



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA
ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y
ADMINISTRATIVA
SEGUNDA**

SENTENCIA Nº 011/2018

EXPEDIENTE	: 241/2015
DEMANDANTE	: Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza.
DEMANDADO (A)	: Autoridad General de Impugnación Tributaria
TIPO DE PROCESO	: Contencioso Administrativo
RESOLUCION IMPUGNADA	: R.J. AGIT-RJ 1018/2015 de fecha 08 de junio de 2015
MAGISTRADO RELATOR	: Dr. Ricardo Torres Echalar
LUGAR Y FECHA	: Sucre, 12 de marzo de 2018

VISTOS EN SALA La demanda de fojas 32 a 37, interpuesta por Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza, dentro del proceso contencioso administrativo instaurado contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria AGIT, quien emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1018/2015 de 8 de junio de 2015, las contestaciones, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1.-.- Antecedentes de hecho de la demanda

Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza, presenta demanda contenciosa administrativa contra la Resolución Jerárquica Nº AGIT-RJ 1018/2015 de 08 de junio de 2015, misma que fue notificada mediante cédula en fecha 17 de junio de 2015, amparado en el art. 147 del Código Tributario Boliviano.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- La Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución AGIT-RJ 1018/2015 de fecha 08 de junio de 2015, conceptualiza la fiscalización, verificación y control como si tuvieran el mismo significado, siendo nociones diferentes, la fiscalización es la revisión, control y comprobación que realiza la Administración Tributaria respecto a los tributos que administra, en cambio la verificación, es la tarea diaria consistente en identificar el cumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos, por lo que el método de determinación del procedimiento de fiscalización establecido en el

art. 104 de la Ley 2492 que se emplea para establecer la deuda tributaria, fue iniciado de forma equívoca por la Gerencia Distrital I La Paz.

1.2.2.- Continúa señalando, que la AGIT en la resolución de recurso jerárquico, manifiesta que el método empleado para la determinación de la deuda tributaria es el control puntual, no siendo esta la base legal utilizada por el sujeto activo, careciendo la Resolución Determinativa de una correcta fundamentación técnica jurídica para la determinación del monto impositivo, aspecto no considerado por la AGIT, incumpliendo lo establecido en el art. 99 del CT y vulnerando el debido proceso.

1.2.3.- Manifiesta también, que la determinación de la deuda tributaria no ha demostrado el cumplimiento de los artículos 47 de la Ley N° 2492 y 8 del Decreto Supremo 27310, ni ha reproducido la fórmula matemática para calcular el crédito fiscal, porque el mismo no puede ser fiscalizado, determinado y liquidado como deuda tributaria, porque se trata de conceptos diferentes, pues el crédito fiscal, conforme señala el artículo 8 de la Ley 843 "Es el importe que resulte de aplicar la alícuota establecida sobre el monto de compras..". Para efectos del crédito fiscal, la administración tributaria autoriza y dosifica las facturas de los contribuyentes, siendo así que la Gerencia Distrital La Paz I valida sus actos de dosificación y autorización de las facturas a los contribuyentes, por lo que las facturas utilizadas para crédito fiscal son válidas. La deuda tributaria procede de un hecho imponible y de las sanciones producidas en el desarrollo de la deuda tributaria, establecida en el art. 47 del Código Tributario, por lo que no es lógico ni legal que el crédito fiscal sea determinado como deuda tributaria.

Continúa señalando que en calidad de prueba, presentó facturas y notas fiscales de los proveedores según detalle que transcribe en su demanda, facturas relacionadas con la actividad económica que realiza, incluida la distribución de cerveza, facturas legales, al haber sido dosificadas y autorizadas por la propia Gerencia Distrital La Paz I, por lo que no corresponde que las mismas sean observadas.

1.2.4 Manifiesta el demandante, que la deuda de Bs. 121.994,- por omisión de pago, a la fecha de emisión de la Resolución Determinativa N° 1410/2013, está prescrita por disposición del numeral III del art. 59 de la Ley 2492, que dispone: "*El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los 2 años*", en el entendido que desde la gestión 2009 hasta el año 2015 transcurrieron más de 2 años. Señala también el sujeto



pasivo que no es aplicable la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012, cuya prescripción es de 5 años, en razón que la sanción por omisión de pago se aplica al hecho generador acontecido el 2009 y la Ley N° 291 que deroga la norma fue publicada el 24 de septiembre de 2012, por lo que la deuda está prescrita.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda y nula y sin valor legal la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 108/2015 de 8 junio de 2015, emitida por la AGIT.

Admitida la demanda por auto de 18 de septiembre de 2015, de fs. 39, se identificó como tercero interesado a la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Internos, la que fue debidamente notificada el 02 de diciembre de 2015, situación que se acredita a fs. 96.

II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA

En mérito a la Resolución Suprema N° 10933 de 07-11-2013 cursante a fs. 58, Daney David Valdivia Coria, de fs. 60 a 67 responde negativamente la demanda, señalando al respecto que la resolución AGIT-RJ 1018/2015 de 8 de junio, se encuentra respaldada en sus fundamentos técnicos y jurídicos, por lo que desvirtúan lo argumentado por el demandante en los siguientes términos:

La Administración Tributaria, ejerció facultades de verificación y control puntual de los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias con incidencia en el importe de los impuestos pagados y por pagar es decir que verificó que las facturas detalladas en el anexo de la Orden de Verificación notificada, cumplan las previsiones necesarias para demostrar la procedencia y cuantía del crédito fiscal que el sujeto pasivo consignó en las Declaraciones Juradas del IVA, consecuentemente realizó la verificación puntual de las facturas observadas y detalladas en el anexo de la orden de verificación, cumpliendo con lo determinado en el art. 96 de la Ley 2492, de donde se desprende que el proceso de determinación no solamente deviene de un proceso iniciado con una Orden de Fiscalización, sino también con la orden de verificación hasta concluir con la emisión de la Resolución Determinativa. Por lo que la determinación se realizó sobre la base de la documentación presentada por el contribuyente y la información de terceros, lo que permitió conocer los hechos generadores del tributo, por lo que la determinación fue realizada de manera correcta.

Continúa señalado, que el crédito fiscal, surge de aplicar la alícuota establecida , al monto de compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, facturados o cargados mediante documentación equivalente. Aclarándose que solo existirá saldo a favor del fisco cuando el débito fiscal sea mayor al crédito fiscal, en contrario se determina un saldo a favor del contribuyente, de lo cual se deduce que un crédito fiscal mal apropiado, sí. tiene una incidencia fiscal, que debe ser reparada, aspecto que no acontecería si el contribuyente habría considerado de forma correcta la apropiación de su crédito fiscal.

Respecto a las facturas presentadas por el sujeto pasivo, la AGIT señala que se observaron facturas del proveedor ATHOS, por no demostrarse la efectiva transacción económica, ni transferencia del bien o servicio, toda vez que en el domicilio de Orlando Jorge Paricollo Pérez no se desarrolla ninguna actividad económica declarada y con domicilio respectivo, hecho que no fue descargado por el sujeto pasivo, manteniéndose la observación en la Resolución Determinativa, además de emitir facturas que no están relacionadas con la actividad económica del contribuyente. Por lo que el sujeto pasivo, no acreditó la transmisión de dominio de los bienes adquiridos en el marco del art. 2 de la Ley 843, en tal sentido constituye obligación del sujeto pasivo contar con registros contables u otros, que permitan demostrar las operaciones reflejadas en las facturas observadas, con el fin de demostrar la onerosidad de las transacciones y la transmisión de dominio de los bienes señalados en las facturas, ya que la sola presentación de las facturas no es prueba suficiente para demostrar la transmisión de dominio de los bienes adquiridos y la efectiva realización de las transacciones, requisito que debe ser cumplido por el contribuyente para beneficiarse con el computo del crédito fiscal, producto de las transacciones que declara.

Por último la AGIT, refiere que sobre la prescripción de la sanción por omisión de pago, de la simple lectura del art. 59 de la Ley Nº 2492, se tiene que el computo de la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria, para la determinación de la obligación tributaria, correspondiente al IVA y la consecuente sanción por omisión de pago en los periodos fiscales enero a noviembre de 2009, se sujeta a lo imperativo en la norma: "*Las acciones de la administración Tributaria prescribirán a los 7 años en la gestión 2015*",



disposición que no prevé que dicha ampliación sea respecto a las obligaciones tributarias.

II.1.- Petitorio

Concluyó el memorial solicitando declarar IMPROBADA la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1018/2015 de 08 de junio de 2015.

El demandante no presentó su réplica dentro del plazo previsto por el art. 354-II del CPC, disponiendo la providencia la renuncia a este derecho.

III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*.

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 2.2 y 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo de las actuaciones procesales en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia lo siguiente:

III. 1.- Mediante orden de verificación N° 00130V/115108 de 09/07/2013 la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, inició el proceso de determinación, en fecha 10 de octubre de 2013 se notificó con la Resolución Determinativa N° CITE.SIN/GDLPZ-I/DF/SVI/RD/1410/2014 de fecha 20 de noviembre de 2014, con una deuda tributaria de UFV's 167.165,- equivalente a Bs. 335.084,-.

Contra la Resolución Determinativa, Alfredo Enrique Mendoza Alcoveza interpone recurso de alzada, el que fue resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0245/2015 de fecha 23 de marzo de 2015, la misma que dispone confirmar la Resolución Determinativa N° 1410/2014 de 20 de noviembre de 2014.

III. 2.- Contra la Resolución del Recurso de Alzada, el sujeto pasivo, interpone recurso jerárquico, mismo que mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1018/2015 de 8 de junio de 2015 dispone confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA0245/2015 de 23 de marzo de 2015 emitida la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos: **1)** Si es evidente que el método de determinación del proceso de fiscalización fue ejecutado de forma equívoca por la Gerencia Distrital La Paz I, careciendo de fundamento técnico jurídico para establecer el monto impositivo **2)** Si es evidente, que la AGIT vulneró el debido proceso al emitir la Resolución Determinativa en base al método del control puntual, incumpliendo lo establecido en el art. 99 del CT. **3)** Si es evidente que el crédito fiscal fue erróneamente determinado en la deuda tributaria, incumpliendo los artículos 47 de la Ley N° 2492 y 8 del Decreto Supremo 27310. **4)** Si es evidente que el monto de Bs. 121.994,- correspondiente al cálculo de la sanción al 100% por omisión de pago, a la fecha de emisión de la Resolución



Determinativa N° 1410/2013, está prescrita por disposición del numeral III del art. 59 de la Ley 2492.

V.- ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

V.1.- Análisis y fundamentación

Respecto a las supuestas vulneraciones cursantes en la demanda:

1) Si es evidente que el método de determinación del proceso de fiscalización fue ejecutado de forma equívoca por la Gerencia Distrital La Paz I, careciendo la Resolución Determinativa de fundamento técnico jurídico para establecer el monto impositivo.

La Ley N° 2492 señala que, la Administración Tributaria, en el caso de autos es la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, es la entidad competente para establecer la cuantía de la obligación tributaria (IVA), pues esta función ha sido expresamente dispuesta en el art. 21 de la Ley 2492. Asimismo, el art. 66 del mismo cuerpo legal, señala las facultades específicas de la administración tributaria: *“La Administración Tributaria tiene las siguientes facultades específicas: 1. Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación; 2. Determinación de tributos; 3. Recaudación; 4. Cálculo de la deuda tributaria; 5. Ejecución de medidas precautorias, previa autorización de la autoridad competente establecida en este Código...”*

Por su parte el art. 100 de la ley 2492 refiere al ejercicio de sus facultades otorgadas por Ley,: *“La Administración Tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, a través de las cuales, en especial, podrá: 1. Exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesaria, así como cualquier libro, documento y correspondencia con efectos tributarios. 2. Inspeccionar y en su caso secuestrar o incautar registros contables, comerciales, aduaneros, datos, bases de datos...”*.

El art. 92 DE LA Ley 2492 prevé: *“La determinación es el acto por el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia”,* y el art. 95 de la misma norma describe: *Para dictar la Resolución Determinativa la Administración Tributaria debe controlar, verificar, fiscalizar ó investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho*

imponible declarados por el sujeto pasivo, conforme a las facultades ...”, concordante con el Reglamento en los arts. 29 inc) c y 32 del D.S N° 27310.

Es así que la Ley 2492 dispone la “Fiscalización” como un medio utilizado por la Administración Tributaria para la determinación de la deuda tributaria, cuyas modalidades se hallan establecidas en el art. 93 de dicha Ley.

En la legislación tributaria, en cuanto a los requisitos que debe contener una Resolución determinativa, están los descritos en parágrafo II del art. 99 de la Ley 2492: “... *fundamentación de hecho y de derecho...*”. En la Constitución Política del Estado el debido proceso está amparado por el parágrafo II del art. 115, concordante con el numeral 6 del art. 68 de la Ley N° 2492.

De la compulsa de las normas y los antecedentes del proceso, se tiene que La Administración Tributaria, con las facultades otorgadas por los arts. 21, 66 y 100 de la Ley 2492, notificó al sujeto pasivo con la Orden de Verificación N° 0013OV108, con el objeto de verificar el crédito fiscal IVA correspondiente a los periodos de enero a noviembre 2009, solicitando al sujeto pasivo que presente las declaraciones juradas (FORM 200-IVA), Libros de Compras IVA, facturas de compras y medios de pago si corresponde. Es así que con la documentación presentada y la información obtenida del SIRAT-II, se determinó que las compras no fueron realizadas del proveedor Importadora ATHOS, por encontrarse en la lista de contribuyentes que emiten factura sin la transacción económica ni transferencia del bien o servicio, y las facturas presentadas de la Cervecería Boliviana Nacional, no están vinculadas a la actividad del sujeto pasivo, emitiéndose la Vista de Cargo, otorgándole plazo de 30 días para presentar sus descargos, los cuales no fueron presentados por el sujeto pasivo, emitiéndose así la Resolución Determinativa N° 1410/2014 de 20 de noviembre, con una obligación impositiva de 167.165,- UFV equivalente a Bs. 335.084,-, resolución emitida observando lo dispuesto en el art. 95 de la Ley 2492 concordante con los arts. 29 inc) c) y 32 del D.S 27310.

Es necesario también aclarar que revisado el expediente, la administración tributaria estableció la deuda tributaria sobre una base cierta, la cual fue determinada por la documentación presentada por el contribuyente y la información de terceros a través de la base de datos con la que cuenta la administración tributaria, lo que permitió conocer los hechos generadores del tributo, aplicando el parágrafo I del art. 43 de la Ley 2492, aspecto que no fue desvirtuado por el sujeto pasivo conforme señala el art. 76 del mismo cuerpo legal.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Por lo señalado, no puede alegar el demandante que el método de determinación de fiscalización, fue ejecutado de forma equivocada, y que la Resolución Determinativa emitida, carecería de fundamentación, pues conforme a lo señalado, se cumplieron con las normas estipuladas para la determinación de la deuda tributaria y la Resolución Determinativa fue emitida observando los fundamentos de hecho y derecho, sustentada en la depuración de facturas presentadas, tanto de la importadora ATHOS como de la Cervecería Boliviana Nacional, pues la presentación de estas facturas contravienen lo establecido en los artículos 70, numerales 4, 6 y 11 de la ley 2492; 4 y 8 de la Ley N° 843; 25 inc) 5,36,37 del Decreto Ley N° 14379, 8 del DS 21530, 7 del DS 27310. Por lo que queda establecido que la Administración Tributaria realizó una verificación y control puntual de los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que incidan en el importe de los impuestos pagados o por pagar, sobre una base cierta, también ejerció la facultad de verificación de estos elementos y deberes formales, estableciéndose el incumplimiento de los mismos por lo descrito supra, por lo que el sujeto activo incorporó los cargos correspondientes.

Haciendo referencia al principio de congruencia reclamado por el demandante, ALVA, Karla al referirse al procedimiento de Fiscalización y presunción de derecho Tributario, en tratado Derecho Procesal Tributario, primera edición señala: *"...que el contribuyente debe tomar conocimiento no solo de las faltas administrativas que se le imputan, sino de la forma, los mecanismos y las pruebas utilizadas para llegar a ellas, por lo que el acto que emita la Administración Tributaria deberá contener una motivación expresa..."*.

Podemos decir que la congruencia es un principio procesal que hace a la garantía del debido proceso. La congruencia aquí se manifiesta en la adecuación entre lo pedido y la decisión contenida en la resolución, principio que de acuerdo a lo ya manifestado, ha sido respetado y aplicado en la resolución recurrida, es así que de la lectura de la resolución recurrida se advierte el vínculo entre lo alegado y lo resuelto y que la AGIT al emitir la resolución recurrida, cumplió con lo solicitado y respondió y fundamentó cada una de las observaciones realizadas por el sujeto pasivo.

Por otro lado no puede alegar el recurrente, inobservancia del debido proceso, más aun si el sujeto pasivo se apersonó durante todas las fases y etapas del proceso de determinación de la deuda tributaria y asumió defensa, velando la AGIT por el debido proceso en los términos señalados en el art.

115.II de la Constitución que prevé: *"El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones"*.

Por lo señalado, se advierte que la Resolución emitida por la AGIT, respetó el principio de congruencia, garantizando además el debido proceso, amparada por la Ley N° 2492 que le otorga a la Autoridad Administrativa, facultades expresamente determinadas por ley para establecer la deuda tributaria, mediante un proceso determinado al respecto, dentro del cual se le dio al sujeto pasivo, la oportunidad de defenderse y presentar sus descargos.

2.- El demandante nuevamente argumenta que la AGIT vulneró el debido proceso al emitir la Resolución Determinativa en base al método del control puntual, incumpliendo lo establecido en el art. 99 del CT. Al respecto corresponde señalar que el presente agravio es reiterado por el recurrente en su demanda, mismo que ya fue dilucidado y fundamentado en el punto V.1.- Análisis y fundamentación 1), por lo que no corresponde realizar mayores consideraciones al respecto.

3.- Si es evidente que el crédito fiscal fue erróneamente determinado en la deuda tributaria, incumpliendo los artículos 47 de la Ley N° 2492 y 8 del Decreto Supremo 27310.

En principio debemos referirnos a la normativa aplicable al caso, es así que el art 1 de la Ley 843 prevé: *"Créase en todo el territorio nacional un impuesto que se denominará impuesto al valor agregado (IVA) que se aplicará sobre: 1.-Las ventas de bienes muebles situados o colocados en el territorio del país, efectuados por los sujetos definidos en el artículo 3 de esta ley; 2.-Los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la Nación; 3.- Las importaciones definitivas"*

El art. 7 de la misma ley describe: *"A los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación a que hacen referencia los artículos 5to. Y 6to., imputables al periodo fiscal que se liquida, se aplicará la alícuota establecida en el artículo 15". Al impuesto así obtenido se le adicionará el que resulte de aplicar la alícuota establecida a las devoluciones efectuadas, rescisiones, descuentos, bonificaciones o rebajas obtenidas que respecto del precio neto hubiese logrado el responsable en dicho período."*



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

El artículo 8 de la Ley 843, referente al crédito Fiscal, prevé: “ *Del impuesto determinado por la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el artículo 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida. Solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen. b) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida a los montos de los descuentos, bonificaciones, rebajas, devoluciones o rescisiones, que respecto de los precios netos de venta, hubiere otorgado el responsable en el período fiscal que se liquida*”.

En cuanto a la diferencia existente entre débito y crédito fiscal, la misma está dispuesta en el art. 9 de la Ley 843 que dispone: “*Cuando la diferencia determinada de acuerdo a lo establecido en los artículos precedentes resulte en un saldo a favor del fisco, su importe será ingresado en la forma y plazos que determine la reglamentación. Si por el contrario la diferencia resultare en un saldo a favor del contribuyente, este saldo, con actualización de valor, podrá ser compensado con el impuesto al valor agregado a favor del fisco, correspondiente a periodos fiscales posteriores*”.

El artículo 10 dispone el período fiscal de liquidación conforme a lo siguiente: “*El impuesto resultante por aplicación de lo dispuesto en los artículos 7o al 9o se liquidará y abonará sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial- por períodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un período fiscal*”.

De acuerdo a lo glosado supra, el Impuesto al Valor Agregado IVA, normado por el art. 1 de la Ley 843, es creado sobre las ventas de bienes inmuebles, contratos de obras, prestación de servicios dentro del país, así como las importaciones definitivas, adoptando el IVA para su funcionamiento el método de la sustracción. Asimismo, está definido en el artículo 7 el débito fiscal y en el art. 8 el crédito fiscal en los términos ya descritos.

El impuesto del IVA a declararse y pagarse debe ser el resultado de la aplicación de lo dispuesto en el art. 7 y 8 de la citada ley, entendiendo que solo existirá saldo a favor del fisco cuando el débito fiscal sea mayor al crédito fiscal, caso contrario el saldo será a favor del contribuyente, que podría ser compensado con débitos posteriores, conforme señala el artículo 9 de la norma tantas veces referida que prevé: *“Cuando la diferencia determinada de acuerdo a lo establecido en los artículos precedentes resulte en un saldo a favor del fisco, su importe será ingresado en la forma y plazos que determine la reglamentación. Si por el contrario la diferencia resultare en un saldo a favor del contribuyente, este saldo, con actualización de valor, podrá ser compensado con el impuesto al valor agregado a favor del fisco, correspondiente a periodos fiscales posteriores”*.

Entendido así el crédito fiscal, forma parte de la determinación del saldo definitivo a favor del fisco por concepto de IVA, por lo que cualquier observación que realice la Administración Tributaria a las compras realizadas por el sujeto pasivo en el periodo fiscalizado, tiene incidencia directa en la liquidación del impuesto, de donde se deduce que una indebida compensación del débito fiscal con el crédito fiscal conlleva a un pago de menos en los tributos o un incorrecto arrastre de saldo del crédito fiscal, en caso de existir saldo a favor del contribuyente, por lo que resulta evidente que el crédito fiscal mal apropiado tiene incidencia fiscal.

Como ya se manifestó, la Administración tributaria, tiene amplias facultades, mismas otorgadas por la normativa especial, es así que puede verificar, fiscalizar e investigar entre otras facultades, pudiendo a través de procesos puntuales verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con la validez del crédito fiscal IVA, estableciendo la existencia o no de la deuda tributaria.

La determinación de la deuda tributaria por parte de la Administración Tributaria se realizará mediante el proceso de fiscalización, verificación, control o investigación realizados por el Servicio de Impuestos Nacionales, oportunidad en la que, como ocurrió en el presente caso, ejecutaron una determinación parcial, que comprendió la fiscalización del IVA de enero a noviembre de 2009 y la verificación y control de los elementos, hechos, transacciones que tuvieron incidencia sobre el importe de los impuestos, es así que en base a la documentación presentada por el sujeto pasivo y la información obtenida del SITAT-2, se evidenció que las compras no fueron realizadas del proveedor



importadora ATHOS de Orlando Jorge Paricollo Pérez por encontrarse en la lista de contribuyentes que emitieron facturas sin la transacción económica, ni transferencia del bien o servicio y las compras de la Cervecería Boliviana Nacional SA, no se vinculaban a la actividad del sujeto pasivo. Con dichas observaciones se emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ-I/DF/SVI/VC/502/2014, con una deuda tributaria y la sanción por omisión de pago en UFV's 167.165 equivalente a Bs. 335.084, determinándose que la misma fue establecida en cumplimiento a lo descrito por el art. 47 de la Ley N° 2492 y 8 del D.S. N° 27310, por lo que no es evidente que el crédito fiscal fue erróneamente determinado, pues para efectos del crédito fiscal, la Administración Tributaria autorizó y dosificó las facturas, de esta forma validó sus actos de dosificación, en ese sentido el crédito fiscal es computable, siempre y cuando se compruebe la existencia real de la operación y que cuando dicho crédito esté en duda, es el contribuyente quien debe probar que la operación existió, es así que el crédito fiscal IVA, emerge de una operación de compra efectuada por el sujeto que adquiere el bien, respaldado con la emisión de una factura, por lo que es obligación del sujeto pasivo respaldar las actividades y operaciones gravadas y demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos, según los numerales 4 y 5 del art. 70 de la Ley N° 2492, lo que no ocurrió en el presente caso de autos, pues la administración tributaria le concedió 30 días para presentar descargo contra las facturas observadas, no habiendo presentado ni justificado las observaciones realizadas.

La deuda tributaria es el monto que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, está constituida por el tributo omitido intereses, multas y sanciones, cuando corresponda, teniendo el crédito fiscal un origen y concepción distinta y que como se tiene expuesto, no forma parte de la deuda tributaria y en el presente caso no fue considerado como tal, por lo que no es evidente que la administración tributaria haya violado los art. 47 de la Ley N° 2492 y 8 del DS N° 27310.

4) Si es evidente que el monto de Bs. 121.994,- correspondiente al cálculo de la sanción al 100% por omisión de pago, a la fecha de emisión de la Resolución Determinativa N° 1410/2013, está prescrita por disposición del numeral III del art. 59 de la Ley 2492.

La prescripción en materia tributaria, es una forma de extinguir las obligaciones y es un mecanismo que requiere de dos supuestos: inactividad del

contribuyente y transcurso del tiempo. En materia tributaria, se extinguen básicamente dos cosas: **las acciones del Fisco para cobrar impuestos**, por ejemplo el IVA, y **las sanciones por contravenciones**, por ejemplo, la sanción por no presentar una declaración.

La prescripción se basa en que ambos, tanto el contribuyente como el Administración Tributaria olvidan esta deuda por un tiempo. Si esta situación se mantiene por un periodo igual o mayor al señalado por ley, el **derecho de fiscalizar del SIN prescribe**.

El legislador considera la prescripción, como una forma de extinción de la obligación tributaria, sin embargo, como señala el profesor José María Martín, *"desde un punto de vista estrictamente técnico-jurídico, la prescripción no extingue la obligación, sino la exigibilidad de ella, es decir lo que extingue es la acción del acreedor tributario para hacer valer su derecho al cobro de la presentación patrimonial que atañe al objeto de aquella"* (Derecho Tributario General. Edición Depalma. Bs.As.-Argentina 2da Edición. Pág. 189)

Refiriéndonos al Código Tributario, el artículo 59° describe: *"(Prescripción). I. Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria. II. El término precedente se ampliará a siete (7) años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años"*.

El art. 60 del mismo cuerpo legal, refiere: *"(Cómputo). I...el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo."*

El art. 59 del Código Tributario, ha sido modificado, por las disposiciones Quinta y Sexta de la Ley 291 del 22 de diciembre de 2012, de acuerdo a lo siguiente:

"(PRESCRIPCIÓN). I. Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los cuatro (4) años en la gestión 2012, cinco (5) años en la gestión 2013, seis (6) años en la gestión 2014, siete (7) años en la gestión 2015, ocho (8) años en la gestión 2016, nueve (9) años en la gestión 2017 y diez (10) años a partir de la gestión 2018, para: 1. Controlar,



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. El periodo de prescripción, para cada año establecido en el presente párrafo, será respecto a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento y contravenciones tributarias hubiesen ocurrido en dicho año. II. Los términos de prescripción precedentes se ampliarán en tres (3) años adicionales cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario diferente al que le corresponde. III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los cinco (5) años. IV. La facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible.”

Posteriormente, la disposición derogatoria primera de la Ley 317 de 11 de diciembre de 2012, describe: “Se deroga el último párrafo del Parágrafo I del Artículo 59 de la Ley N° 2492, de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, modificado por la Disposición Adicional Quinta de la Ley N° 291, de 22 de septiembre de 2012.

El art. 60 del Código Tributario, de igual manera fue modificado por la disposición adicional décimo segunda de la Ley 317, del 11 de diciembre de 2012, de acuerdo a lo siguiente:

“Se modifican los Parágrafos I y II del Artículo 60 de la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, modificados por la Disposición Adicional Sexta de la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012, por el siguiente texto: I. Excepto en el Numeral 3 del Parágrafo I del Artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el primer día del año siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo. II. En el supuesto 3 del Parágrafo I del Artículo anterior, el término se computará desde el primer día del año siguiente a aquel en que se cometió la contravención tributaria”.

Teniendo presente lo dispuesto en el art. 109-I de la Constitución Política del Estado, referido al principio de judicialidad directa, lo cual implica que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables, previsión que tiene plena correspondencia con los arts. 115 y 117-I de la misma norma fundamental, que garantiza el derecho al debido proceso, constituido también en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme al mandato del art. 30-12 de la Ley del Órgano Judicial (LOJ) que: “...impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se

acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar.”

A su vez el art. 15 de la LOJ hace referencia al principio de jerarquía normativa, en los siguientes términos: *“I. El Órgano Judicial sustenta sus actos y decisiones en la Constitución Política del Estado, Leyes y Reglamentos, respetando la jerarquía normativa y distribución de competencias establecidas en la Constitución. En materia judicial la Constitución se aplicará con preferencia a cualquier otra disposición legal o reglamentaria”.*

En este orden de consideraciones, el art. 123 de la Constitución Política del Estado, incorpora en su texto a la garantía jurisdiccional de la irretroactividad de la ley, indicando que: *“La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución”;* texto del cual se extraen las cuatro excepciones a la irretroactividad, es decir, cuando están referidas a materia laboral; a materia penal siempre y cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción y; la cuarta abierta en su alcance, puesto que incluye aquellas establecidas en la Constitución Política del Estado.

Las Sentencias 39/2016 y 47/2016 de 13 de mayo y 16 de junio de 2016, respectivamente, dictadas por este Tribunal Supremo de Justicia, así como en su momento la Sentencia Constitucional 0636/2011-R de 3 de mayo de 2011, han sentado jurisprudencia en el ámbito administrativo sancionatorio estableciendo la regla del tempus commissi delicti, ello implica que la ley aplicable es aquella que estaba vigente al momento de cometerse el delito, salvo que la norma sustantiva posterior sea más benigna con el infractor; aplicándose esta excepción de la Ley más favorable, tanto a delitos como contravenciones tributarias.

El art. 150 de la Ley 2492 (Código Tributario Boliviano), dispone que las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo, salvo excepciones y una de ellas es precisamente, cuando establezcan sanciones y cómputos más benignos, previsión que tiene plena correspondencia con una de las excepciones contenidas en el art. 123 de la Constitución Política del Estado.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

De lo manifestado, se concluye en que la irretroactividad de las disposiciones legales en general es parte del principio de legalidad, en razón a que no se puede pedir el cumplimiento de disposición legal alguna, en tanto no se encuentre en ese momento plenamente vigente; razonamiento que está relacionado con la teoría de los hechos cumplidos, que establece, que cada norma jurídica debe aplicarse a los hechos que ocurran durante su vigencia, materializando así el principio de seguridad jurídica. Precisado el alcance jurídico del art. 59 del Código Tributario Boliviano, en relación al tiempo, a continuación corresponde compulsar el contenido de esta disposición legal con los antecedentes fácticos cursantes en el expediente, en consecuencia debemos tener presente que:

En el presente caso de autos y ante el incumplimiento del pago de las obligaciones tributarias, se generaron dos situaciones: El tributo omitido y la comisión de un ilícito, que es la omisión del pago (art. 165 del CTB), sancionado con una multa del 100%, que alcanzó a 60.860,- UFV equivalente a 121.994 Bs,- Haciendo un total de la deuda tributaria de 167.165,- UFV que equivale a 335.084 Bs,-.

Al referirnos a la prescripción y aplicando al caso en concreto, se tiene que para la correspondiente obligación tributaria IVA y la sanción por omisión de pago en los periodos de enero a noviembre de 2009, corresponde aplicar lo establecido en el art. 59 del CTB "*(Prescripción) I Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la administración tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria 3. Imponer sanciones administrativas 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria (...)* III. *El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años*" y no así las modificaciones al mismo, ocurridas el año 2012, ya que el periodo comprende de enero a noviembre del 2009, por lo que las Leyes N° 317 del 11 de diciembre de 2012 y la N° 291 del 22 de septiembre de 2012 no estaban vigentes.

La Administración Tributaria notificó mediante cédula a Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza, el 17 de julio de 2013 con la Orden de Verificación N° 0013OVI15108, con el alcance del crédito fiscal IVA de los periodos de enero a noviembre del año 2009, emitiéndose la Vista de Cargo N° CITE. SIN/GDLPZ-I/DF/SVI/VC/502/2014 y finalmente notificando con la Resolución Determinativa N° 1410/2014 de 20 de noviembre de 2014, el 27 de noviembre del mismo año,

misma que contiene la deuda tributaria y la omisión de pago referida anteriormente.

El periodo de verificación comprende de enero a noviembre de 2009, por lo que el inicio del cómputo del término de la prescripción se inicia el 1ro de enero del 2010, en aplicación de lo descrito en el art. 60 I de la Ley N° 2492, teniendo la administración tributaria de acuerdo al art. 59.I 4 años para el cobro de la misma, ósea hasta el 31 de diciembre de 2013, empero se notificó al contribuyente con la Resolución Determinativa N° 1410/2014, el 27 de noviembre de 2014, periodo en que las facultades de la Administración Tributaria estaban prescritas.

Por último, el recurrente refiere a la fiscalización y a la verificación como conceptos diferentes, al respecto se debe precisar, que el art. 100 del código tributario Boliviano describe las facultades de la Administración Tributaria para el control, verificación, fiscalización e investigación, vinculadas a su finalidad que es la recaudación de impuestos.

Por su parte el art. 103 prevé: *"(Verificación del Cumplimiento de Deberes Formales y de la Obligación de Emitir Factura). La Administración Tributaria podrá verificar el cumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos y de su obligación de emitir factura, sin que se requiera para ello otro trámite que el de la identificación de los funcionarios actuantes y en caso de verificarse cualquier tipo de incumplimiento se levantará un acta que será firmada por los funcionarios y por el titular del establecimiento o quien en ese momento se hallara a cargo del mismo. Si éste no supiera o se negara a firmar, se hará constar el hecho con testigo de actuación"*

Respecto al procedimiento de fiscalización el art. 104. I prevé: *" Sólo en casos en los que la Administración, además de ejercer su facultad de control, verificación, e investigación efectúe un proceso de fiscalización, el procedimiento se iniciará con Orden de Fiscalización emitida por autoridad competente de la Administración Tributaria, estableciéndose su alcance, tributos y períodos a ser fiscalizados, la identificación del sujeto pasivo, así como la identificación del o los funcionarios actuantes, conforme a lo dispuesto en normas reglamentarias que a este efecto se emitan"*.

Los arts. 95 de la Ley N° 2492 y 30 a 32 del Reglamento al Código Tributario (DS N° 27310), hacen una diferenciación entre el "proceso de verificación", que tiene un alcance determinado en cuanto a elementos, hechos, datos, transacciones económicas y circunstancias, que tengan incidencia sobre



el importe de los impuestos no pagados o por pagar, que están dirigidos a revisar; con relación al "*proceso de fiscalización*" que siendo totales o parciales son integrales, porque abarca todos los hechos generadores de uno o más periodos y ven el crédito fiscal, el débito fiscal, ingresos, declaraciones y todos los datos relacionados con las transacciones económicas realizadas por el sujeto pasivo.

De las normas compulsadas, se concluye que existe diferencia entre ambos procedimientos, en el caso de verificación del cumplimiento de deberes formales y emisión de factura se inicia con una Auto Inicial de Sumario Contravenciones y culmina con una Resolución Sancionatoria con arreglo al procedimiento previsto por el art. 168 del CT, y únicamente en los casos que dicha verificación se encuentre vinculada a un proceso de fiscalización, se equipara la vista de cargo y la resolución determinativa. Por lo que no se puede decir que es lo mismo referirnos a la verificación que a fiscalización.

Debemos mencionar también al art. 62. I de la Ley N° 2492 que dispone: "*... la prescripción se suspende con la notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente...*", por lo que en el presente caso de autos la notificación con la orden de verificación no suspende el cómputo del término de la prescripción.

Por otro lado el recurrente reclama que la Administración Tributaria tenía 2 años para ejecutar y cobrar la multa conforme lo señalado en el art. 59.III de la Ley N° 2492, sin embargo no puede hablarse de aplicación y ejecución de una sanción, si el derecho para cobrar el impuesto del IVA por la Administración Tributaria ha prescrito.

V.3.- Conclusiones

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo ampliamente expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1018/2015 de 8 de junio de 2015, confirmando la resolución de alzada, hubiera incurrido vulneraciones acusadas.

POR TANTO: La Sala Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el numeral 2 del artículo 2, en relación con el artículos 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil,

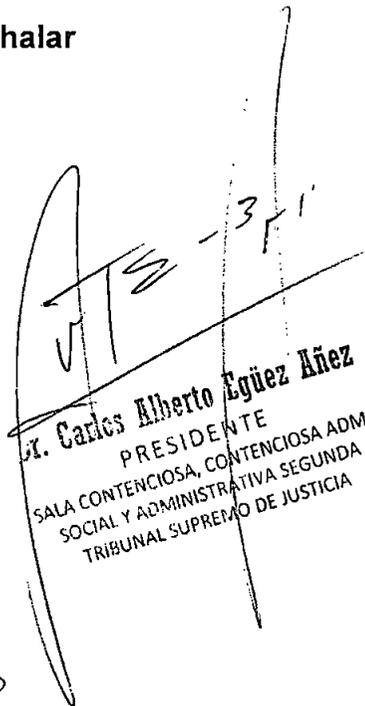
en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fojas 32 a 37, interpuesta por Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), en consecuencia se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1018/2015 de 8 de junio, la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0245/2015 de 23 de marzo y la Resolución Determinativa N° 1410/2014 de 20 de noviembre, declarando prescrita la acción de la Administración Tributaria, en el caso concreto.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

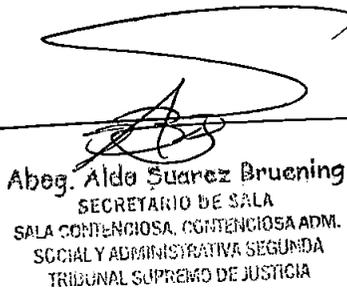
Magistrado Relator: Ricardo Torres Echalar

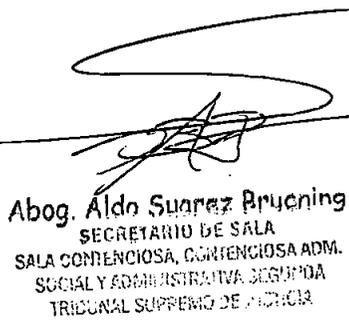
Regístrese, notifíquese y devuélvase.


Abog. Ricardo Torres Echalar
MAGISTRADO
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


Sr. Carlos Alberto Egúez Añez
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

ANTE MI:


Abog. Aldo Suarez Bruening
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


Abog. Aldo Suarez Bruening
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
Auto Supremo de Fecha: 01/2018 de 12 de Marzo 2018
Libro Tomas de Razón N° 01/2018

16

Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial
Tribunal Supremo de Justicia

CITACIONES Y NOTIFICACIONES

EXP.241/2015

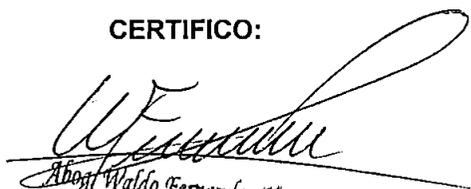
En Secretaría de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Segunda, del Tribunal Supremo de Justicia, a horas **17:35** minutos del día **MIÉRCOLES 25** de **ABRIL**, del año **2018**.

Notifique a:

AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA – AGIT
REPRESENTANTE: DANAY DAVID VALDIVIA CORIA

Con **SENTENCIA N°11/2018**, de fecha **12 de marzo de 2018**, mediante copia de ley, fijada en el tablero judicial, de Secretaría de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Segunda, del Tribunal Supremo de Justicia, quien impuesto de su tenor se notifica, según se establece en los Arts. 82 y 84 de la Ley N° 439, en presencia de testigo que firma.

CERTIFICO:


Abog. Waldo Fernandez Negrete
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TESTIGO


Igort Nava Duran.
C.I/10344048 Ch.