



INFORME N° 113/16 - 17/06/16

H.R. N° 2830 - 23/06/16

11:20

Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

62J-49/LPZ-14/2011

**SALA PLENA**

**SENTENCIA:** 44/2016.  
**FECHA:** Sucre, 15 de febrero de 2016.  
**EXPEDIENTE N°:** 549/2011.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Rómulo Calle Mamani.

26

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativo de fojas 20 a 24, en la que Raúl Vicente Miranda Chávez representante legal de la Gerencia Distrital La Paz del SIN impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0421/2011 de 11 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fojas 51 a 53, la réplica de fs. 58 a 59, duplica de fs. 72 a 73, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

**I. CONTENIDO DE LA DEMANDA**

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

La demandante señala que el 22 de mayo de 2009, fue notificada mediante cédula con la Orden de Verificación N° 210OVE0021 "Verificación Crédito Fiscal IVA" con el objeto de comprobar el incumplimiento a las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado, de los periodos fiscales marzo y abril de 2006, evidenciándose que el contribuyente consignó en las declaraciones juradas de los periodos señalados datos que difieren de los revisados en la verificación, con notas fiscales de compras que no otorgan derecho al cómputo fiscal IVA, por no estar recepcionadas con las operaciones grabadas y por falta de presentación de notas fiscales que respaldan las compras declaradas en los formularios del IVA de los periodos fiscales verificados, por lo que se determinó la apropiación indebida del crédito fiscal IVA, originando reparos en el impuesto y periodos fiscales en el IVA de acuerdo al informe del Departamento de Fiscalización CITE: SIN/GDLP/DF/SVE/-I/INF/4561/2010 de 19 de noviembre. El 27 de diciembre de 2010, se emite la Resolución Determinativa 540/2010, intimando al contribuyente Jhonny Khantud Saldias, para que cancele el monto por el total de 47.254 UFV correspondiente a la deuda tributaria, multa por incumplimiento a deberes formales más sanción por omisión de pago.

Contra la Resolución Determinativa 540/2010 de 27 de diciembre, el contribuyente Jhonny Khantud Saldias, interpuso Recurso de Alzada, que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/0034/2011 de 18 de abril, que revoca parcialmente la Resolución Determinativa 0540/2010 impugnada, por lo que deja sin efecto el tributo omitido de Bs. 13.032 por el IVA, mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago de los periodos fiscales marzo y abril 2006, manteniendo firme y subsistente el tributo omitido de Bs. 8.529 por el IVA, mas

27

mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago de los periodos fiscales marzo y abril 2006, así como la multa de Bs. 3.127 equivalente a 2.000 UFV por incumplimiento de deberes formales. Lo que motivo que el contribuyente contra dicha resolución de alzada impugne en jerárquico, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0421/2011 de 11 de julio, que anula la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/0034/2011, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto hasta la Resolución Determinativa 0540/2010, para que la AT emita otra resolución determinativa de forma congruente con los cargos y descargos presentados.

## **I.2. Fundamentos de la demanda.**

El demandante, manifiesta que la Administración Tributaria actuó con estricta sujeción al ordenamiento jurídico y que la decisión asumida por la AGIT considero de manera errada algunos datos del proceso, pese a las ampliaciones de plazo que solicitó el contribuyente, este no ofreció pruebas ni explicaciones con referencia a los contratos privados de transporte, el cual ha terciado el servicio a favor de los transportistas Sres. Carmelo Ticona Sanga y Nelson Pérez para el transporte de combustible en camión cisterna, la relación del personal que opera los camiones o explicar que no contaba con personal tal como figura en los Estados Financieros 2006, al no exponer gastos de sueldos y salarios, previsión y provisión para beneficios sociales, aportes a la Caja Nacional de Salud y Seguro Social Obligatorio recursos con los que se pagaba remuneración al propietario y choferes, infraestructura para el almacenamiento y recepción de combustible asimismo no presenta pruebas ni explicación sobre las observaciones realizadas en las hojas de ruta de transporte de sustancias controladas ni presentó ningún documento que acredite el derecho propietario de los vehículos, tampoco presentó a nombre de Jhonny Khantud Saldias la autorización de compra local, hoja de ruta de transporte y orden de despacho para transporte de combustible a fin de establecer la relación de los vehículos que prestaron servicios de transporte, aspecto que hace inviable la consideración del crédito fiscal por las compras indicadas, más aun cuando no se puede verificar su relación con la actividad ya que no existen medios de pago, registros contables u otros documentos que demuestren que las transacciones fueron efectivamente realizadas.

