Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

27-06-16
10:14

SENTENCIA: 93/2016.
FECHA: Sucre, 30 de marzo de 2016.
EXPEDIENTE Nº: 758/2012.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Empresa Industrial y Comercial Santa Mónica COTTON TRADING COMPAÑY S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: **Jorge Isaac von Borries Méndez.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 63 a 75 interpuesta por Santa Monica Cotton Trading Company S.A., a través de su representante legal Andrés Ivan Petricevic Suarez acreditado mediante Testimonio de Poder Nº 258/2010 de 31 de junio de 2010, expedido por ante Notario de Fe Pública de Primera Clase Nº 60 a cargo del abogado Carlos Eduardo Vargas, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0674/2012 de 13 de agosto, pronunciada por Julia Susana Rios Laguna, la contestación a la demanda de fs. 107 a 103, réplica de fs. 116 a 120 y dúplica de fs. 124, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. 1. Antecedentes de hecho de la demanda.
La Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0674/2012, resuelve CONFIRMAR la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0089/2012 de 9 de abril de 2012 y en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución Determinativa Nº 17-00592-11 de 23 de diciembre de 2011, porque la Empresa Santa Mónica Cotton S.A., habría incumplido la obligación de determinar correctamente la obligación tributaria y consecuentemente pagado menos el importe del tributo correspondiente y que además, en el marco de lo establecido en el art. 165 de la Ley 2492, también confirma la sanción impuesta por omisión de pago.

I.2. Fundamentos de la demanda.

En el parágrafo VIII, "Elementos de derecho", expresa y fundamenta agravios, respecto a la observación al cumplimiento del procedimiento tributario y a la resolución contenida en el acto impugnado. **Primero**, considera que se ha violado el derecho al debido proceso y al de defensa porque el Tribunal podrá evidenciar nulidades que se han producido al haberse dictado resoluciones prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, contrarias a la Constitución Política del Estado, art. 35 de la LPA. **Segundo**, señala que según el num. 8) del art. 68 de la Ley 2492, "Constituyen derechos del sujeto pasivo los siguientes...8) A ser informado al inicio y conclusión de la fiscalización tributaria acerca de la naturaleza y alcance de la misma, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones". Que debió haber sido notificada con una **orden de fiscalización,** emitida por autoridad competente de la Administración Tributaria, estableciéndose su alcance,

tributos y periodos a ser fiscalizados, la identificación del sujeto pasivo, así como la identificación del o los funcionarios actuantes, conforme lo dispuesto en normas reglamentarias que a este efecto se emitan (art. 104-I Ley 2492). **Tercero,** sin embargo, se advierte que el SIN infringe el procedimiento establecido en la Ley 2492 e incurre en un error insubsanable, cuando inicia sus actuaciones efectuando requerimientos de información pero en ningún momento emite la respectiva orden de fiscalización. Que posteriormente se les notificó con el inicio de **una orden de verificación externa OVE** y no con **una orden de fiscalización** conforme lo establecen los arts. 68 y 104 de la Ley 2492 ya mencionados y da como resultado una Vista de Cargo. **Cuarto,** que una OVE tiene como único objetivo de forma preliminar verificar y controlar "elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias" que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados o por pagar. Una vez verificada la incidencia, en el caso de no haberse pagado un impuesto, la Administración Tributaria deberá ejecutar sus facultades de fiscalización, para luego determinar la existencia o inexistencia de una obligación tributaria, pero no puede omitir dicho procedimiento, porque simplemente es contrario al ordenamiento legal vigente. Continúa manifestando que en el presente caso, es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, prescinde de procedimientos legalmente establecidos en la norma, como lo es la notificación con un orden de fiscalización, por lo que la Resolución Determinativa impugnada es nula de pleno derecho de conformidad al art. 35 de la LPA.

Sobre la factura de la Cooperativa Rural de Electrificación CRE Ltda.
Primero, la Cooperativa Rural de Electrificación CRE Ltda., en ningún momento al notificar la Pre Factura, puso en conocimiento del usuario del servicio el número de la factura que se tiene por el servicio prestado y el monto de la misma, como para proceder a su registro en el periodo fiscal que correspondía en el Libro de Compras y Ventas IVA; es decir, que se trata de una falta de información del proveedor de la factura y no es una responsabilidad de la empresa demandante. **Segundo**, que como es de conocimiento, todo el sector industrial e inclusive los usuarios de consumo de energía eléctrica, recibían su factura en el momento del pago y la Cooperativa no ponía a disposición del cliente ninguno de los datos necesarios para considerar la deuda por este servicio, por lo que la situación presentada no puede ser reprochable a la empresa porque fue reclamada en reiteradas oportunidades tanto a las autoridades del Servicio de Impuestos Nacionales como a la Superintendencia de Electricidad. **Tercero**, Sobre lo anterior, se expone un ejemplo para que sea mejor comprendido.

