Administradora de Fondos de Inversión.
- ix. La doctrina señala que las marcas son activos intangibles que pueden ser objeto de negocios jurídicos, las que pueden transmitirse totalmente o puede concederse el derecho a usar la marca y con ello transmitir determinados derechos inherentes al titular, para lo cual pueden utilizar negocios jurídicos como el usufructo, la aportación social a título de uso, la franquicia, etc.
- x. La franquicia es un contrato oneroso, ya que entraña un intercambio de prestaciones entre el franquiciante y el franquiciado, por lo que los contratos de franquicia revisten similares características a las de los contratos comerciales, por lo que el tratamiento impositivo de los mismos debe ser aplicado para el resto de los contratos comerciales conforme a la Ley 843.
- xi. Asimismo, indica que si bien el contrato de franquicias no se encuentra tratado por la legislación del IVA, el inc. b art. 4 de la Ley 843, dispone que son objeto de este impuesto los contratos de obras o de prestación de servicios y *de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza*, desde el momento en que finalice su ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior, vale decir que se encuentran alcanzados por el IVA, todas las otras prestaciones cuya naturaleza no están definidas o tipificadas en el IVA, en virtud que la citada disposición engloba las demás prestaciones cualquiera fuere su naturaleza.
- xii. Por otra parte, manifiesta que la ley es clara al identificar las exenciones por las cuales las entidades financieras no son objeto del IVA, mismas que están definidas en el art. 2-II de la Ley 843, siendo que los ingresos obtenidos por el “BANCO SANTA CRUZ SA”, por concepto del uso de su marca por la Agencia de Bolsa “BANCRUZ SA” y el Fondo Bancruz, Sociedad Administradora de Fondos de Inversión, están sujetos al pago del IVA, incluyendo las prestaciones de derecho, como es el caso presente, estableciendo como base imponible para el IVA por este concepto el monto de Bs3.832.606.-.

xiii. Finalmente, en este punto manifiesta que en relación a los servicios prestados a las sociedades mencionadas, "BANCO SANTA CRUZ SA" presentó en esa instancia cuarenta y ocho (48) facturas que no fueron requeridas por la Administración Tributaria, por un monto de Bs953.006.- cuyo débito fiscal no fue considerado por la Administración Tributaria y que desvirtúa el monto sujeto al IVA determinado por el "SIN", por lo que estos ingresos no se encuentran alcanzados por el citado impuesto al haberse cumplido cabalmente con la normativa referida a la prestación de servicios.

xiv. Referente a la **venta de bienes adjudicados** como producto de un proceso legal, como ser las 736 toneladas de trigo, la maquinaria y la madera, "BANCO SANTA CRUZ SA" señala que al haberse adjudicado estos bienes en remate, no percibieron facturas de compra, es decir no recibieron crédito fiscal y por lo tanto no está obligado a emitir factura por la venta de estos bienes, además de no ser su actividad determinante como lo exige el art. 3 de la Ley 843.

xv. Según el art. 2 de la Ley 843, la venta de bienes muebles es toda transferencia a título oneroso que importe la transmisión del dominio de cosas muebles, como ser venta, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, además el art. 3 de la citada Ley, establece que adquirido el carácter de sujeto pasivo del impuesto, serán objeto del gravamen todas las ventas de bienes muebles relacionadas con la actividad determinante de la condición del sujeto pasivo, cualquiera fuere el carácter, la naturaleza o el uso de dichos bienes, el mismo artículo en su inciso a) señala que serán sujetos pasivos del impuesto quienes en forma habitual se dediquen a la venta de bienes muebles.

xvi. De acuerdo a la doctrina tributaria y lo dispuesto por la Ley 843, para que la venta de un bien mueble se encuentre gravada por IVA, deben darse dos circunstancias o elementos en forma simultánea: el elemento territorial, vale decir que el mueble se encuentre colocado en el país, y siendo que todas las operaciones del "BANCO SANTA CRUZ SA", fueron realizadas en el territorio nacional, el elemento territorial se cumple efectivamente; y en segundo lugar, el elemento subjetivo, o sea que la venta sea realizada por alguno de los sujetos indicados en el art. 3 de la Ley 843, es decir la habitualidad, señala que deberá ser calificada ponderando la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor de bienes muebles y servicios los realice, aspectos que analiza como se muestra seguidamente.

xvii. Por lo mencionado, observaron que en la gestión 2000 el "BANCO SANTA CRUZ SA" percibió ingresos por la venta de bienes muebles por un valor de Bs11.468.084.- correspondientes a febrero y 20, 27, 28 y 29 de diciembre de 2000; asimismo, el art. 2 de la Ley 843 establece que toda otra prestación realizada por las entidades financieras

retribuida mediante comisiones, honorarios u otra forma de retribución, se encuentra sujeta al gravamen, de manera que cualquier actividad del “BANCO SANTA CRUZ SA”, fuera de las estipuladas, está regida por los tributos correspondientes, consecuentemente la venta de bienes muebles hacen que el contribuyente este sujeto a las leyes que regulan estos actos, en este caso, la emisión de la factura y el respectivo pago del impuesto, concluyendo que los elementos de frecuencia, cantidad y naturaleza de las operaciones para la gestión 2000, se cumplen a cabalidad para el “BANCO SANTA CRUZ SA”, puesto que éste, ha realizado con cierta frecuencia ventas significativas de los bienes adjudicados, los mismos que se encuentran alcanzados por el IVA, dada la naturaleza de las actividades del recurrente.

xviii. Según la doctrina, la habitualidad es una caracterización del empresario y que una vez definida ésta, todas las operaciones que realice en el ámbito de su actividad, aunque sean ocasionales, serán operaciones gravadas; y que según el Manual para Bancos y Entidades Financieras, los bienes adjudicados se categorizan como bienes realizables y no como activos fijos, por lo que “BANCO SANTA CRUZ SA” no puede aducir que al ser ésta una venta que no ha generado el crédito fiscal respectivo, no puede repercutir el crédito fiscal, siendo esta una condición dada por la RA 05-474-92 para la venta de activos fijos y no para bienes adjudicados.