El contribuyente pretende beneficiarse indebidamente con el crédito fiscal emergente de facturas por compra de bienes y servicios señalando que el crédito emerge del cumplimiento de validez y autenticidad de las facturas siempre que estén vinculadas a la actividad gravada conforme el art. 8 de la Ley 843 y que los comprobantes de egreso son suficiente prueba de pago y que doctrinalmente debe existir una suficiente vinculación entre el débito y crédito fiscal.

Se debe tomar en cuenta el art. 8 de la Ley 843 complementada por el art. 70 de la Ley 2492 en sus numerales 4, 5 y 6, y que el contribuyente presentó en los periodos fiscales de marzo y abril de 2006 facturas originales, comprobantes, comprobantes de egreso, declaraciones juradas del IVA, balance general de gestiones 2005 y 2006, libros de compra IVA, cuadro de estados de vehículos, testimonio de contrato de comodato y



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 549/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

fotocopias de registro de propiedad de vehículos con placa de circulación No. 339-CGF, 424-LDV Y 142-ETI propiedad de la señora María Salomé Chávez Alanoca, por lo que se concluye que el contribuyente no es propietario ni titular expuestos en los balances generales de las gestiones 2005 y 2006, a tal efecto no corresponde la apropiación de los gastos emergentes de los citados activos.

Que el contribuyente no acreditó la propiedad de los vehículos, porque no presentó registros contables fiables, vulnerando la Norma de Contabilidad N° 1; los vehículos no se encuentran a nombre del contribuyente (a nombre de su cónyuge) quien tiene una actividad de "venta de combustible para automotores" similar a la del contribuyente esto no implica que puedan ser utilizadas por el recurrente; el pseudo Contrato Comodato presentado no es más que una argucia legal, ya que se trataría un contrato entre cónyuges que pretende valerse de ese documento para evadir sus obligaciones tributarias, ya que los mismos no se mencionan en los estados financieros; el Contrato Comodato no es oponible al FISCO art. 14 de la Ley 2492 ya que es el traspaso ilegítimo e ilegal de crédito fiscal y además concordante con el Código Civil en su art. 549 numeral 3.

Por la adquisición de combustible, presento contratos privados de transporte terciando el servicio, no presento la autorización de compra local, hoja de ruta de transporte de despacho de combustible donde la Administración no pudo verificar su relación con la actividad ya que no existen los medios de pago.

De la multa por omisión de pago, se solicitó la documentación de declaraciones juradas, libros de compras, notas fiscales y documentos relacionados con el crédito fiscal referente a la Orden de Verificación N° 2010OVE00021 de 13 de mayo de 2009 mediante requerimiento F. 4003 N° 102833, la misma que no fue presentada infringiendo los numerales 4, 6 y 8 del art. 70 de la Ley N° 2492 y el art. 8 anexo inc. a) numeral 4 subnumeral 4.1 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007. Se pudo evidenciar que no registro en el libros de compras el periodo de abril 2006 contraviniendo el numeral 88 de la Resolución Administrativa N° 05-0043-99 por lo cual procedió a sancionar al contribuyente con una multa de 500 UFV's art. 165 del CBT.