Por tanto, si no se cuenta con los datos suficientes para proceder con el registro de una factura que su empresa no tiene conocimiento, solicitan al Tribunal lo considere, pues la omisión de consignar los datos de la facturación en la pre factura no puede ser atribuible a su empresa, sino en todo caso a la empresa emisora de la misma, es decir a la CRE. **Cuarto,** que como es de conocimiento el apartado 2 de la R.A. 05-0039-99, referido al hecho imponible del IVA, en las empresas y sociedades cooperativas de servicios públicos se perfecciona en el **momento de la finalización del servicio**, debiendo dichas empresas considerar para la determinación del débito fiscal correspondiente, la totalidad de las facturas emitidas en el

periodo que se liquida, hayan sido éstas canceladas o no, de conformidad a lo establecido en el art. 7 del Decreto Supremo N°21530. En esta línea consideran que tanto la Administración Tributaria como la AGIT aplican la normativa con rigidez al consumidor del servicio, cuando el que incumplió con la normativa tributaria fue la Empresa CRE, pues ésta no emitió la factura y tampoco se la entregó al usuario del servicio para que lo declare en su Libro de Compras IVA, por tanto existía una imposibilidad material de declarar la factura en el periodo que pretende la Administración Tributaria y que fue confirmada por la AGIT.

Sobre la Factura N° 36 YICHENG LOGISTICS BOLIVIA S.R.L., Resolución contenida en el acto impugnado, señalo:

Primero, es una factura emitida el 24 de enero de 2007 por Bs. 1.322, por servicios de transporte internacional de carga, y que conforme a lo establecido en el Artículo Único de la Ley N° 3249, inc. b) del art. 2 del Decreto Supremo N° 28656, así como el art. 5 y la Disposición Final Segunda de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0012-06, se evidencia que esta factura no tiene derecho a crédito fiscal, se advierte en un cuadro que existe una consecuencia lógica a la contratación de los servicios de transporte internacional puesto que en gastos observados se consigna que incluía el impuesto al valor agregado, el cual fue evidentemente pagado por la empresa demandante, hecho que permite que se beneficie de ese crédito fiscal. **Segundo,** aclara que ni la Administración Tributaria ni la AGIT han entendido, que el pago del Impuesto IVA no fue una decisión atribuible a SMC, ya que los proveedores fueron quienes decidieron no acogerse a la Ley N° 3249 Ley Tasa Cero IVA – Transporte Internacional de Carga, y continuar bajo el Régimen General, hecho evidenciado porque permanecen inscritos en este régimen. **Tercero,** en ese sentido, la empresa cumplió con los elementos necesarios para computar el crédito fiscal proveniente de las facturas observadas por concepto de transporte internacional. El hecho de que los proveedores no se hayan acogido a la Tasa Cero no es justificativo para que se desconozca la validez de la operación y por tanto la validez del crédito fiscal contenido en dichas facturas. **Cuarto,** el Tribunal puede advertir del contenido del art. 60-III de la RND 10-0016-07, que los sujetos pasivos o terceros responsables que realicen la actividad de transporte internacional de carga por carretera terrestre y "se acojan" al Régimen de Tasa Cero en el IVA; es decir, que el registrarse en el régimen es atributivo y no como lo señala el SIN y ha sido ratificado por la AGIT, hace parecer que fuera con carácter obligatorio. Si la empresa computó el crédito fiscal de una factura totalmente válida y emitida por una empresa que por su propia voluntad se encuentra registrada bajo el Régimen General y que según la Administración Tributaria y la AGIT debía estar bajo un régimen distinto, no es atribuible a la empresa por lo que se considera totalmente injustificada la posición de AGIT al señalar que no debió beneficiarse con el crédito fiscal de una factura que fue emitida por una empresa que está sujeta al Régimen Tasa Cero del IVA.