xix. Finalmente, según el art. 3 de la Ley 843, la definición de sujeto pasivo no está en función de la persona, sino por los actos que éste realice, consiguientemente al encontrarse el “BANCO SANTA CRUZ SA” definido como sujeto pasivo del IVA, y al evidenciarse el acaecimiento de los actos regidos por este impuesto, se confirma el reparo efectuado por la Administración Tributaria en relación a la venta de bienes adjudicados.

xx. En relación a la **calificación de la conducta**, considera que de acuerdo a lo establecido en la Ley 3092, las resoluciones determinativas dictadas conforme a la Ley 1340 (CTb), que fueran impugnadas ante las Superintendencias Regionales en mérito a la Ley 2492 (CTB) y que contuvieran calificación de la conducta como delito tributario, deberán ser substanciadas conforme al Código Tributario Boliviano; en el entendido que en el presente caso la calificación de la conducta constituye una contravención, la Superintendencia se encuentra plenamente facultada para emitir pronunciamiento al respecto.

xxi. De lo expresado, habiéndose comprobado que el “BANCO SANTA CRUZ SA” es sujeto pasivo del IVA, por la venta de bienes muebles adjudicados, y dado que no emitió factura y no canceló el impuesto correspondiente, confirmó la calificación efectuada por la Administración Tributaria, como evasión fiscal, sanción que se deberá aplicar al adeudo tributario establecido por la Superintendencia Regional que procedió a recalcular el monto establecido, determinando un adeudo a favor del fisco de UFV’s4.400.029.-.

CONSIDERANDO II:

Ámbito de Competencia de la Superintendencia Tributaria.

El recurrente ha fundamentado el presente Recurso Jerárquico en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 2492 (CTB), debido a que el **procedimiento administrativo de impugnación** mediante Recurso de Alzada, contra la Resolución Determinativa GGSC-DTJC 336/2005 de 23 de diciembre de 2005, que se inició en **18 de enero de 2006** (fs. 146-152 vta. del expediente), como se evidencia del cargo de presentación. En este sentido, en la parte **adjetiva o procesal**, corresponde aplicar al presente recurso el procedimiento administrativo de impugnación establecido en el Título III de la referida Ley 2492, Ley 3092 (CTB) y normas reglamentarias conexas. Asimismo, en la parte **sustantiva o material**, corresponde aplicar las normas legales vigentes al momento de ocurridos los hechos, estas son las Leyes 1340 (CTb) y 843, por cuanto los periodos observados corresponden a los periodos de enero a diciembre 2000.

CONSIDERANDO III:

Trámite del Recurso Jerárquico.

En 4 de julio de 2006, mediante nota ST-SCZ/NI DSI 0202/2006 de 3 de julio de 2006, se recibió el expediente SCZ 0007/2006 (fs.1- 352 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria ambos de 5 de julio de 2006 (fs. 355 y 356 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 12 de julio de 2006 (fs. 357 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el art. 21-III del DS 27350, vencía el 21 de agosto de 2006, plazo que fue ampliado mediante Auto de ampliación de 21 de agosto de 2006 (fs. 390-391 del expediente), hasta el **2 de octubre de 2006**, por lo que la presente Resolución es dictada dentro del plazo legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1. Antecedentes de hecho.

- i. En 5 de julio de 2005, la Administración Tributaria emitió el Auto Motivado 03-0003/2005, que fue notificado al "BANCO DE SANTA CRUZ SA" el 11 de julio de 2005, el mismo que resuelve anular la Orden de Verificación Interna OVI Operativo 87 generada en abril de 2004; autorizando la notificación de la nueva Orden de Fiscalización Externa 0005OFE0056 correspondiente a la gestión 2000 (fs. 8 de antecedentes administrativos).
- ii. En 11 de julio de 2005, la Administración Tributaria notificó al "BANCO SANTA CRUZ SA" con la "Orden de Fiscalización" y "Notificación Inicio de Fiscalización" 0005OFE0056 en la

modalidad parcial, que incluye al IVA e IT por los períodos fiscales de enero a diciembre de 2000 así como “Requerimiento 073220” (fs. 3, 5 y 7 de antecedentes administrativos).

iii. En 14 de julio de 2005, mediante memorial el contribuyente señaló que de conformidad al art. 95-II de la Ley 1488 de Bancos y Entidades Financieras, los bancos en su condición de entidades financieras sujetas a esa disposición “especial y particular” no pueden ser objeto de fiscalización o supervisión suplementaria o concurrente por autoridades de carácter nacional, departamental, municipal o universitaria, siendo dicha Ley de aplicación preferente sobre cualquier disposición legal, solicitando se regularice como corresponda el trámite de fiscalización objeto de la presente representación (fs. 10 de antecedentes administrativos).

iv. En 15 de julio de 2005, el “SIN” emitió la nota GDGSA/DTJC/N° 01-052/2005, en la cual señala que la Administración Tributaria actúa dentro del ámbito de aplicación de la Ley 2492 (CTB) y según las facultades conferidas en el art. 66 de dicha Ley, corresponde continuar con el proceso de fiscalización iniciado mediante Orden de Fiscalización Externa 0005OFE0056 por la gestión 2000 (fs. 11 de antecedentes administrativos).