### I.3. Petitorio.

Concluye su fundamento, solicitando se admita el presente proceso a objeto de que se emita Sentencia declarando la Revocatoria de la Resolución de Recurso Jerarquico AGIT-RJ 0421/2011 DE 11 DE Julio de 2011, y en consecuencia se mantenga firme y subsistente en su totalidad la Resolución Determinativa N° 0540/2010 de 27 de diciembre de 2010 emitida por Impuestos Nacionales:

### III. De la Contestación a la demanda:

Que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Juan Carlos Maita Michel, se apersona y contesta a la demanda Contencioso Administrativa en forma negativa, en los siguientes términos:

Que corresponde aclarar que en la etapa de verificación y en función a la documentación presentada por el sujeto pasivo, hubo facturas que fueron observadas por no contar con el respaldo de sus originales y por falta de vinculación a la actividad gravada, por lo que la Administración Tributaria emite Informe Final y la Vista de Cargo donde hace conocer que las facturas son depuradas por compras sin respaldo de notas fiscales originales, por lo que el sujeto pasivo presenta los originales en ese entendido correspondía dejar sin efecto la depuración de las facturas y no modificar el concepto del reparo como lo hizo la Administración Tributaria al establecer que tales facturas también se encuentran observadas por no estar vinculadas a la actividad gravada, cuando en las hojas de trabajo se tiene que en ningún momento están observadas por este concepto, asimismo la Resolución Determinativa modifica el concepto de las facturas por compras sin respaldo de notas fiscales a facturas no vinculadas a la actividad del contribuyente, vulnerando el debido proceso y el derecho a la defensa arts. 115-II de la CPE, 68 Nos. 6 y 7 y art. 76 del CBT, puesto que el sujeto pasivo no pudo presentar pruebas que desvirtúen dicha observación, aspecto que al determina la Resolución Determinativa no cumplió con los requisitos previstos en el art. 99-II del CBT, vulnerando el principio de congruencia que debe existir en el proceso de verificación y expuestos en dicho acto, por lo que se puso en estado de indefensión al sujeto pasivo al haberse configurado una nueva observación respecto a las facturas, por lo tanto no existe agravio ni lesión que se hubiera causado con la Resolución del Recurso Jerárquico.

### **II.1. Petitorio.**

Finalmente, la Autoridad demandada solicita se declare improbada la demanda contencioso administrativo, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del SIN.

### **III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.**

A efectos de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

Que la Gerencia Distrital La Paz del SIN, notificó al sujeto pasivo Jhonny Khantud Saldias con la Orden de Verificación N° 2109OVE00021 (fs. 2 del primer anexo), comunicándole que será objeto de la verificación del crédito fiscal IVA de los periodos fiscales marzo y abril 2006, para establecer el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, encontrándose datos que difieren de los verificados, por lo que se requiere documentación que avale ese crédito mediante Formulario F-4003 que cursa a fs. 4, a tal efecto el sujeto pasivo por memorial de fs. 10, solicitó a la Administración Tributaria 5 días más de plazo para la presentación de documentación requerida para las Ordenes de Verificación 2109OVE00020-2109OVE00021-2109OVE00022-2109OVE00023-2109OVE00025-2109OVE00026, y los requeridos 102832-102833-102834-102835-102837, que fue concedido mediante proveído N° 24-1078-09 de 2 de junio de 2009 (fs. 13 del primer anexo).



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 549/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Que a fs. 14, cursa el acta de recepción de documentos, en el cual se detalla los documentos presentados por el sujeto pasivo, como también se observa que no presentó los comprobantes de egresos documentado, libros mayores ni la hoja de ruta para la autorización de la compra de combustible.

Que a fs 65, 66 y 67 del primer anexo, cursa las actas de Contravención Tributarias Nos. 2024, 2025 y 2030 por el incumplimiento al deber formal de no presentación de la información y documentación solicitada, sancionándole con una multa de 1.500 UFV.

A fs. 80, cursa la nota CITE: SIN/GDEA/DF/VE/NOT/726/2009 que requiere presentar documentación complementaria a la Orden de Verificación N° 2109OVE00021, otorgándole el plazo de 3 días para su presentación, que se amplía a 10 días más, a solicitud del sujeto pasivo.

A fs. 360 del tercer anexo, cursa la Resolución Determinativa N° 17-0094-10 de 23 de abril, que es anulada por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0370/2010 de 20 de septiembre (fs: 277 a 281); hasta el proceso de verificación N° 2109OVE0021 hasta el estado en que la Gerencia Distrital el Alto del SIN, emita una nueva Vista de Cargo.