Sobre las facturas de Plásticos Natal. Señalo:

Primero, aclara que la relación que se tiene con la empresa Plásticos Natal S.A., es la siguiente: se es acreedor y deudor al mismo tiempo y se ha

celebrado un convenio de pago, mediante conciliaciones temporales, porque a la vez son proveedores y compradores mutuos de productos que las empresas producen. **Segundo,** que la Administración Tributaria, con relación a los medios probatorios de pago, no han sido presentados. Que, generalmente existe una presunción por parte de la Administración Tributaria respecto a la inexistencia de las transacciones, aun cuando existen medios de pago genuinos, que ésta desconoce por una "mala práctica" que se ha hecho casi habitual. **Tercero,** que el medio de pago es una operación por la cual el comprador y vendedor liquidan la operación comercial. **Cuarto,** que de la documentación que cursa en el expediente, presentada dentro de los recursos interpuestos, las operaciones que originaron la emisión de las facturas observadas, son válidas como crédito fiscal. **Quinto,** a continuación transcribe precedentes administrativos emitidos por la Superintendencia Tributaria, ahora denominada Autoridad General de Impugnación Tributaria y se infiere que en el presente caso, tanto en etapa administrativa como en etapa de impugnación, se ha presentado toda la documentación, como comprobantes de egreso, recibos de caja, Libro de Compras, Libro Diario y Mayor, contratos, claros y confiables, por lo que se tiene por cumplidos todos los requisitos para que la empresa se beneficie del crédito fiscal correspondiente, porque además, la falta de identificación de quién elaboró y supervisó los comprobantes de traspaso, cuentas por pagar y otros, no es razón suficiente para invalidar dichos registros, por cuanto la norma sustantiva no refiere que la falta de aspectos formales verificados en los mismos constituyan causal para que se observe el crédito fiscal, lo que corresponde en todo caso es desconocer dichos registros como prueba, tal como lo dispone el art. 62 del Código de Comercio. En este sentido, concluye que no se pueden depurar facturas alegando que no se configura la existencia real de la operación, cuando toda la documentación presentada es conducente y respalda lo mencionado por la empresa, por lo que la falta de valoración de la prueba y análisis de la misma, ocasiona la lesión de sus derechos a solicitar la devolución impositiva por las facturas emitidas por Plásticos Natal.

Sobre la equivocada calificación de la conducta como omisión de pago:

Primero, que la AGIT omitió la fundamentación de la misma, así como la explicación del procedimiento de tipificación que debería haber seguido a fin de encuadrar la conducta de la empresa dentro del tipo contravencional aplicado; si bien transcribe los puntos III y IV del num. IV. 4.6 del Apartado IV. 4 Fundamentación Técnico Jurídica de los que se sirve la Resolución del Recurso Jerárquico ahora impugnado, en consideración a que se impone la multa de 100 % del monto calculado para la deuda tributaria, al que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria; y que para el caso del IVA, el art. 7 de la Ley N° 843 señala que sobre el precio neto de las ventas se aplica la alícuota del 13 % y posteriormente, conforme el art. 8 de la misma Ley, del impuesto determinado, se restará el crédito fiscal generado en las compras, importaciones definitivas, contratos de obras o servicios o toda otra prestación a condición de que se encuentren vinculadas con las operaciones gravadas y que se hubieran facturado en el periodo fiscal que se liquida. **Segundo,** que para determinar si un hecho constituye o no un ilícito, se requiere, necesariamente la comprobación de que el hecho debe dirigirse a determinar la coincidencia del hecho cometido con la

descripción abstracta del hecho que es presupuesto de la sanción contenida en la norma. **Tercero y cuarto** se refieren a la doctrina comúnmente aceptada que define a la evasión y a los elementos constitutivos del tipo como disminución ilegítima del tributo, perjuicio patrimonial e intención de utilizar medios ilegítimos tendientes a la disminución del tributo, que no se da con respecto a la empresa demandante. **Quinto**, se cita el art. 165 del Código Tributario Boliviano para señalar que la empresa no incurrió en la falta de pago o el pago en menos de la deuda tributaria, aún a pesar de que en algunos casos en los que los emisores de las facturas cometieron irregularidades que no pudieron ser detectadas y desvirtuadas por la empresa, se decidiera el pago del crédito fiscal IVA apropiado.

I.3. PETITORIO.

Por lo precedentemente expuesto, la empresa demandante, solicita al Tribunal Supremo, declare PROBADA su demanda y pronunciándose en el fondo de la misma, REVOQUE la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0674/2012 de 13 de agosto de 2012, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 107 a 113 y señala lo siguiente:

Sobre el II.1, señala que según los arts. 29 y 32 del Decreto Supremo N° 27310, la **determinación de la deuda por parte de la Administración Tributaria** se realizará mediante los procesos de fiscalización, verificación, control o investigación realizados por el SIN que por su alcance se clasifican en determinación total, parcial, **verificación y control puntual de los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia en el importe de los impuestos pagados y por pagar** y verificación y control del cumplimiento a los deberes formales; que en el caso de verificación y control puntual se iniciará con la notificación al sujeto pasivo o tercero responsable con una Orden de Verificación que se sujetará a los requisitos y procedimientos definidos por reglamento de la Administración Tributaria.