v. En 28 de julio de 2005, el “BANCO SANTA CRUZ SA” mediante memorial solicitó el plazo de diez (10) días para presentar la documentación solicitada, en respuesta la Administración Tributaria emitió auto de la misma fecha, disponiendo aceptar la solicitud del contribuyente, debiendo presentar la documentación el 1 de agosto de 2005; fecha en la que el “BANCO SANTA CRUZ SA” mediante memorial presentó la documentación solicitada relacionada al IVA, solicitando prórroga para la presentación de la documentación relativa al IT, solicitud que fue reiterada el 8 de agosto de 2005, mediante memorial, indicando que en la gestión 2000 la contabilidad del Banco era regionalizada, lo que no les permite contar con la documentación del IT en el plazo otorgado (fs. 16-17 y 19 de antecedentes administrativos).

vi. En 28 de octubre de 2005, la Administración Tributaria mediante “Acta de Comunicación de Resultados Fiscalización Externa Parcial 0005OFE0056”, comunicó al “BANCO DE SANTA CRUZ SA” los resultados preliminares de la fiscalización, señalando además que el contribuyente debía presentar todas las pruebas de descargo que considere pertinentes hasta el 4 de noviembre de 2005 (fs. 616 de antecedentes administrativos).

vii. En 22 de noviembre de 2005, la Administración Tributaria notificó al “BANCO DE SANTA CRUZ SA” con la Vista de Cargo 7905-0005OFE0056-0034/2005 de 21 de noviembre de 2005, en la que procedieron a ajustar las bases imponibles del IVA correspondientes a los períodos enero a diciembre 2000, surgiendo un saldo a favor del fisco de **Bs2.163.271.-**

en el IVA, y tipificando preliminarmente su conducta como evasión de conformidad a lo establecido en los arts. 114, 115 y 116 de la Ley 1340 (CTb); concediéndole un plazo de treinta (30) días para presentar y formular descargos según el art. 98 de la Ley 2492 (CTB). En la misma fecha, la Administración Tributaria notificó al “BANCO DE SANTA CRUZ SA” con la “Notificación de Finalización de Fiscalización Externa Parcial” (fs. 641-644 y 615 de antecedentes administrativos).

viii. En 22 de noviembre de 2005, la Administración Tributaria emitió el Informe Final CITE: GDSC-GRACO/DDF/INF.N° 03.2365/2005, según el cual determinaron diferencias en el IVA por **Bs2.163.271.-** que corresponden a: 1) ingresos por comisiones varias por franquicia entre el “BANCO DE SANTA CRUZ SA” y “BANCRUZ; 2) Otros ingresos operativos diversos, en el que se registraron sobrantes de caja; y 3) Ingresos por bienes realizables, por la venta de bienes recibidos en recuperación de créditos, además de Bs1.583.896.- también en el IVA y Bs4.424.144.- en el IT por concepto de Comisiones de cartera y contingente, Recuperaciones de otros conceptos, Comisiones por Servicios, Ingresos operativos diversos y Otros, habiendo sido aceptados y cancelados ambos importes por el contribuyente (fs. 624-635 de antecedentes administrativos).

ix. En 1 de diciembre de 2005, “BANCO SANTA CRUZ SA” presentó memorial en el que señala que habiendo sido notificado con la Vista de Cargo 7905-0005OFE0056-0034/2005, en mérito a que la misma carece de fundamentación (motivación), hecho que afecta su derecho a la defensa consagrado en el art 16-II de la CPE y amparados en el art. 96 de la Ley 2492 (CTB), que establece que la Vista de Cargo, bajo pena de nulidad contendrá los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones, que fundamenten la Resolución, elementos de prueba, etc., requisitos que no cumple la misma, razón por la que solicitaron la anulación de la Vista de Cargo (fs. 832 de antecedentes administrativos).

x. En 22 de diciembre de 2005, “BANCO SANTA CRUZ SA” presentó memorial en el que presenta descargos a las cuentas observadas: 541.11 relativa a Comisiones Varias M/N, 545.99101 Otros Ingresos Operativos Diversos y Otros Cargos por Venta de Bienes Adjudicados (fs. 835-840 de antecedentes administrativos).

xi. En 23 de diciembre de 2005, la Administración Tributaria emitió el informe CITE: GDSC-GRACO/DDF/INF.N° 03.2649/2005, en el cual valoraron los descargos del contribuyente, ratificando los cargos efectuados a la cuenta 541.11 relativa a Comisiones Varias por Bs2.202.989.-, modificando el cargo de la cuenta 545.99 Otros Ingresos Operativos Diversos, de Bs2.969.463.- a Bs2.582.623.- al haberse aclarado que el origen de los cargos corresponden a conceptos que no se encuentran gravados por IVA, y ratificando el

cargo a la cuenta Otros Cargos por Bs11.468.084.-, que hacen un total observado ratificado de Bs2.112.979.- en el IVA (fs. 754-760 de antecedentes administrativos).

xii. En 29 de diciembre de 2005, la Administración Tributaria notificó mediante cédula al “BANCO SANTA CRUZ SA” con la Resolución Determinativa GGSC-DTJC 336/2005 de 23 de diciembre de 2005 (fs. 881-891 de antecedentes administrativos), que determina las obligaciones impositivas del contribuyente sobre base cierta en el IVA correspondientes a los períodos fiscales de enero a diciembre 2000, que ascienden a un total de Bs5.344.103.- equivalentes a UFV’s4.675.097.- de acuerdo al siguiente detalle:

Expresado en bolivianos

PERIODO	IMPUESTO	IMPUESTO DETERMINADO	MANTENIMIENTO DE VALOR	INTERESES	TOTAL	SANCIÓN EVASIÓN 50%	TOTAL
Ene-00	IVA	10.465	4.225	6.802	21.492	7.345	28.837
Feb-00	IVA	90.233	35.805	57.538	183.576	63.019	246.595
Mar-00	IVA	14.755	5.720	9.210	29.685	10.238	39.923
Abr-00	IVA	15.104	5.753	9.246	30.103	10.429	40.532
May-00	IVA	71.778	26.860	43.021	141.659	49.319	190.978
Jun-00	IVA	17.029	6.259	10.016	33.304	11.644	44.948
Jul-00	IVA	32.768	11.829	18.881	63.478	22.299	85.777
Ago-00	IVA	95.415	33.823	53.819	183.057	64.619	247.676
Sep-00	IVA	36.892	12.840	20.398	70.130	24.866	94.996
Oct-00	IVA	34.935	11.861	18.879	65.675	23.398	89.073
Dic-00	IVA	1.693.605	546.756	874.226	3.114.587	1.120.181	4.234.768
TOTAL Bs.		2.112.979	701.731	1.122.036	3.936.746	1.407.357	5.344.103
TOTAL UFVs					3.443.921	1.231.176	4.675.097