A fs. 308 del tercer anexo cursa, la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/SVE-I/VC/716/2010 de 19 de noviembre, como de fs. 341 del mismo anexo cursa, la Resolución Determinativa N° 0540/2010 de 27 de diciembre, en el que resuelve: determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia tributaria, las obligaciones impositivas del contribuyente, en un total de 26.682 UFV equivalentes a Bs. 41.719 correspondientes a la deuda tributaria por apropiación indebida del crédito fiscal IVA de los periodos fiscales marzo y abril 2006; sancionar al contribuyente con una multa al 100% del tributo omitido determinado a la fecha, cuyo importe es de 18.572 UFV equivalentes a Bs. 29.039 por haber incurrido en omisión de pago; sancionar al contribuyente, por incumplimiento a deberes formales con el deber a información con una multa de 1.500 UFV equivalentes a Bs. 2.345; sancionar al contribuyente, por el incumplimiento a deberes formales relacionados con el deber de registros contables y obligatorias, con una multa de 500 UFV equivalentes a Bs. 782; intimar al contribuyente, para que en el término de 20 días de su legal notificación deposite los montos detallados, y otros aspectos formales.

Contra la Resolución Determinativa 540/2010 de 27 de diciembre, el contribuyente Jhonny Khantud Saldias, interpuso Recurso de Alzada, que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/0034/2011 de 18 de abril, que revoca parcialmente la Resolución Determinativa 0540/2010 impugnada, por lo que deja sin efecto el tributo omitido de Bs. 13.032.- por el IVA, mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago de los periodos fiscales marzo y abril 2006, manteniendo firme y subsistente, el tributo omitido de Bs. 8.529 por el IVA, mas mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago de los periodos fiscales marzo y abril 2006, así como la multa de Bs. 3.127.- equivalente a 2.000.- UFV's por incumplimiento de deberes formales. Lo que motivo que el contribuyente contra dicha resolución de alzada

impugne en jerárquico, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0421/2011 de 11 de julio, que anula la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/0034/2011, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto hasta la Resolución Determinativa 0540/2010, para que la AT emita otra resolución determinativa de forma congruente con los cargos y descargos presentados, resolución jerárquica que ahora es impugnada en demanda contencioso administrativo.

#### **IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.**

De la compulsas de los datos procesales y la resolución administrativa impugnada, se determina que el proceso se enmarca en determinar: Si la administración Tributaria dentro del presente proceso actuó en estricta sujeción al ordenamiento jurídico, al establecer el incumplimiento a las disposiciones legales para la determinación del crédito fiscal IVA del contribuyente Jhonny Khantud Saldias, correspondientes al periodo fiscal marzo y abril 2006.

#### **V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.**

**V.1.** Primeramente es necesario establecer que, el procedimiento Contencioso Administrativo constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente con el 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, el art. 778 del CPC 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, hubiera ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*. Que establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocido la competencia de este Tribunal Supremo de Justicia, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, pasamos a analizar y resolver la misma.

Ingresando al análisis para la resolución de la presente controversia, debemos indicar que, de la lectura in extenso de la demanda que cursa a fs. 20 a 24 del expediente, la Administración Tributaria basa íntegramente sus agravios en aspectos de fondo, direccionados a demostrar que la Administración Tributaria dentro del proceso de Verificación de las obligaciones tributarias del contribuyente Jhonny Khantud Saldias, correspondientes al periodo fiscal marzo y abril 2006, actuó en estricta sujeción al ordenamiento jurídico, al determinar el incumplimiento de las disposiciones legales relativas al crédito fiscal IVA, por tanto este punto se analizará bajo el principio de congruencia.

Por consiguiente, la institución demandante no comprendió que el proceso contencioso administrativo, como cualquier otro medio de impugnación



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

tiene rasgos particulares y específicos, los cuales están vinculados a determinadas condiciones de admisibilidad, y uno de ellos es que el planteamiento de la demanda debe circunscribirse íntegramente al o los agravios que le hubiera producido la resolución que se impugna, de ahí es que radica el principio de congruencia entre las pretensiones esgrimidas en la demanda y lo resuelto en la resolución cuestionada, los efectos que adquiere las sentencias que realiza el control de legalidad sobre los actos administrativos realizados en fase administrativa.