Los arts. 35-I- inc. c) y 36- II de la Ley N° 2341, aplicables en virtud del art. 201 de la Ley N° 3092, señalan que son **nulos** de pleno derecho los actos administrativos que hubieren sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido; y que son **anulables** los actos administrativos cuando incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico; y sólo se determinará la anulabilidad **cuando el acto carezca de los requisitos indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.** Que, el art. 55 del Decreto Supremo N° 27113, establece que será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. De la revisión de antecedentes, se observa que el 3 de noviembre de 2011, la Administración Tributaria, notificó al contribuyente con la Orden de

Verificación y la nota mediante la cual se le comunicó el inicio de un proceso de verificación, habiéndosele solicitado documentación necesaria, por lo que el 9 de noviembre de 2011, presentó documentación que fue analizada por la Administración Tributaria; en consecuencia, el 17 de noviembre de 2011 se notificó la Vista de Cargo, habiendo presentado descargos el 16 de diciembre de 2011, los que fueron considerados insuficientes. Finalmente, el 28 de diciembre de 2011, se notificó la Resolución Determinativa. Se indica por una parte que la notificación de la OVE, contempla como alcance la verificación de la validez de cuatro facturas detalladas en anexo, por el periodo fiscal enero de 2007 y por otra que la notificación de 3 de noviembre de 2011, evidencia que el contribuyente tuvo pleno conocimiento del inicio del proceso de verificación, en este sentido se observa que presentó la documentación solicitada mediante OVE; y que de la notificación personal con la Vista de Cargo, presentó descargos que fueron analizados y evaluados por la Administración Tributaria; posteriormente fue notificado con la Resolución Determinativa, la misma que fue impugnada, por lo que de la relación de hechos practicada, se evidencia que la Administración Tributaria en cumplimiento de lo dispuesto en los arts. 29-c) y 32 del Decreto Supremo N° 27310, inició el proceso de verificación con alcance a cuatro facturas de compra del periodo fiscal enero de 2007, aspecto que fue legalmente notificado al contribuyente, por lo que no puede alegar que no tuvo conocimiento del inicio del procedimiento de determinación o de la naturaleza del mismo, ni que se vulneró el art. 68 de la Ley 2492 (Código Tributario Boliviano), porque durante todo el procedimiento tuvo la oportunidad de presentar descargos y así lo hizo, los cuales fueron debidamente valorados; asimismo señala que si el alcance del procedimiento se limitó a verificar la validez de cuatro facturas de un periodo fiscal, correspondía el inicio de un proceso de verificación y no así un proceso de fiscalización al no ser la determinación total, es decir, aquella que comprende la fiscalización de todos los impuestos de por lo menos una gestión fiscal, ni parcial, la que comprende la fiscalización de uno o más impuestos de uno o más periodos, siendo en este caso la verificación concreta de 4 facturas, conforme señala el art. 29 incs. a), b) y c) de la Ley N° 2492 (Código Tributario Boliviano); a ello se debe añadir que el Parág. I del art. 95 del mismo cuerpo legal expresa que: "I. Para dictar Resolución Determinativa la Administración Tributaria debe controlar, **verificar**, fiscalizar o investigar...", observándose que la conjunción "o", implica que los procesos de control o de verificación o de fiscalización o de investigación concluyen con la emisión de una Resolución Determinativa que se fundamenta en la Vista de Cargo.

Sobre el II.2, indica que el inc. b) del art. 4 de la Ley 843, señala que el hecho imponible del IVA se perfecciona en el caso de prestación de servicios, desde el momento que **finalice su ejecución o prestación**, o desde la **percepción total o parcial del precio**, el que fuere anterior; más adelante el inc. a) del art. 8 de la misma norma establece que del impuesto determinado, se podrá restar el importe resultante de la aplicación de la alícuota del IVA 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 **periodo fiscal que se liquida.** De la misma manera el art. 10 de la misma norma,

establece que el impuesto resultante se liquidará y abonará sobre la base de la declaración jurada efectuada por periodos mensuales. Asimismo el num 3) de la Resolución Administrativa N° 05-0039-99, aclara que a efectos de la determinación del crédito fiscal establecido en el art. 8 de la Ley N° 843 se debe considerar la fecha de emisión de dichas facturas, aún en el caso de que éstas no hubieren sido canceladas, disposición ratificada por el segundo párrafo del inc. f) del num. 41 de la Resolución Administrativa N° 05-0043-99, que establece que a efectos de determinar el crédito fiscal, se deberá considerar para su aplicación la fecha de emisión de dichas notas fiscales, aún en el caso que éstas no hubiesen sido canceladas.

La Factura N° 5342477, emitida por la CRE Ltda., señala haber sido por el periodo octubre de 2006 y consigna como fecha de emisión 11 de octubre de 2006 por un importe de Bs. 575.965,10; y como base para crédito fiscal Bs. 563.760,40; Aviso de Cobranza N° 183163 del periodo octubre de 2006, que señala como importe total por suministro Bs. 563.760,40; Comprobante de Egreso N° 1575 de 29 de diciembre de 2006 que detalla pagado a CREE por Bs. 575.965,10; Comprobante de pago N° 9464 de 29 de diciembre de 2006 por el mismo importe, lo que evidencia que el contribuyente tuvo conocimiento del importe que podía computar como crédito fiscal en su declaración jurada del periodo octubre de 2006 por esta factura, en cumplimiento de la normativa legal tributaria citada; además, la Factura N° 5342477, señala como fecha de emisión 11 de octubre de 2006 periodo fiscal en el que concluyó el servicio que de acuerdo al num. 3) de la Resolución Administrativa N° 05-0039-99 e inc. f) del num. 41 de la Resolución Administrativa N° 05-0043-99, es el momento en el que se ha perfeccionado el hecho generador del IVA, correspondiendo computar el crédito fiscal contenido en dicha factura en ese periodo fiscal, es decir octubre de 2006.

Sobre el II. 3. El Artículo Único de la Ley N° 3249, establece que el servicio de transporte internacional de empresas bolivianas de carga por carretera, estará sujeto al régimen de tasa cero en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), pero, la aplicación de la mencionada tasa no implica que el sujeto pasivo sea beneficiario de la devolución del crédito fiscal (IVA), por no constituir exportación de servicios; asimismo el Decreto Supremo N° 28656, señala que la aplicación de la mencionada tasa cero en las operaciones de transporte internacional de carga, incrementará la competitividad de las empresas bolivianas reduciendo el impacto del IVA en esta actividad, por cuanto no repercutirá dicho impuesto en el precio consignado en la factura; para este efecto, en el inc. b) de su art. 2, define al transporte internacional de carga por carretera como el "Traslado de mercancías en general por carretera, desde el lugar en que se recibe en Bolivia o en otro país, hasta la entrega al destinatario en Bolivia u otro país, cumpliendo normas sobre tránsito aduanero internacional, ceñido a normas internacionales y/o convenios sobre operación de servicios. El régimen de tasa cero ((base imponible cero al IVA), se aplicará exclusivamente al servicio de transporte internacional de carga por carretera".

La Administración Tributaria, en aplicación del art. 64 de la Ley N° 2492 (CTB), emite la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0012-06, que

determina el procedimiento operativo y los mecanismos de control administrativos para la aplicación del régimen tasa cero en el IVA, en su art. 3, sostiene que el servicio de transporte internacional de carga por carretera sujeta al beneficio fiscal, es aquel originado en el país con destino final en el exterior o aquel originado en el exterior con destino final en el país, sin perjuicio del lugar en el que se realice la contratación o pago. Asimismo, su Disposición Final Segunda, sostiene que las facturas notas fiscales o documentos equivalentes emitidos a partir del 3 de enero de 2006 por la prestación de servicios de transporte internacional de carga por carretera, no son válidos para el cómputo del crédito fiscal IVA. En consecuencia, la Factura N° 36, fue emitida por concepto de transporte carretero Arica-Santa Cruz, es decir que se trata de una factura por servicios de transporte internacional de carga, por lo que conforme a la normativa ampliamente expuesta, es evidente que esta factura no tiene derecho a crédito fiscal.

Sobre el II.4, señala que de la revisión de antecedentes, cursan las Facturas 332 y 333, comprobantes de cuenta por pagar, comprobante de cuentas por pagar grupal, mayor de cuenta en dólares, denotando que ninguno de ellos lleva firmas de responsables de elaboración, ni cuentan con sello de notario, por lo que en aplicación del art. 35 del Decreto Supremo N° 24051, aplicable de conformidad al art. 5-II de la Ley N°-2492 (CTB), corresponde considerar lo dispuesto en el art.37 del Código de Comercio; a su vez el art. 44 del citado Código, señala la forma en que deben registrarse las operaciones en el Libro Diario, en cuyas partidas se deben expresar claramente las cuentas deudoras y acreedoras con una glosa clara y precisa de las operaciones y sus importes, **con indicación de las personas que intervengan en el operación** y los documentos de respaldo, transacciones que serán trasladadas al Mayor en orden cronológico, las referencias e importes deudores y acreedores de cada cuenta afectada para mantener los saldos por cuentas individualizadas; bajo ese entendido, es habitual que los Comprobantes de Diario, Ingreso o Egreso, de traspaso, de cuentas por pagar etc., tengan firmas de quienes participan en las transacciones, así como de quienes elaboran y revisan dichos comprobantes, siendo que la agrupación de éstos conforma también el citado registro de primera entrada o Libro Diario, cuyas transacciones son clasificadas en el Libro Mayor, que al constituirse en un registro posterior no cuentan con firmas de quienes los laboraron ni revisaron, ya que la norma sólo señala que deben ser empastados, notariados y foliados, por lo que corresponde en todo caso desconocer dichos registros como prueba, tal como lo dispone el art. 62 del Código de Comercio y con relación al convenio de compra venta de productos suscritos entre Santa Mónica Cotton S.A. y Plasticruz S.R.L, el mismo no ha sido legalizado por autoridad competente, de manera tal que dé fe de la veracidad del contenido del convenio, por cuanto no corresponde su consideración como medio de prueba.

Sobre el II.5, el art. 70 num. 1 de la Ley 2492, establece como obligación del sujeto pasivo, determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la Administración Tributaria; asimismo, el art. 165 de la Ley 2492, establece que el que por acción u omisión **no pague o pague de menos la deuda tributaria**, será sancionado con el 100 % del monto calculado para la

deuda tributaria. En este aspecto, para el caso IVA, conforme el art. 7 de la Ley N° 843, sobre el precio neto de las ventas, se aplica la alícuota del 13 % y posteriormente, conforme el art. 8 de la misma Ley, del impuesto determinado, se restará el crédito fiscal generado en las compras, importaciones definitivas, contratos de obras o servicios o toda otra prestación, a condición de que se encuentren vinculadas con las operaciones gravadas y que se hubieran facturado en el periodo fiscal que se liquida. Por tanto, al considerar el sujeto pasivo en su declaración jurada del IVA del periodo fiscal enero de 2007, el crédito fiscal contenido en las 4 facturas observadas por la Administración Tributaria, este aspecto significó que el contribuyente hubiera incumplido su obligación de determinar correctamente la obligación tributaria y consecuentemente hubiera pagado de menos el importe del tributo correspondiente, por lo que en marco de lo establecido en art. 165 de la Ley 2492, correspondía confirmar lo determinado por la Administración Tributaria en relación a la calificación de omisión de pago.

II.1. PETITORIO.

Por todo lo que expuso, pide que en mérito a los antecedentes y fundamentos anotados, se declare IMPROBADA la demanda contencioso-administrativa interpuesta por SANTA MÓNICA COTTON TRADING COMPANI S.A. que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0674/2012 de 13 de agosto de 2012, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

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

La Administración Tributaria en uso de sus facultades emitió en contra de Santa Mónica Cotton S.A., la Vista de Cargo N° 7911-7911OVE00017-0069/2011, por haberse efectuado la determinación de las obligaciones del contribuyente relativas al IVA-Crédito Fiscal correspondiente al periodo de enero 2007, sobre base cierta, considerando la documentación presentada por el contribuyente sus registros contables y la información extraída por el SIRAT, determinado que cuatro facturas verificadas nos son válidas para el cómputo del crédito fiscal. En ese sentido posteriormente se emitió la Resolución Determinativa N° 17-00592-11, que resuelve determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible las obligaciones impositivas de SANTA MONICA COTTON S.A., que asciende a 165.686 UFV equivalente a Bs. 284.224 al 23 de diciembre de 2011, que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago. Contra esta Resolución Determinativa el contribuyente interpuso Recurso de Alzada que mereció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0089/2012 de 9 de abril, que confirmo en todas sus partes la resolución impugnada. Contra esta Resolución de Alzada, el ahora demandante interpuso Recurso Jerárquico, que fue resuelto mediante la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0674/2012, que confirma a su vez a sus predecesoras.

1.- En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Código de Procedimiento Civil, en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 114, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Código de Procedimiento Civil, se corrió traslado al demandante para la réplica que sale a fs. 116 la que ratificó los términos de la demanda; de igual modo, a fs. 124 se presentó dúplica que ratificó los términos de la respuesta a la demanda.

2.- Concluido el trámite se decretó a fs. 126, "autos para sentencia".

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Que del análisis y compulsa de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-674/2012, que resuelve el Recurso Jerárquico impugnado, se establece que para el caso de autos, el punto de controversia radica en que si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, prescindió de procedimientos legalmente establecidos como la notificación con una Orden de Fiscalización para la emisión de la Resolución Determinativa y además de la correcta valoración de 4 facturas y si la resolución impugnada, se enmarca en el tipo previsto por la norma como evasión impositiva.

En ese sentido, por su orden se señala:

1.- En relación a que la Autoridad General de Impugnación Tributaria habría prescindido de la Orden de Fiscalización.

De los antecedentes administrativos, se evidencia que con la notificación de la Orden de Verificación N° 79110VE0017, que contempla como alcance la verificación de la validez de cuatro facturas detalladas en anexo, por el periodo fiscal enero de 2007, notificado el 3 de noviembre de 2011, se evidencia que el contribuyente tuvo pleno conocimiento del inicio del proceso de verificación; asimismo, se observa que presentó la documentación solicitada a través de la nota anexa a la Orden de Verificación, fue notificado de forma personal con la Vista de Cargo, contra la que pudo presentar descargos que fueron analizados y evaluados por la Administración Tributaria, posteriormente fue notificado con la Resolución Determinativa ahora impugnada.

De lo manifestado se colige que la Administración Tributaria en cumplimiento del art. 29-c) y 32 del Decreto Supremo N° 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano, inició el proceso de verificación con alcance a cuatro facturas de compra del periodo fiscal enero 2007, aspecto que fue legalmente notificado al contribuyente que tuvo conocimiento desde el inicio del proceso de determinación o de la naturaleza del mismo. En tal mérito, tuvo la oportunidad, conforme al art. 68 de la Ley 2492, de presentar descargos, que así lo hizo y los cuales fueron valorados en sede administrativa; de la misma manera, al limitarse el alcance del proceso sólo a verificar la validez de 4 facturas de un periodo fiscal, correspondía el inicio de un proceso de verificación y no así a un proceso de fiscalización porque no se trataba de una determinación total

que comprenda la fiscalización de todos los impuestos de por lo menos una gestión fiscal ni parcial que comprenda la fiscalización de uno o más impuestos de uno o más periodos, en apego a lo que señala el art. 29-a) y b) del repetido Decreto Supremo 27310.

Al respecto, de acuerdo al art. 96 de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano, la Administración Tributaria, emitió la Vista de Cargo que fundamenta la Resolución Determinativa emergente del proceso de verificación de las 4 facturas contempladas, conforme lo expresa el Parág. I del art. 95 del mismo cuerpo legal, que señala que para dictar Resolución Determinativa la Administración Tributaria debe controlar, VERIFICAR, fiscalizar o investigar, observándose que este artículo reconoce a la conjunción o como una forma disyuntiva o alternativa pero que concluye con la emisión de una Resolución Determinativa que se fundamenta sobre la base de la Vista de Cargo. Por otra parte, si bien es cierto que una orden de verificación no es igual a una orden de fiscalización, en cuanto a su alcance respecto a los impuestos, periodos y hechos, pero culminan como se dijo con la Resolución Determinativa, para el caso fue correcto que la Administración Tributaria inicie sus actuaciones con la notificación de Orden de Verificación que posteriormente se convirtió en la Vista de Cargo N° 7911-7911 OVE 00017-0069-2011 que fundamentó la Resolución Determinativa N° 17-00592-11 y que estas actuaciones administrativas fueron debidamente notificadas al contribuyente; es decir, no existió indefensión peor aún si éste presentó sus descargos que fueron valorados en instancia administrativa.

2.- Sobre las 4 facturas:

Factura N° 5342477 emitida por la CRE.

El demandante justifica el reparo de esta factura en el hecho de que sería la Empresa CRE la que habría incumplido la norma, pues ésta emitió la factura en tiempo y forma. En este sentido, existía imposibilidad material de declarar la factura en el periodo que pretende la Administración Tributaria, pues no se contaban con los datos suficientes para proceder con el registro de una factura que la empresa no tenía conocimiento. A lo señalado, se precisa que el inc. b) del art. 4 de la Ley 843, señala en su primer párrafo que el hecho imponible del IVA se perfecciona en el caso de prestación de servicios desde el momento que finaliza su ejecución o prestación o desde la percepción total o parcial del precio el que fuere anterior. A su vez el inc. a) del art. 8 de la misma Ley, establece que del impuesto determinado se podrá restar el importe resultante de la aplicación de la alícuota del IVA sobre el monto de las compras, importaciones y de toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen que se los hubiese facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida. Revisado los antecedentes, se tiene que la observación de la Administración Tributaria va referida a que esta factura emitida por la CRE que consigna como fecha de emisión 11 de octubre 2006,fue declarada en el periodo de enero de 2007, debido a que según la Empresa y el sello cancelado que lleva, la misma fue pagada el 1° de enero del 2007 y que al momento de ser notificados con la pre-factura no contaban con información del número de la factura para incluirla en su libro de compras del periodo octubre 2006. Esto evidencia

que el contribuyente tuvo conocimiento del importe que podía computar como crédito fiscal en su declaración jurada en el periodo octubre 2006 por esta factura.

Factura N° 36 de YICHENG LOGISTICS BOLIVIA SRL.

De la revisión de esta Factura N° 36, emitida el 24 de enero 2007por Bs. 1.322.-, se evidencia que la misma fue por concepto de transporte carretero Arica-Santa Cruz; es decir, se trata de una factura por servicio de transporte internacional de carga, por lo que conforme lo establece el artículo único de la Ley 3249, inc. b) art. 2 del Decreto Supremo 28656, así como el art. 5 y la Disposición Final Segunda de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0012-06, se constata que esta factura no tiene derecho a crédito fiscal. Esta circunstancia, tiene su razón de ser por cuanto la referida Ley 3249 establece el Régimen Tasa Cero en el Impuesto al Valor Agregado para las operaciones de transporte internacional de carga, con el objeto de incrementar la competitivad de las empresas bolivianas reduciendo el impacto del IVA en esta actividad.

Facturas Nos. 332 y 333 de Plásticos Natal SRL.

Las referidas facturas emergen de convenio de compraventa de productos, suscrito entre Santa Mónica COTTON S.A., en calidad de contratante, Plásticruz S.R.L., en calidad de proveedor e INALTEX Ltda., en calidad de comprador; sin embargo, se observa que este convenio no fue legalizado por autoridad competente que dé la veracidad del contenido del convenio. Posteriormente, se presentaron como descargados a la Vista de Cargo, entre otros documentos el Comprobante de Cuentas por Pagar que registra la compra a crédito por los importes de las Facturas 332 y 333; Comprobante de CXP Grupal N° 811 de 31 de enero de 2011, por los importes por las facturas sin firma ni identificación de los responsables, ni legalizado, incumpliendo lo dispuesto en el art. 37 del Código de Comercio. En este sentido, se constató que ninguna de ellas consigna identificación de los responsable, por lo que la falta de aspectos formales verificados en los mismos, y al no existir documentos fehacientes que den fe a que efectivamente se efectuaron esas transacciones, correspondió confirmar el reparo establecido por la Administración Tributaria en la Resolución Determinativa, conforme dicta el art. 76 de la Ley N°2492.

3.- En relación a la calificación de la conducta como omisión de pago.

El demandante afirma que su empresa no incurrió en la falta de pago o el pago en menos de la deuda tributaria, aún a pesar de que en algunos casos en los que los emisores de las facturas cometieron irregularidades, no consideraron que la conducta de la empresa se enmarque al tipo previsto por la norma como omisión de pago.

Al respecto, la Administración Tributaria, manifestó que el uso indebido de un crédito fiscal surge por declarar facturas de compras que no cumplen los requisitos establecidos en las normas para ser utilizadas como crédito fiscal, observaciones que dieron origen a los reparos al IVA, situación verificada por la Administración Tributaria y que no logró desvirtuar el contribuyente contraviniendo lo dispuesto por los arts. 33, 36 y 40 del Código de Comercio y 17 y 70 de la Ley N° 2492; consecuentemente la conducta del contribuyente se adecúa a lo previsto en el art. 160-2) de la

Ley 2492, que señala como contravención tributaria la del num. 3) omisión de pago. En este contexto, se tiene que al considerar la Declaración Jurada del IVA del periodo fiscal enero 2007, el crédito fiscal contenido en las 4 facturas observadas, ha significado que el contribuyente incumpla su obligación de determinar correctamente la obligación tributaria, consecuentemente se habría pagado menos del importe del título, por lo que corresponde ratificar la omisión de pago contenida en el art. 165 de la Ley 2492.

VI. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no tiene asidero legal alguno y no demuestra las violaciones que acusa.

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 contenciosa administrativa de fs. 63 a 75, interpuesta por Santa Monica Cotton Trading Company S.A., representada por Andrés Ivan Petricevic Suárez, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0674/2012 de 13 de agosto de 2012.

No suscribe el Magistrado Antonio Guido Campero Segovia por emitir voto disidente.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETRIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTION: ...2016.....
SENTENCIA Nº ...93.... FECHA 30 de marzo
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº ...1/2016.....
Dr. Antonio G. Compero Sogeva
VOTO DISIDENTE: .....

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