Fuente: Resolución Determinativa GDSC-DTJC N° 336/2005

xiii. Asimismo, señala que toda vez que los reparos notificados surgen como consecuencia de no haber declarado el total de los ingresos, comprobaron que los hechos incursos constituyen evasión fiscal, prevista en el art. 114 de la Ley 1340 (CTb), correspondiendo una sanción igual al 50% sobre el tributo omitido actualizado, de acuerdo al art. 116 de la citada Ley 1340 (CTb).

IV.2. Antecedentes de derecho.

i. Ley 2492 o Código Tributario vigente (CTB).

Art. 96. (Vista de Cargo o Acta de Intervención).

I. La Vista de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado.

III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la Vista de Cargo o el Acta de Intervención, según corresponda.

Art. 99. (Resolución Determinativa).

I. Vencido el plazo de descargo previsto en el primer párrafo del artículo anterior, se dictará y notificará la Resolución Determinativa dentro el plazo de sesenta (60) días y para Contrabando dentro el plazo de diez (10) días hábiles administrativos, aún cuando el sujeto pasivo o tercero responsable hubiera prestado su conformidad y pagado la deuda tributaria, plazo que podrá ser prorrogado por otro similar de manera excepcional, previa autorización de la máxima autoridad normativa de la Administración Tributaria.

En caso que la Administración Tributaria no dictara Resolución Determinativa dentro del plazo previsto, no se aplicarán intereses sobre el tributo determinado desde el día en que debió dictarse, hasta el día de la notificación con dicha resolución.

II. La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos: Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa.

ii. Ley 1340 o Código Tributario abrogado (CTb).

Art. 52. La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación impositiva, aplicar multas, hacer verificaciones, rectificaciones o ajustes y exigir el pago de tributos, multas, intereses y recargos, prescribe a los cinco años.

El término precedente se extenderá:

A siete años, cuando el contribuyente o responsable no cumpla con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes, de declarar el hecho generador o de presentar las declaraciones tributarias, y en los casos de determinación de oficio cuando la Administración no tuvo conocimiento del hecho.

Art. 53. El término se contará desde el primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el hecho generador.

Para los tributos cuya determinación o liquidación es periódica, se entenderá que el hecho generador se produce al finalizar el período de pago respectivo.

Art. 54. El curso de la prescripción se interrumpe:

1. Por la determinación del tributo sea esta efectuada por la Administración tributaria o por el contribuyente, tomándose como fecha la de la notificación o de la presentación de la liquidación respectiva.

iii. Ley 843 de Reforma Tributaria.

(Impuesto al Valor Agregado IVA)

Art. 3. Son sujetos pasivos del impuesto quienes:

e) Alquilen bienes muebles y/o inmuebles.

(Impuesto a las Transacciones IT).

Art. 72. El ejercicio en el territorio nacional del comercio, industria, profesión, oficio, negocio alquiler de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad -lucrativa o no-cualquiera sea la naturaleza del sujeto que lo preste, estará alcanzado con el impuesto que crea este Título, que se denominará impuesto a las transacciones, en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes.

También están incluidos en el objeto de este impuesto los actos a título gratuito que supongan la transferencia de dominio de bienes muebles, inmuebles y derechos.

iv. Código Civil.

Art. 685. Es el contrato por el cual una de las partes concede a la otra el uso o goce temporal de una cosa mueble o inmueble a cambio de un canon.

v. Código de Comercio.

Art. 463. (Modalidades) Se reconocen como modalidades de la propiedad industrial y, por lo tanto patentables, las siguientes:

3) Las marcas o signos distintivos de fábrica en general, incluyendo las de comercio, las agrícolas y de servicios.

Art. 465. (Libertad de comercio, inscripción y publicidad). Los derechos de propiedad industrial son susceptibles de libre comercio en su calidad de bienes muebles incorpóreos, salvo las limitaciones previstas en la disposiciones legales vigentes sobre la materia.

vi. DS 27874 Normas complementarias al Reglamento del Código Tributario Boliviano.

Art.11. (DEUDA TRIBUTARIA). A efecto de delimitar la aplicación temporal de la norma, deberá tomarse en cuenta la naturaleza sustantiva de las disposiciones que desarrollan el concepto de deuda tributaria vigente a la fecha de acaecimiento del hecho generador.

IV.3. Fundamentación técnico-jurídica.

De la revisión de los antecedentes de hecho y derecho, en el presente caso se ha podido evidenciar lo siguiente:

El recurrente "BANCO SANTA CRUZ SA" en el presente Recurso Jerárquico aduce la existencia de vicios de anulación en la Vista de Cargo, consecuentemente y conforme al petitorio del recurrente, corresponde a esta instancia jerárquica analizar y pronunciarse sobre la forma del procedimiento aplicado por la Administración Tributaria, para luego si correspondiere ingresar en el análisis de fondo de no existir los vicios reclamados.

IV.3.1. Nulidad de la Vista de Cargo.

- i. "BANCO SANTA CRUZ SA" manifiesta que la Vista de Cargo no cumple con lo establecido en el art. 96 de la Ley 2492 (CTB) y es nula por no argumentar en qué consiste la supuesta infracción u omisión incurrida; por no indicar los artículos aplicables a cada cargo tributario; la Vista de Cargo sólo se limita a hacer una liquidación preliminar de la deuda del IVA sin fundamentar los cargos, ni discriminar los montos ni periodos que corresponden a la venta de bienes adjudicados, es decir, que se trata de una Vista de Cargo no motivada. Asimismo, indica que el informe final de fiscalización nunca le fue entregado y no puede ser suplido por charlas informativas o reuniones de aclaración, como lo argumenta el "SIN", situación que limita su derecho a la defensa y al debido proceso.
- ii. En este sentido, cabe indicar que la determinación tributaria debe ser entendida como el acto o conjunto de ellos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (*an debeat*); quién es el obligado a pagar el tributo (*sujeto pasivo*) y cuál es el importe (*quantum debeat*) (VILLAGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, p. 329).
- iii. Al respecto, no toda determinación es tan simple que con un solo acto de la Administración Tributaria pueda determinar la deuda tributaria, existen otros más complejos como el caso de una persona jurídica, con una operación compleja cuyo tributo es de importe variable, para lo cual se necesitará un conjunto de actos administrativos, que permitan identificar los hechos imponible, arribar a la base imponible y mediante la aplicación de la alícuota, lograr contar con el importe correspondiente.
- iv. En este entendido, se concluye que el proceso de determinación, finaliza cuando se puede afirmar que el contribuyente adeuda al fisco una suma determinada. En

consecuencia la determinación es un procedimiento reglado, normado y no puede ser discrecional que depende de ponderaciones de oportunidad o conveniencia.

- v. La Vista de Cargo es parte del procedimiento de determinación y en nuestra legislación se ha establecido que debe contener los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación, asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado.
- vi. En el presente caso, de la revisión y compulsas de antecedentes administrativos, incluida la Vista de Cargo observada, se evidencia que la misma además de establecer la existencia de la deuda tributaria, identifica al sujeto pasivo y señala el monto del adeudo tributario, conteniendo los elementos esenciales señalados en el art. 96 de la Ley 2492 (CTB), por lo que el argumento del recurrente se encuentra alejado de realidad e infundado por lo que en este punto se confirma la Resolución del Recurso de Alzada.
- vii. En cuanto al argumento de que el Informe Técnico de Fiscalización fue emitido un día después de la Vista de Cargo observada, al respecto cabe indicar que si bien se evidencia la existencia de error en la emisión de los dos actos citados, ello no significa el quebranto al debido proceso o que al contribuyente se le hubiera vulnerado el derecho a la defensa como pretende, ya que conforme se evidencia a fs. 616 de antecedentes administrativos, en 28 de octubre de 2005 la Administración Tributaria puso en conocimiento del contribuyente el Acta de Comunicación de Resultados, que no difiere de los extremos del contenido de la Vista de Cargo, así como tampoco del Informe Técnico de Fiscalización.
- viii. A mayor abundamiento, se debe entender por **debido proceso** al cumplimiento preciso y estricto de los requisitos consagrados constitucionalmente en materia de procedimiento para garantizar la justicia al recurrente, es decir, que se materializa con la posibilidad de defensa que las partes deben tener, con la producción de pruebas que se ofrecieren y una decisión pronta del juzgador.
- ix. En relación al **estado de indefensión**, éste se produce cuando en el contribuyente, se ha registrado o evidenciado por parte de la actuación discrecional de la Administración Pública una violación flagrante a ese derecho consagrado por la CPE (arts. 7 inc. a) y 16 CPE), o cuando se le ha perjudicado en el procedimiento de determinación tributaria (art. 68 num. 6) y 7) de la Ley 2492).

- x. Al respecto, se observa que estos dos principios hacen referencia al derecho a la defensa, que en este caso, no ha sido vulnerado ya que el contribuyente en conocimiento del Acta de Comunicación de Resultados presentó voluntariamente descargos (fs. 835-840 de antecedentes administrativos), así como también presentó descargos a la Vista de Cargo, ejerciendo plenamente su derecho a la defensa, no evidenciándose la vulneración aducida por el contribuyente.
- xi. En cuanto a lo señalado por el contribuyente, referido a que la Vista de Cargo no discrimina los montos y periodos que corresponden a la venta de bienes adjudicados, y que esta falta de disgregación y de especificación de la deuda tributaria, le impide el derecho a la defensa, cabe indicar que el contribuyente en todas las etapas del procedimiento determinativo, esto con el Acta de Comunicación de Resultados y otros, la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa presentó descargos, conforme se señaló precedentemente, por lo que no es evidente la existencia de indefensión en el contribuyente en el presente caso.
- xii. Por otra parte, en cuanto a la falta de motivación de la Vista de Cargo reclamada por el contribuyente, cabe indicar que no es un elemento constitutivo señalado por el art. 96 de la Ley 2492 (CTB), sin embargo, se debe considerar que la motivación reclamada por el contribuyente se expresa en la fiscalización efectuada por la Administración Tributaria y los resultados obtenidos del mismo, observaciones que fueron detalladas expresamente en la Vista de Cargo.
- xiii. Consecuentemente, conforme al art. 36-I y II de la Ley 2341 (LPA) aplicable al caso en virtud del art. 74-1 de la Ley 2492 (CTB), donde se dispone que *serán anulables los actos administrativos cuando incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico; y 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...*** (las negrillas son nuestras), situación que en el caso bajo análisis no se ha evidenciado, más por el contrario, el contribuyente “BANCO SANTA CRUZ SA” ha presentado descargos en la medida en que ha sido puesta en su conocimiento cada actuación de la Administración Tributaria a lo largo de todo el procedimiento determinativo, por lo que en este punto se confirma la Resolución de Alzada.

IV.3.2. Extinción del cargo tributario por prescripción.

- i. En mérito a que analizados y valorados los fundamentos del recurrente en cuanto hace a su recurso jerárquico, ha observado cuestiones de forma, y toda vez que los mismos no

son evidentes y no constituyen vicios de la nulidad argüida, corresponde ingresar al análisis de fondo planteado en el recurso jerárquico.

- ii. El recurrente “BANCO DE SANTA CRUZ SA” señala que el IVA (impuesto del que emergen los cargos tributarios – enero a diciembre 2000), es un impuesto de liquidación mensual y debe aplicarse el art. 59 de la Ley 2492 (CTB) en aplicación del art. 150 de la Ley 2492 (CTB), es decir que el término de la prescripción es de cuatro (4) años, por lo que al iniciarse su cómputo en 1/1/2001 hasta el 31/1/2005 habría operado la prescripción.
- iii. Al respecto, se debe precisar que en la doctrina general y tributaria en particular, el problema de la retroactividad de las leyes surge con respecto a las relaciones jurídicas que nacieron durante la vigencia de una ley y cuyos efectos se prolongan durante la vigencia de una nueva ley que modifica la anterior. Por el principio constitucional de irretroactividad, las leyes rigen para el futuro, es decir, que el legislador puede asignar en ciertos casos retroactividad a algunas leyes, siempre y cuando no afecte dicha retroactividad a derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes.
- iv. El legislador ha establecido la retroactividad de la Ley 2492 (CTB) en el art. 150, pero sólo en cuanto se refiere a **ilícitos tributarios** en concordancia con el art. 33 de la CPE, ya que establece que las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, **salvo** aquellas que: 1. Supriman ilícitos tributarios; 2. Establezcan sanciones más benignas; o 3. Términos de prescripción más breves; o 4. De cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable. Disposición que desarrolla legislativamente el contenido del art. 33 de la CPE, que confirma que la irretroactividad de la Ley en general, salvo dos excepciones, en materia social cuando lo determine expresamente y en **materia penal** (ilícitos tributarios) cuando beneficie al delincuente.
- v. Siguiendo este lineamiento, se conoce que la prescripción es una forma de extinción de la obligación tributaria por el transcurso del tiempo, norma que tiene naturaleza sustantiva (fondo) y no adjetiva (forma).
- vi. En la legislación nacional, cabe precisar que la prescripción de la obligación tributaria es diferente a la prescripción de las sanciones en virtud a la aplicación temporal de las Disposiciones Transitorias Primera y Segunda de la Ley 2492 (CCTB) y el DS 27310 Reglamento al CTB).

- vii. La Disposición Transitoria Segunda de la Ley 2492 (CTB), dispone que aquellos procedimientos administrativos que se inicien a la vigencia plena de la Ley 2492 (4/11/2003), se tramitarán conforme a las normas y procedimientos de la Ley 2492 (CTB), sin embargo, **en la parte sustantiva o material** y en resguardo de la seguridad jurídica y tomando en cuenta la doctrina de los hechos cumplidos, **es aplicable la Disposición Transitoria Primera de la Ley 2492 (CTB)**, que establece que los procedimientos administrativos en trámite a la fecha de publicación de la Ley 2492 (04/8/2003), se tramitarán de acuerdo **a las normas** (entiéndase sustancialmente) de la Ley 1340 (CTb).
- viii. Asimismo, el párrafo tercero la Disposición Transitoria Primera del DS 27310 (Reglamento al CTB), señala que las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores hubieren acaecido antes de la vigencia de la Ley 2492 (CTB) se sujetarán a las disposiciones sobre prescripción contempladas en la Ley 1340 (CTb), párrafo que ha sido declarado constitucional por el Tribunal Constitucional según la SC 28/2005 de 28 de abril de 2005.
- ix. En este sentido, en lo referido a los términos de prescripción, corresponde aplicar la norma legal vigente al momento de ocurridos los hechos en virtud de la citada Disposición Transitoria Primera de la Ley 2492 (CTB), esto es la Ley 1340 (CTb), que establece el término de cinco (5) años contados desde el 1 de enero del año siguiente al vencimiento del pago, por lo que la Ley posterior (Ley 2492) no puede aplicarse retroactivamente al presente caso, máxime si las únicas materias en que se pueden aplicar retroactivamente las leyes y demás disposiciones, son en materia penal y social (art. 33 de la CPE y 150 de la Ley 2492).
- x. En este caso, por los periodos fiscalizados del IVA de enero a noviembre de 2000, el cómputo de la prescripción se inició en 1 de enero de 2001 y concluyó en 31 de diciembre de 2005 y para el periodo fiscal diciembre 2000, el computo de la prescripción se inició en 1 de enero de 2002 y concluirá en 31 de diciembre de 2006, y siendo que la Resolución Determinativa GGSC-DTJC 336/2005 fue legalmente notificada en **29 de diciembre de 2005** (fs. 891 vta. de antecedentes administrativos), conforme dispone el art. 54-1) de la Ley 1340 (CTb) aplicable al caso, el término de la prescripción ha sido interrumpido, por lo que corresponde en este punto confirmar la Resolución del Recurso de Alzada con los fundamentos expuestos.

IV.3.3. Cargo por la cesión de derechos de uso de marca.

- i. El contribuyente "BANCO SANTA CRUZ SA" aduce que los montos observados por este concepto, corresponden a la cesión del derecho de uso de su marca "BANCRUZ", lo que

no significa que haya prestado servicio alguno y que apoyándose en la Resolución 05-344-97 de 16/4/97, la franquicia es un activo intangible que se encuentra fuera de las previsiones del art. 1 de la Ley 843, por lo que resulta ser una operación no gravada por el IVA; además aclara que por doctrina, se grava la venta o prestación de servicios de bienes muebles y por tanto tangibles.

- ii. Al respecto, el Diccionario Espasa de Economía y Negocios define que “marca” es el signo o medio que sirve para distinguir en el mercado un producto o los servicios, de una persona, de productos o servicios similares de otra persona; y según el art. 480 del Código de Comercio de Bolivia, el propietario de una marca puede autorizar el uso de ella a terceras personas, a través de un contrato. Con este criterio, de manera general se entiende por contrato, al acuerdo en virtud del cual una de las partes se compromete al cumplimiento de una obligación y la otra parte, en contra prestación, al pago por dicho cumplimiento.
- iii. Por su parte, el art. 685 del Código Civil boliviano, aplicable a materia tributaria en virtud del art. 5 de la Ley 2492 (CTB), define al arrendamiento como el contrato por el cual una de las partes concede a la otra el **uso o goce temporal** de una cosa mueble o inmueble a cambio de un canon. Asimismo, doctrinalmente el contrato de arrendamiento o locación es el *“Contrato consensual en cuya virtud una de las partes, el locador o arrendador, se obliga a conceder el uso o goce de una cosa a la otra parte, el locatario o arrendatario, obligado por eso a pagar un precio determinado de dinero”* (OSORIO, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, p. 586, Ed. Heliasta).
- iv. Del análisis y revisión del Recurso Jerárquico interpuesto por el contribuyente “BANCO SANTA CRUZ SA” se evidencia que éste reconoce que suscribió contratos de “Autorización de Uso de Nombre Comercial” con la Agencia de Bolsa Filial Banco Santa Cruz SA y Fondos Bancruz – Sociedad Administradora de Fondos de Inversión SA (SAFI), recibiendo a cambio un beneficio económico, tal y como se evidencia por el registro de la cuenta 541.11 “Comisiones Varias M/N” de los Estados Financieros del mismo contribuyente (fs. 349-362 de antecedentes administrativos).
- v. En este sentido, queda claro que los contratos suscritos por el contribuyente “BANCO SANTA CRUZ SA” son **contratos de arrendamiento o locación**, ya que autorizó el derecho de uso de su marca “BANCRUZ” a la Agencia de Bolsa Filial Banco Santa Cruz SA y Fondos Bancruz – Sociedad Administradora de Fondos de Inversión SA (SAFI).
- vi. Asimismo, es preciso señalar que las marcas se encuentran dentro del Libro segundo Título I, Capítulo III “Propiedad Industrial” el Código de Comercio que en su art. 463 num.

3) reconoce como modalidad de la propiedad industrial a las marcas, y el art. 465 del citado cuerpo normativo, indica que los derechos de propiedad industrial, son susceptibles de libre comercio en su calidad de **bienes muebles incorpóreos**, consecuentemente se establece que en virtud del contrato suscrito por el contribuyente con las empresas mencionadas y debido a que la marca es reconocida por el Código de Comercio como un bien mueble incorpóreo, el contribuyente "BANCO SANTA CRUZ SA" en virtud del art. 3 inc. e) de la Ley 843 es sujeto pasivo del IVA, al arrendar el uso de su marca registrada.

vii. Por otra parte, corresponde aclarar que el contribuyente a lo largo de la exposición de sus argumentos en el memorial del Recurso Jerárquico consideró que conforme dispone la RA 05-344-97 la "marca" como un sinónimo de "franquicia", es un bien intangible y por lo tanto no se encontraría alcanzado por el art. 1 de la Ley 843. Al respecto, se debe precisar que la RA 05-344-97 que aprueba las Normas de Contabilidad relativas a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, entre las cuales se encuentra la NC1 PCGA, norma que regula la contabilización de las operaciones referidas a la **adquisición** de activos intangibles, sin embargo, las "marcas" conforme dispone el art. 463 Código de Comercio, son considerados para su comercialización como bienes muebles incorpóreos (bienes muebles intangibles), por lo que conforme al art. 3 inc. e) de la Ley 843 quienes realicen alquiler de bienes muebles son objeto del IVA como ya se señaló anteriormente.

IV.3.4. Cargo por la venta de bienes adjudicados.

- i. El recurrente "BANCO SANTA CRUZ SA" manifiesta que recibió bienes adjudicados en sustitución del dinero que prestó; consecuentemente, la venta de dichos bienes no es una actividad comercial típica del banco, por cuanto se trata de bienes que han sido recibidos en sustitución del dinero que se les debió pagar, además que por dicha adjudicación el Banco no recibió ninguna factura, por tanto no está obligado a emitirla, toda vez que el IVA es un impuesto indirecto destinado a ser pagado por el consumidor final, caso contrario el "SIN" estaría cobrando un impuesto, vulnerando los principios de justicia tributaria, razonabilidad, realidad económica, capacidad contributiva y no confiscatoriedad.
- ii. Al respecto, cabe indicar que el Impuesto al Valor Agregado "IVA", fue introducido en nuestra legislación a través de la Ley 843 de 20 de mayo de 1986, disposición normativa que establece la creación en todo el territorio nacional de este impuesto, el mismo que conforme al inc. a) art. 1 de la citada Ley 843 grava: "*Las ventas de bienes muebles situados o colocados en el territorio del país, efectuadas por los **sujetos** definidos en el **artículo 3** de esta ley*" (las negrillas son nuestras).

- iii. Doctrinalmente, el sujeto pasivo es *“el obligado al cumplimiento de la prestación tributaria frente al acreedor tributario...Dicha categoría subjetiva, permite la siguiente subdivisión: a) contribuyentes, b) responsables solidarios, y c) sustitutos”* (Jorge Bravo Cucci, Fundamentos de Derecho Tributario, p. 302). Dentro de este mismo criterio tanto la Ley 1340 (CTb) en el art. 22 como la Ley 2492 (CTB) en el art. 22, establecen que es **sujeto pasivo** *el contribuyente o sustituto* del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias dispuestas por ley.
- iv. Ahora bien, para determinar al **sujeto pasivo del “IVA”** en principio se debe precisar que si bien todo hecho imponible requiere ser atribuido a un sujeto determinado, para el caso concreto del “IVA”, esta situación se subsume al cumplimiento de algunos requisitos o presupuestos jurídicos establecidos en nuestra legislación, como ser la venta habitual de bienes muebles, la prestación de servicios, la importación de bienes, la realización de obras y otras, **establecidas en el art. 3 de la Ley 843**. Sin embargo, según nuestro sistema tributario nacional, una vez adquirida la calidad de sujeto pasivo del IVA, las posteriores ventas de bienes muebles que realice dicho sujeto pasivo, independientemente de que sean habituales, son hechos generadores de la obligación tributaria establecida en el IVA. En efecto, el art. 3 de la Ley 843, dispone en el último párrafo que: *“Adquirido el carácter de sujeto pasivo del impuesto **serán objeto del gravamen todas las ventas de bienes muebles relacionadas con la actividad determinante** de la condición de sujeto pasivo cualquiera fuere el carácter, la naturaleza o el uso de dichos bienes”*.
- v. En el presente caso, “BANCO SANTA CRUZ SA” conforme la “Consulta de Padrón” (fs. 651-652 de antecedentes administrativos), se encuentra inscrito como sujeto pasivo del IVA a partir del 14 de marzo de 1989, debido a que habitualmente presta servicios gravados con este impuesto. Ahora bien, respecto a los ingresos percibidos por la venta de los bienes adjudicados (trigo, madera y maquinaria), corresponde aclarar que se debe efectuar una distinción de las operaciones efectuadas por el contribuyente en este proceso.
- vi. La primera operación realizada, vale decir la adjudicación judicial de las garantías a favor del “BANCO SANTA CRUZ SA”, resultado del cual el crédito otorgado por la entidad bancaria es recuperado, por la adjudicación de las garantías en calidad de **daciones en pago** por vía judicial, la operación descrita no se encuentra sujeta a IVA, en virtud del art. 2 de la Ley 843 que excluye del objeto del impuesto a las operaciones de créditos otorgados e intereses generados por esas operaciones.

vii. La segunda operación, es la venta de los bienes muebles a terceros, ya sea en calidad de venta al contado o al crédito, venta que se encuentra dentro del objeto del IVA, toda vez que la venta de esos bienes muebles, tiene relación con la actividad determinante de la condición de sujeto pasivo, cual es la prestación de servicios financieros, que se encuentran alcanzados por el objeto del IVA. Es así que si bien los intereses generados por créditos otorgados y depósitos recibidos por entidades financieras no se consideran dentro del objeto del IVA, **toda otra “actividad” que no sea la mencionada se encuentra dentro del objeto del IVA.** En consecuencia, dado que la venta de los bienes muebles adjudicados, no es una actividad por la cual se otorgue créditos o se reciba depósitos, se halla dentro de la actividad general de la empresa por la cual es sujeto pasivo del IVA y consiguientemente se halla gravada.

viii. Sin embargo, se debe precisar que conforme al párrafo segundo art. 2 de la Ley 843, no están comprendidos dentro del objeto del IVA los intereses generados por operaciones financieras, entendiéndose como tales las de créditos otorgados o depósitos recibidos por las Entidades Financieras. En este sentido, el “BANCO SANTA CRUZ SA” al momento de la venta de los adjudicados, conforme estableció en su memorial de Recurso Jerárquico al señalar que recibió del juez bienes **en sustitución del dinero que prestó**, entendiéndose, que el monto de la venta cubrió el crédito otorgado y siendo que el “BANCO SANTA CRUZ SA” no presentó prueba alguna que demuestre que la recuperación de crédito incluye intereses, conforme sería su obligación en virtud a la carga de la prueba dispuesta por el art. 76 de la Ley 2492 (CTB), correspondiendo confirmar en este punto la Resolución del Recurso de Alzada.

IV.3.5. Calificación de la conducta.

- i. El recurrente “BANCO SANTA CRUZ SA” aduce que es ilegal la sanción por evasión por un supuesto tributo omitido y al ser ilegal los reparos tributarios contenidos en la Resolución Determinativa, no corresponde aplicar multa alguna, asimismo indica que en justicia debió aplicarse la exención de sanción en observación del art. 80 de la Ley 1340 (CTb).
- ii. Al respecto, se debe aclarar que habiéndose confirmado el cargo establecido por la Administración Tributaria, la conducta se halla tipificada en los arts. 114 a 116 de la Ley 1340 (CTb) vigente a momento de ocurrido el hecho. En este entendido, corresponde aplicar la calificación de conducta por evasión, más aún cuando el contribuyente no demostró en esta instancia el error excusable de hecho o derecho al que hace referencia el art. 80 de la citada Ley 1340 (CTb).

iii. En este sentido, siendo que la Administración Tributaria no impugnó la reliquidación de la deuda tributaria efectuada por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz, corresponde a esta Superintendencia Tributaria General confirmar la Resolución STR-SCZ/N 0083/2006 de 23 de mayo de 2006, con los fundamentos expuestos.

Por los fundamentos técnicos jurídicos determinados precedentemente, la autoridad administrativa independiente de la Superintendencia Tributaria General, 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 STR-SCZ/N 0083/2006 de 23 de mayo de 2006, pronunciada por el Superintendente Tributario Regional Santa Cruz, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

POR TANTO:

El Superintendente Tributario General que suscribe la presente Resolución Administrativa, en virtud de la jurisdicción y competencia que ejerce por mandato de los arts. 132, 139 inc. b), 144 de la Ley 2492 y la Ley 3092 (CTB) concordante con el DS 27350.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución STR-SCZ/N 0083/2006 de 23 de mayo de 2006, pronunciada por el Superintendente Tributario Regional Santa Cruz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por el “BANCO SANTA CRUZ SA” contra la Gerencia Distrital “GRACO” Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales “SIN” con los fundamentos expuestos, sea conforme al art. 212-I inc. b) de la Ley 3092 (Título V del CTB).

Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.