El principio de congruencia, es muy importante, ya que este responde a la pretensión jurídica o a la expresión de agravios formulados por las partes, la falta de relación entre lo solicitado y lo impugnado vulnera el principio procesal de congruencia, que la resolución sea ultra petita e ingrese en un *per saltum de instancia*. En el caso de autos, la parte actora, no consideró que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0421/2011 de 11 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que impugna, si bien efectuó análisis y pronunciamiento sobre aspectos de fondo en la determinación arribada por la Administración Tributaria en la Resolución Determinativa 540/2010 de 27 de diciembre y la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/0034/2011 de 18 de abril, esta Resolución Jerárquica al margen de lo mencionado detectó vicios de nulidad en el procedimiento para la determinación de las obligaciones tributarias del contribuyente, que vulnerarían el derecho al debido proceso y a la defensa del mismo, por lo que resolvió "anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/0034/2011, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto hasta la Resolución Determinativa 0540/2010, para que la Administración Tributaria vuelva a emitir otra Resolución Determinativa de forma congruente con los cargos y descargos presentados y en observancia del art. 99-II de la Ley 2492, conforme establece el inc. c), del art. 212-I de la Ley 3092" (sig...), al respecto debemos indicar, que los efectos del fallo de nulidad afectan e inciden en las situaciones que se encuentran en discusión ante las autoridades administrativas o jurisdiccionales, respecto a los actos administrativos particulares, la declaratoria de nulidad de un acto general produce efectos *ex tunc*-, esto quiere decir; que sus efectos se retrotraen al momento en que nació el acto administrativo viciado de nulidad.

De lo que se infiere, que la Gerencia Distrital La Paz del SIN, al impugnar la resolución jerárquica en demanda contencioso administrativo, y pretender que este Tribunal analice y resuelva aspectos de fondo, equivocó su pretensión, ya que por el principio de congruencia recursiva, debió impugnar la nulidad dispuesta en dicha resolución, que es la única determinación en que llegó la instancia jerárquica.

## V.2. Conclusiones.

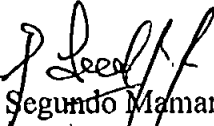
En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye lo siguiente: Que, este Tribunal Supremo de Justicia, del análisis realizado en base a los fundamentos de la demanda, contestación a la misma y del contenido y resuelto en la resolución impugnada (AGIT-RJ 0421/2011 de 11 de julio), recalando que por el principio de congruencia recursiva, concluye que la

pretensión deducida por el recurrente es inviable, lo que deviene en su improcedencia de la demandada interpuesta.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 20 a 24 de obrados, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del SIN, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y en su mérito se mantiene firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0421/2011 de 11 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada.**

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

  
Pastor Segundo Mamani Villca  
**PRÉSIDENTE**

  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**DECANO**

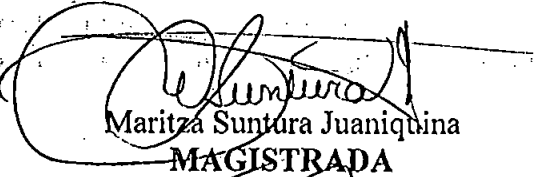
  
Romulo Calle Mamani  
**MAGISTRADO**

  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

  
Maritza Suntura Juaniquina  
**MAGISTRADA**

  
Fidel Marcos Tordeya Rivas  
**MAGISTRADO**

  
Sandra Magaly Mendieta Bejarano  
**SECRETARIA DE SALA PLENA**





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA

SELECCIÓN: ..... 2016 .....

SENTENCIA N° ..... 44 ..... FECHA 15 DE FEBRERO .....

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° ..... 1/2016 .....

CONFORME:

VOTO DISIDENTE: .....

Abog. Sandra María Mendivil Bejarano  
SECRETARÍA DE SALA  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA