



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

SALA PLENA

27-03-17
18:10

34

SENTENCIA: 17/2017.
FECHA: Sucre, 12 de enero de 2017.
EXPEDIENTE: 465/2013.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Empresa "CESER BOLIVIA S.R.L." contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Fidel Marcos Tordoya Rivas.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fojas 19 a 22 y vuelta, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0397/2013 de 1 de abril (fojas 3 a 11 y vuelta), el memorial de subsanación de fojas 32, la contestación de fojas 57 a 60 y vuelta, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

Que, Juan Francisco Pasache Carbajal, se apersonó por memorial de fojas 19 a 22 y vuelta, en representación legal de la Empresa Ceser Bolivia SRL., en virtud del Testimonio de Poder N° 26/2004, otorgado ante la Notaría de Fe Pública N° 63 correspondiente al Distrito Judicial de La Paz, manifestando que interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0397/2013 de 1 de abril, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que confirmó la Resolución ARIT/LPZ/RA 1055/2012 de 24 de diciembre, pronunciada en recurso de alzada, manteniendo en consecuencia firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 00367/12 de 18 de julio, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

Señaló que Ana Patricia Canaza Choque, en representación legal de la Empresa Ceser Bolivia SRL., en virtud del Testimonio de Poder N° 234/2004, solicitó la compensación del saldo a favor de la empresa de enero de 2012, con la deuda tributaria establecida como resultado de una Orden de Verificación, solicitud que fue rechazada mediante proveído N° 24-0066-12 de 27 de febrero, con el argumento que ella no se encontraba registrada en el Padrón de la Administración Tributaria como apoderada o representante legal de la empresa.

Que posteriormente, el ahora demandante reiteró la solicitud de compensación, habiendo emitido la Administración Tributaria, la Resolución Determinativa N° 00367/2012 de 18 de julio, determinando un adeudo de UFV 25.730,- por Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), que incluye tributo omitido más mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales.

Que, respecto de la solicitud de compensación, la Administración Tributaria indicó que no corresponde en aplicación del artículo 8 del

Decreto Supremo N° 21530, por lo que no fue considerada como descargo válido para desvirtuar la deuda tributaria.

Que interpuso recurso de alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución ARIT-LPZ/RA 1055/2012 de 24 de diciembre, confirmando la Resolución Determinativa, por lo cual, dedujo recurso jerárquico, que fue resuelto a través de la Resolución AGIT-RJ 0397/2013 de 1 de abril, argumentando que respecto de la compensación debe aplicarse el artículo 56 de la Ley N° 2492, así como el artículo 9 de la Ley N° 843 y el artículo 8 del Decreto Supremo N° 21530, por lo que confirmó la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Como fundamentos de la demanda, con una redacción harto compleja para su comprensión, señaló lo que a continuación en síntesis se refiere: Argumentó que se planteó la compensación por repetición de acuerdo con lo establecido por el artículo 12 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0044-05; que en el presente caso se trata de un crédito fiscal que será objeto de compensación con débitos futuros, por lo que cumple la condición de constituirse en crédito líquido y exigible.

Añadió que el artículo 16 del Decreto Supremo N° 27310 no detalla como improcedencia la compensación contra deudas u obligaciones anteriores con crédito fiscal que se plasma en una nota de crédito fiscal.

Indicó que no existiendo reglamentación para la acción de compensación, se recurre a la repetición, considerándose que se requiere de la Administración Tributaria una resolución fundamentada y con notificación personal, para adecuarse a lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 4 de la Ley N° 3092.

Refirió que ni la resolución pronunciada en alzada, ni la pronunciada en recurso jerárquico se manifestaron sobre la consideración doctrinal del crédito fiscal, que es un impuesto pagado por adelantado, que en esa consideración, existe un impuesto pagado en demasía a ser compensado con obligaciones futuras en su calidad de crédito tributario líquido y exigible.

Manifestó que tampoco existe una manifestación respecto de la compensación contra adeudos anteriores o de diferentes períodos aun si corresponden a otros impuestos.

Sobre la notificación del acto, señaló que al ser un proveído, atenta contra el derecho a recurrir y que si fuera emitido en formato de resolución, notificado en forma personal, podía ser objeto de impugnación, evitando el dar respuesta a la compensación en el acto impugnado (resolución determinativa).

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial de demanda solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie sentencia, dejando sin efecto la resolución AGIT-RJ 0397/2013 de 1 de abril.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 465/2013. Contencioso Administrativo.- Empresa
"CESER BOLIVIA S.R.L." contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Que subsanada la observación de fojas 24, por providencia de fojas 33 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Cumplida la diligencia señalada el 4 de noviembre de 2013 como consta a fojas 50, previa representación de fojas 48 y decreto de fojas 49, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fojas 52 y recibida según cargo de fojas 52 vuelta, disponiéndose por providencia de fojas 53, su arrimo al expediente.

A continuación, presentado el memorial de contestación a la demanda de fojas 57 a 60 y vuelta, por providencia de fojas 61 se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre (fojas 55); y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por el demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que en principio, es importante poner en evidencia que los argumentos desordenados expuestos en la demanda, son los mismos que el demandante presentó en su recurso jerárquico, sin añadir elementos que permitan dilucidar la controversia.

Manifestó que de acuerdo con lo que prevé el parágrafo II del artículo 36 de la Ley N° 2341, aplicable en virtud de lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 74 y por el artículo 201 del Código Tributario, será anulable un acto administrativo cuando incurra en infracción del ordenamiento jurídico, cuando carezca de requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados.

En relación con lo anterior, que el artículo 55 del Decreto Supremo N° 27113 determina que un acto es anulable por vicios de procedimiento, solo cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. Citó el artículo 64 de la Ley N° 2492, manifestando que de acuerdo con él, la Administración Tributaria emitió la RND N° 10-004-05, debiendo considerarse su artículo 1.

Manifestó que de acuerdo con el proceso de fiscalización seguido, con alcance al Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las

3

Transacciones (IT), correspondiente a la diferencia entre sus ventas declaradas y las compras informadas por terceros, del período mayo 2009, Ana Patricia Canaza Choque, en representación de Ceser Bolivia SRL., solicitó la compensación del saldo del mes de enero de 2012 con la deuda tributaria establecida como resultado de la orden de verificación, solicitud que fue respondida mediante Proveído N° 24-0066-12, notificado el 29 de febrero de 2012, que rechazó la solicitud por no haber acreditado su personería, de acuerdo con los artículos 75 y 91 de la Ley N° 2492.

Que luego se emitió la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/SVI//VC/198/2012 de 24 de abril que establece una deuda tributaria, respecto de la cual, el contribuyente mediante memorial reiteró su solicitud de compensación, sin acompañar documento que la respalde, emitiéndose finalmente la Resolución Determinativa N° 00367/2012 de 18 de julio que determinó el total del adeudo en UFV 46.825,- por IVA e IT, indicando que en aplicación del artículo 8 del Decreto Supremo N° 21530 no corresponde la solicitud de compensación impetrada.

Precisó que el sujeto pasivo pretendió la compensación del crédito fiscal acumulado a enero de 2012, con la deuda tributaria determinada por el período mayo 2009, solicitud que no puede enervar el procedimiento determinativo, razón por la que la Administración Tributaria se pronunció respecto de la solicitud de compensación, en la resolución determinativa, por lo que la instancia jerárquica no advirtió falta de valoración de descargos que genere indefensión y por tanto vicie de nulidad el acto, además que tuvo la oportunidad de recurrir en alzada y jerárquico.

Aclaró del mismo modo, que la acción de repetición es un trámite distinto en su tratamiento al proceso de fiscalización y determinación de la deuda tributaria, para lo cual se emitió la RND 10-0044-05.

En cuanto al artículo 56 de la Ley N° 2492, manifestó que el mismo establece que solo se puede compensar la deuda tributaria con créditos líquidos y exigibles provenientes de pagos indebidos o en exceso, por los que corresponda la repetición, debiendo considerarse al respecto, los parágrafos I y II del artículo 11 y en el artículo 12 de la RND N° 10-0044-05.

Que en el presente caso no correspondía la compensación de la deuda determinada, al no contarse con un crédito líquido y exigible proveniente de pagos indebidos o en exceso; aclaró que el crédito acumulado por IVA por el sujeto pasivo, correspondiente a enero de 2012, tiene su origen en compras efectuadas por el contribuyente, por lo que no es un pago indebido; del mismo modo, que de acuerdo con el artículo 15 de la Ley N° 843, la alícuota a pagar por el impuesto, se aplica para la apropiación del crédito fiscal que resulte, por lo que tampoco es una pago en exceso.

Adicionalmente, cito el artículo 9 de la Ley N° 843 que hace referencia a la compensación del crédito fiscal en períodos posteriores; y el artículo 8 del Decreto Supremo N° 21530, establece que el crédito fiscal no podrá ser compensado con débitos fiscales de meses anteriores. Añadió que en este caso se pretende compensar débitos anteriores, con crédito generado con posterioridad.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 465/2013. Contencioso Administrativo.- Empresa "CESER BOLIVIA S.R.L." contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Que la Resolución Determinativa N° 00367/2012 contiene todos los requisitos que determina el artículo 99 de la Ley N° 2492 y el artículo 19 del Decreto Supremo N° 27310, no encontrándose vicio alguno que afecte dicha determinación, lo que desvirtúa los fundamentos del demandante. Hizo referencia a la incongruencia que presenta la demanda, pues en la relación de hechos y derecho se señala la Resolución AGIT-RJ 0397/2012 y en el petitorio se alude a la Resolución AGIT-RJ 0398/2012.

Indicó que en virtud de lo señalado, se evidencia que la demanda interpuesta, carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

II.1.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por Ceser Bolivia SRL., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0397/2013 de 1 de abril.

III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Continuando el trámite del proceso, por providencia de fojas 65, en mérito al informe que le precede, no habiendo respondido el demandante al traslado de fojas 61 en el término de ley, se tuvo por renunciado su derecho a la réplica, por lo que siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

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 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena 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 del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia lo siguiente:

III.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Tributaria emitió la Orden de Verificación Interna 0011OVI11141 de 15 de agosto de 2011 (fojas 3, anexo 2), con alcance al débito fiscal IVA e IT correspondiente a la diferencia entre sus ventas declaradas y las compras informadas por terceros en los períodos fiscales detallados en anexo adjunto (fojas 4 a 74, anexo 2).

III.3.- A continuación, se pronunció la Resolución Determinativa N° 00367/2012 de 18 de julio (fojas 1 a 16, anexo 1), por la que se resolvió **DETERMINAR DE OFICIO, SOBRE BASE CIERTA** las obligaciones impositivas del contribuyente, respecto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), por el período fiscal mayo 2009, determinando reparos tributarios por un monto de UFV 25.730,- además de calificar la conducta del contribuyente como omisión de pago, sancionándole por este concepto, con el equivalente de UFV 19.595,- asimismo, sancionar al contribuyente por incumplimiento del deber formal relacionado con el Registro en Libros de Compra y Venta IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica, por la suma de UFV 1.500,- es decir, que en virtud de la resolución determinativa, se intimó al sujeto pasivo de la obligación tributaria a pagar la suma de UFV 46.825,-

III.4.- Interpuesto recurso de alzada por Juan Francisco Pasache Carbajal, a través del memorial de fojas 17 a 22 y vuelta del anexo 1, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, emitió la Resolución ARIT/LPZ/RA 1055/2012 de 24 de diciembre (fojas 73 a 81, anexo 1), por la que resolvió **CONFIRMAR** la Resolución Determinativa N° 00367/2012 de 18 de julio.

III.5.- Deducido recurso jerárquico por el contribuyente, impugnando la resolución de alzada a través del memorial de fojas 84 a 86 y vuelta del anexo 1, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución AGIT-RJ 0397/2013 de 1 de abril (fojas 117 a 125 y vuelta, anexo 1), que determinó **CONFIRMAR** la de alzada, manteniendo en consecuencia firme la Resolución Determinativa N° 00367/2012 de 18 de julio que estableció el adeudo de UFV 46.825,- equivalentes a Bs. 82.703,-

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 la supuesta vulneración que se hubiera producido al pronunciar la Resolución Jerárquica hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 465/2013. Contencioso Administrativo.- Empresa "CESER BOLIVIA S.R.L." contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

supuesto: **1)** Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la resolución ahora impugnada confirmando la de alzada, que a su vez confirmó la Resolución Determinativa N° 00367/12, incurrió en vulneración del derecho del contribuyente de compensar la deuda tributaria determinada por el periodo mayo de 2009, con el crédito fiscal declarado a su favor por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA), por el período fiscal enero de 2012.

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 del argumento referido a la compensación por repetición, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 12 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0044-05, tomando en cuenta que en el presente caso se trata de un crédito fiscal que será objeto de compensación con débitos futuros, cumpliendo en consecuencia la condición de constituirse en crédito líquido y exigible, corresponde establecer inicialmente el contenido de la norma invocada.

En virtud de lo señalado, cabe aclarar que la norma administrativa en cuestión, emitida por la Administración Tributaria en ejercicio de la facultad conferida por el artículo 64 de la Ley N° 2492, reglamenta específicamente la acción de repetición, determinando en su artículo 12 lo siguiente: "*Conforme lo dispuesto en el párrafo I del artículo 122 de la Ley N° 2492, el Servicio de Impuestos Nacionales **en cumplimiento de la Resolución Administrativa que resuelve la acción de repetición, procederá a la compensación de oficio.***" (Las negrillas son añadidas).

Por su parte, el párrafo I del artículo 122 de la Ley N° 2492, determina: "***I. El directo interesado que interponga la acción de repetición, deberá acompañar la documentación que la respalde; la Administración Tributaria verificará previamente si el solicitante tiene alguna deuda tributaria líquida y exigible, en cuyo caso procederá a la compensación de oficio, dando curso a la repetición sobre el saldo favorable al contribuyente, si lo hubiera. Cuando proceda la repetición, la Administración Tributaria se pronunciará, dentro de los cuarenta y cinco (45) días posteriores a la solicitud, mediante resolución administrativa expresa rechazando o aceptando total o parcialmente la repetición solicitada y autorizando la emisión del instrumento de pago correspondiente que la haga efectiva.***" (Las negrillas son añadidas).

En relación con las normas citadas, debe tenerse presente que la repetición es la causa y la compensación el efecto de la acción que puede seguir el contribuyente a efecto de lograr la restitución de pagos indebidos o en exceso, y si corresponde, lograr con ello la extinción de la obligación tributaria por medio de la compensación. Por ello, respecto de la acción de repetición, el artículo 121 del Código Tributario, como parte de los procedimientos especiales en la materia, señala que se encuentra prevista para: "*...reclamar a la Administración Tributaria **la restitución de pagos***"

3

indebidos o en exceso efectuados por cualquier concepto tributario."

(Las negrillas son añadidas).

En concordancia con lo anterior, el primer párrafo del artículo 56 de la Ley N° 2492, sobre los casos de procedencia de la compensación, indica: "*La deuda tributaria podrá ser compensada total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, con cualquier crédito tributario líquido y exigible del interesado, **proveniente de pagos indebidos o en exceso, por los que corresponde la repetición o la devolución** previstas en el presente Código.*" (Las negrillas son añadidas).

La segunda parte del artículo 9 de la ley N° 843, como resultado de lo dispuesto por los artículos 7 y 8 del mis cuerpo normativo respecto del débito y del crédito fiscal, determina: "*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 períodos fiscales posteriores.***" (Las negrillas son añadidas).

En el mismo sentido, la parte *in fine* el artículo 8 del Decreto Supremo N° 21530, reglamentario del Impuesto al Valor Agregado (IVA), dispone: "*Los créditos fiscales de un determinado mes **no podrán ser compensados con débitos fiscales de meses anteriores.***" (Las negrillas son añadidas).

En el presente caso, no se produjo una situación por la que el contribuyente hubiera efectuado pagos indebidos o en exceso, para en virtud de ello solicitar a la Administración Tributaria la repetición de los montos que hubieran correspondido, dando lugar a su vez a la posibilidad de compensación de adeudos tributarios por esa vía.

El débito fiscal, es el Impuesto al Valor Agregado (IVA) recargado en las facturas o documento equivalente, emitidas por el concepto de ventas y servicios efectuados en el período tributario respectivo, a cuya emisión se encuentran obligados los sujetos pasivos (equivalente de la alícuota del 13% a favor del fisco); el crédito fiscal, es generado por las compras efectuadas por el contribuyente, en cuya factura o documento equivalente se incorporó la alícuota del Impuesto al Valor Agregado (IVA), lo que constituye un (saldo a favor del contribuyente), que sirve para descontar del pago del débito fiscal, y puede ser compensado con este impuesto, correspondiente a períodos fiscales posteriores; o *a contrario sensu*, ese crédito fiscal correspondiente a un período, no puede ser compensado con débitos que se hubieran generado en períodos anteriores, que es lo que se pretendió en el caso de autos, al buscar la compensación de **débito determinado por el período fiscal mayo de 2009, con crédito generado en el período fiscal enero de 2012.**

Por ello, como señala Oscar García Canseco en su Manual Tributario Boliviano, "*...En los casos en que resultare un saldo del IVA a favor del contribuyente, es decir, cuando el crédito es mayor que el débito, por existir un monto mayor de créditos fiscales, este saldo puede ser compensado con el impuesto al valor agregado a favor del fisco, de los meses o períodos fiscales posteriores.*"



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 465/2013. Contencioso Administrativo.- Empresa
"CESER BOLIVIA S.R.L." contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

V.1.1.- En cuanto al hecho que el artículo 16 del Decreto Supremo N° 27310 no detalle como improcedencia la compensación contra deudas u obligaciones anteriores con crédito fiscal que se plasma en una nota de crédito fiscal, se debe considerar que se trata de una argucia más que de un argumento del demandante, pues el Decreto Supremo citado es reglamentario de la Ley N° 2492, por lo que no puede haber contradicción entre la ley que es una norma de rango superior, con su reglamentación que tiene una jerarquía que es inferior; y si pese a todo, se presentara la contradicción pretendida, en aplicación del principio de jerarquía normativa, será de aplicación preferente la ley, por lo que no corresponde mayor consideración sobre el tema.

V.2.- En referencia al hecho afirmado por el demandante en sentido que no existiendo reglamentación para la acción de compensación, se recurre a la repetición, considerándose que se requiere de la Administración Tributaria una resolución fundamentada y con notificación personal, para adecuarse a lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 4 de la Ley N° 3092, cabe el siguiente análisis:

La compensación no está prevista en la legislación tributaria boliviana como una acción independiente, sino que como se manifestó líneas arriba, es derivada o se encuentra condicionada a la existencia previa de una acción de repetición, tal como señala el primer párrafo del artículo 56 de la Ley N° 2492, al condicionar su procedencia de la existencia de crédito tributario líquido y exigible, **proveniente de pagos indebidos o en exceso**. Por ello mismo, no puede darse una aplicación supletoria de la acción de repetición, sobre la base de una supuesta semejanza con la compensación, como pretende el demandante.

Sobre lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 4 de la Ley N° 3092, en lo relativo a la necesidad de emisión de una resolución fundamentada y con notificación personal, la norma referida señala que además de lo dispuesto por el artículo 143 del Código Tributario, el recurso de alzada será admisible también contra *"4. Todo otro acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la Administración Tributaria."*

En el caso presente, cabe precisar que la respuesta emitida por la Administración Tributaria, frente al planteamiento que se efectuara de solicitar la compensación de la deuda tributaria por Ana Patricia Canaza Choque en representación de Ceser Bolivia SRL., a través del proveído N° 24-0066-12 de 27 de febrero de 2012, se debió a que no fue acreditada su personería.

En virtud de lo anterior, de acuerdo con los datos del proceso y los antecedentes administrativos del mismo, se notificó al sujeto pasivo con la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/SVI//VC/198/2012 de 24 de abril, estableciendo una deuda tributaria de UFV 47.298,- que incluye el tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción preliminar como omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, por el período mayo de 2009.

Como señaló la autoridad demandada, dentro del período para presentar descargos, el contribuyente reiteró su solicitud de compensación, pero sin

acompañar documento que la respalde, por lo que la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa N° 00367/2012 de 18 de julio, determinando un adeudo de UFV 46.825,-

La referida resolución determinativa, en el primer párrafo del segundo considerando, fojas 2 del anexo 1, indica: "...solicitud que no corresponde en aplicación al artículo 8° del Decreto Supremo N° 21530, norma que reglamenta al Impuesto al Valor Agregado, que a la letra señala..."

Tomando en cuenta lo relacionado, debe tenerse presente que cuando se notificó con el proveído N° 24-0066-12 de 27 de febrero de 2012, por falta de acreditación de personería, el sujeto pasivo no efectuó cuestionamiento alguno, consintiendo en el acto; posteriormente cuando se le notificó con la Vista de Cargo de 24 de abril de 2012, no presentó descargos, limitándose a solicitar la compensación de su adeudo por el período fiscal de mayo de 2009, con crédito fiscal correspondiente a enero de 2012.

Luego, notificado el sujeto pasivo con la Resolución Determinativa N° 00367/2012 de 18 de julio, interpuso recurso de alzada, el que fue resuelto confirmando la resolución determinativa y en consecuencia dedujo recurso jerárquico que concluyó confirmando la resolución pronunciada en alzada, para finalmente interponer la demanda contenciosa administrativa en análisis, lo que significa que el hecho que el acto administrativo no se hubiera expresado a través de un documento con forma de resolución y que hubiera sido notificado personalmente, no lo torna en inválido o nulo.

Es oportuno precisar que aun cuando se hubiera producido alguna irregularidad en la emisión del acto, el sujeto pasivo al consentir en él por no haber efectuado su reclamo oportuno, convalidó el mismo, continuando con el desarrollo del procedimiento como fue señalado, concluyéndose del mismo modo, que no existe elemento alguno que demuestre que el contribuyente se hubiera encontrado en situación de indefensión, que se hubiera alterado el ordenamiento jurídico o que no se hubieran cumplido los requisitos formales para que el acto administrativo alcance su fin.

Habiendo sido solicitada la compensación luego de la notificación con la vista de cargo y no habiéndose presentado descargos a esta, la Resolución Determinativa N° 00367/2012, que cumple con los requisitos formales que prevé el artículo 99 de la Ley N° 2492, dio respuesta al sujeto pasivo.

V.3.- En referencia a que ni la resolución pronunciada en alzada, ni la pronunciada en recurso jerárquico se manifestaron sobre la consideración doctrinal del crédito fiscal, que es un impuesto pagado por adelantado, que en esa consideración, existe un impuesto pagado en demasía a ser compensado con obligaciones futuras en su calidad de crédito tributario líquido y exigible, se debe considerar lo siguiente:

De la cuidadosa revisión de las resoluciones pronunciadas en recurso de alzada como jerárquico, ambas fueron emitidas en el marco de lo que correspondió a los recursos que fueron interpuestos en su momento, en resguardo del principio de congruencia; pero además, si bien es cierto que la doctrina es fuente de derecho, cuando la norma es absoluta y



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 465/2013. Contencioso Administrativo.- Empresa
"CESER BOLIVIA S.R.L." contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

meridianamente clara como en el caso que nos ocupa, no existe razón para intentar buscar apoyo doctrinal que coadyuve a explicar y comprender una situación determinada.

De cualquier manera, en el desarrollo de los fundamentos de la presente sentencia, se explicó abundantemente acerca del débito y crédito fiscal, la relación entre ambos y la forma que la ley prevé acerca de su compensación.

Algo que sí es de fundamental importancia para su comprensión por el demandante, es que el crédito fiscal **no es un impuesto pagado por adelantado y que en virtud de ello existe un impuesto pagado en demasía a ser compensado con obligaciones futuras.**

De acuerdo con el Glosario Tributario publicado por el Servicio de Impuestos Nacionales, crédito fiscal es: "*Impuesto pagado en el momento de la compra de un bien o servicio y que el contribuyente puede deducir del débito fiscal para la determinación del monto a pagar al Fisco, a través de la factura recibida.*" En este sentido, queda claro que tampoco se trata de un pago en demasía, sino simplemente del hecho que en la actividad económica, en un período determinado las compras pueden ser mayores que las ventas, lo que generará el crédito fiscal que puede ser compensado en el siguiente período, pero no con períodos anteriores, lo que se encuentra claramente determinado en la norma, como fue expuesto en la fundamentación de la presente resolución.

En relación con que la notificación del acto se hubiera realizado a través de un proveído, lo que atenta contra el derecho a recurrir y que si fuera emitido en formato de resolución, notificado en forma personal, podía ser objeto de impugnación, evitando el dar respuesta a la compensación en el acto impugnado posteriormente, es decir, en la resolución determinativa, fue explicado *ut supra* que la notificación de dicho proveído, correspondió a la falta de acreditación de personería por Ana Patricia Canaza Choque para actuar en representación de Ceser Bolivia SRL., pero que en el desarrollo del proceso en sede administrativa, el sujeto pasivo tuvo la oportunidad de presentar descargos e impugnar los actos, hasta llegar al momento de interponer la demanda contenciosa administrativa en análisis.

V.4. Conclusiones.

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

Por la fundamentación ampliamente expuesta, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al confirmar la resolución de alzada, que a su vez confirmó la Resolución Determinativa N° 00367/12 de 18 de julio, emitida por la Administración Tributaria, no incurrió en vulneración del derecho del contribuyente al determinar que no corresponde la compensación de la deuda tributaria determinada por el período fiscal correspondiente a mayo de 2009, con crédito fiscal posterior, correspondiente al período fiscal enero de 2012, de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el

numeral IV. de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Que, del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0397/2013 de 1 de abril, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

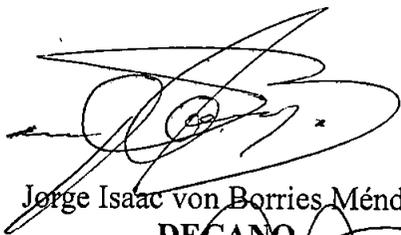
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fojas 19 a 22 y vuelta, interpuesta por Juan Francisco Pasache Carbajal, en representación legal de la Empresa Ceser Bolivia SRL., contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0397/2013 de 1 de abril, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

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

Regístrese, notifíquese y archívese.



Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE



Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO



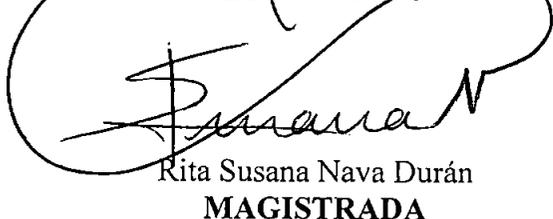
Romulo Calle Mamani
MAGISTRADO



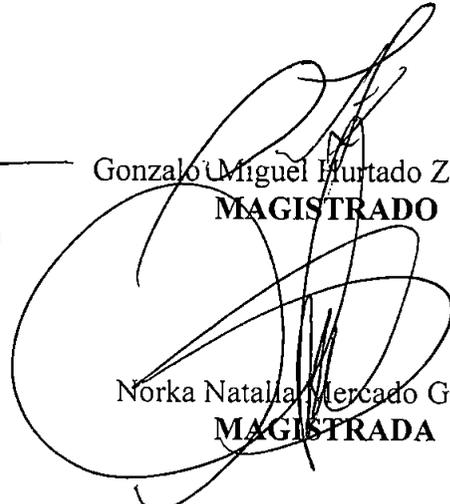
Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO



Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO



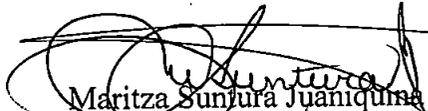
Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

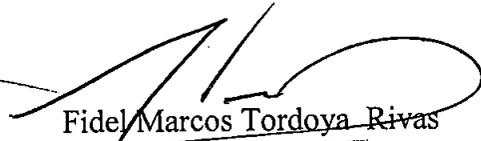


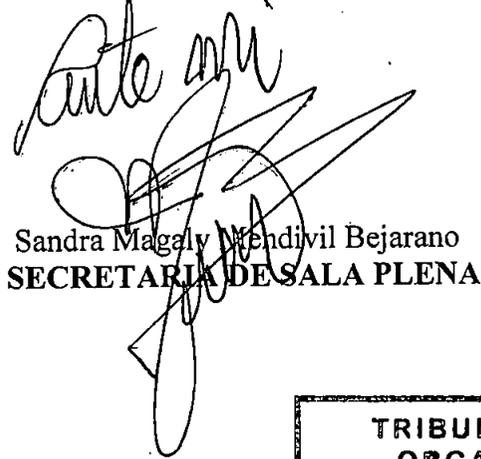
Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA



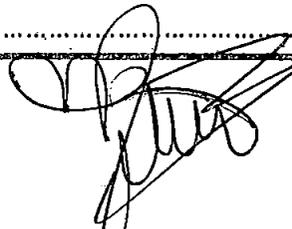
Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial


Maritza Sunyura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO
Impugnada


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

<p align="center">TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA</p> <p>GESTIÓN: <i>2017</i>.....</p> <p>SENTENCIA N° <i>17</i>..... FECHA <i>12 de enero</i>.....</p> <p>LIBRO TOMA DE RAZÓN N° <i>1/2017</i>.....</p> <p><i>Conformer</i> VOTO DISIDENTE:</p>
--


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