Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA:	141/2018.
FECHA:	Sucre, 21 de marzo de 2018.
EXPEDIENTE:	1124/2014.
PROCESO :	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Eduardo García Choque contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR:	**Esteban Miranda Terán.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 25 a 31, interpuesta por Eduardo García Choque, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1128/2014, pronunciada el 29 de julio, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 40 a 45 vta.; notificación al tercero interesado de fs. 122; por renunciado el derecho a la réplica conforme proveído de fs. 125; 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 demanda señala que la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) realizó un proceso de fiscalización parcial sobre las actividades comerciales del contribuyente en mérito a la orden N° 0012OFE00128 de 14 de mayo de 2012 relacionados con el Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transferencias (IT) por los periodos de abril, mayo y junio de 2008, dentro del cual giró la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/FVE-I/VC/671/2012 de 30 de octubre y notificada por cédula el 5 de noviembre de 2012.

Previa presentación de los descargos respectivos del contribuyente, el SIN emitió la Resolución Determinativa (RD) N° 034/2013 de 30 de enero, que estableció un reparo tributario por valor de 337.352 UFV, equivalente a Bs.609.691 a la fecha de la citada RD, por ingresos no declarados en el IVA e IT por los periodos abril, mayo y junio 2008 y a título de sanción, aplicó una multa igual al 100% del tributo omitido que asciende a 223.237 UFV, equivalente a Bs.403.453, totalizando 560.589 UFV equivalente a Bs.1.013.144.-

Posteriormente, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz (ARIT) emitió Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1037/2013, que confirmó la RD N° 034/2013, declarando firme y subsistente la deuda tributaria.

Concluye indicando que, tramitado el recurso jerárquico correspondiente, la AGIT emitió Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0122/2014 de 27 de enero, que anuló la Resolución de Recurso de Alzada, porque no consideró las cuestiones de fondo planteadas en el recurso de alzada.

En cumplimiento de lo anterior, se dictó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0376/2014 de 28 de abril, que provocó la impugnación mediante recurso jerárquico, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1128/2014 de 29 de julio y notificada el 21 de agosto de 2014 (sin indicar mayores fundamentos respecto a dicha Resolución).

I.2. Fundamentos de la demanda.

El contribuyente Eduardo García Choque entre los fundamentos de su demanda, señaló:

1.- Sobre la nulidad por inadecuada aplicación del método de terminación, información de terceros.

La AGIT incurrió en gruesos errores porque no afirmó el contribuyente que la base cierta no pueda ser obtenida de fuente de terceros, eso es evidente; sin embargo, el requisito de validez de esa información es que exista congruencia entre lo que se pretende averiguar y los datos obtenidos. En el presente caso, la información de la aduana se refiere a los valores importados que hacen referencia con el IVA importaciones, en cambio la fiscalización se propuso establecer si existen o no ventas y a cuánto ascienden los correspondientes impuestos. Continúa indicando que se pretende utilizar el mismo valor imponible del IVA importaciones para el valor imponible el IVA venta mercado local, lo cual demuestra que el valor cierto procurado por la aduana para la importación se confunde con el valor cierto a los fines de la base imponible sobre los mismos IVA e IT, sin previamente demostrar que se hubieran producido las ventas.

2.- Sobre la inscripción en el régimen simplificado y el ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria.

Entre los fundamentos de la AGIT, admite y valida sus argumentos del contribuyente ya que si por el volumen de la actividad económica no le corresponde el régimen simplificado, lo correcto es con carácter previo la recategorización, lo cual no aconteció y ha conducido a la fiscalización a resultados erróneos, puesto que, pretender que facture cuando al permanecer en el régimen simplificado está impedido legalmente a hacerlo y tampoco se puede desconocer el derecho a apropiar crédito fiscal del IVA ya que si le reclaman débito fiscal deben necesariamente darle derecho a apropiarse crédito fiscal.

3.- Sobre el beneficio del crédito fiscal y el IVA importaciones.

Se trata de una aplicación mecánica del art. 12 de la Ley N° 843, sin razonar ni referirse a los principios tributarios (sin señalar menos fundamentar cuales) que deben estar presente en los procesos de fiscalización y determinación, y con ese proceder la determinación se sesga y se desvirtúa porque llega a resultados totalmente alejados de la realidad, al cobrar impuestos no sobre el valor agregado sino sobre el total de la venta como si se tratará de un impuesto clásico a las ventas que no rige en Bolivia; peor aún este tributo que fue pagado en Aduana al doblarse luego

se convierte en base de la sanción, con lo cual el tributo se cuadruplica y se convierte en una pretensión absolutamente confiscatoria.

4.- Respecto a la doble sanción.

La AGIT admite que una sanción es de carácter formal y otra de carácter material y éstas responden a circunstancias o hechos diversos, no obstante, niega que exista una doble sanción y omite referirse a la Ley N° 317 que ha presumido la sanción formal de 2.500 UFV.

5.- Sobre el Impuesto a las Transferencias (IT).

Señala que, dado que los argumentos si bien han sido desestimados, esto no significa que se trate de un acto legal ni justo porque como se rebatió punto a punto los argumentos de la AGIT, son parcializados y no responden al propósito de un control de legalidad administrativa; en consecuencia, al desestimarse o reducirse los cargos por el IVA y al estar directamente relacionados en esa misma dirección, deben reducirse los cargos por el IT.

6.- En cuanto a la aplicación del art. 99.I de la Ley N° 2492-Código Tributario Boliviano (CTB).

Indica que, sobre este punto la AGIT se pronuncia favorablemente y admite que la RD ha sido dictada fuera de plazo y por tanto resuelve eliminar el cálculo de intereses por el periodo excedentario en su dictación.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando *"se dicte sentencia revocando el Acto Impugnado es decir la Resolución AGIT-RJ N° 1128/2014 y se disponga al mismo tiempo la Anulación* ***TOTAL*** *del procedimiento determinativo hasta la correspondiente Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/FVE-I/VC/671/2012 de 30 de octubre de 2012 incluida la Resolución Determinativa N° 034 (...), consecuentemente, disponiéndose que se practique una nueva fiscalización..."* (sic).

II. DE LA CONTESTACION A LA DEMANDA.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 25 de junio de 2015, que cursa de fs. 40 a 45 vta., y señaló lo siguiente:

1.- Sobre la nulidad por inadecuada aplicación del método de determinación, información de terceros; señala que se debe tener claro que la determinación sobre base cierta se funda en información, datos y prueba que la Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades pueda obtener sobre los hechos generadores, de modo que le permita evidenciar y demostrar fácticamente los resultados de la determinación; si bien, esta información puede ser obtenida del contribuyente, también puede obtenerse de terceras personas o agentes de información, e inclusive de la propia labor investigativa de la Administración Tributaria, con el fin de obtener pruebas de hechos imponibles ocurridos.

Por lo expuesto, la AGIT evidenció que el SIN en función a la información proporcionada por el sujeto pasivo y la obtenida de terceros (Aduana Nacional), elaboró los papeles de trabajo: *"Relevamiento de Información de los productos importados, Verificación Pólizas Importación para Cálculo IVA y GA, Determinación de los Ingresos no Declarados"*, que tienen su origen en el trabajo de campo realizado por la Administración Tributaria en el que efectuó el relevamiento de la información de las DUI, obtenidas en el Proceso de Fiscalización determinando volúmenes de importación de frutas, importes e impuestos pagados, que constituyeron la base para la determinación de los ingresos no declarados y como consecuencia de impuestos omitidos en el IVA e IT, por lo que, realizó importaciones relacionadas al giro de su negocio conforme a la información obtenida por el SIN sobre dichas importaciones mediante el control cruzado ejercido en la base de datos de la Aduana; por lo que es evidente que el importador de la mercancía es Eduardo García Choque y que la determinación efectuada se realizó en base a la información generada por el recurrente y la Aduana Nacional como un tercero.

En ese sentido, señala que aunque el contribuyente no haya presentado toda la documentación solicitada, la Administración contaba con los documentos e información suficiente que le permitieron conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores de tributos, por lo que, estuvo en condiciones de determinar la base imponible y para establecer el costo de los productos importados y poder determinar los ingresos no declarados, consideró la base imponible conforme dispone el art. 6 de la Ley N° 843, concordante con la Norma Contable 1-Principios de Contabilidad generalmente aceptados en Bolivia que dispone el registro de las mercancías al valor de su costo.

Previa transcripción del art. 76 del CTB; expresa que, el contribuyente en el Proceso de Determinación se limitó a presentar simplemente porcentajes y coeficientes de una página de internet, sin mayor sustento técnico ni legal, aspecto respaldado también en la Sentencia N° 116/2014 de 6 de junio; y concluye que, está claro que la determinación de la base imponible, plasmada tanto en la Vista de Cargo como en la RD, se adecuan a lo previsto en el art. 43.I del CTB.

2.- Respecto a la inscripción en el régimen simplificado y el ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria; señala que, la AGIT evidenció que la Administración Tributaria constató que Eduardo García Choque no desarrollaba actividades de comerciante minorista de acuerdo al régimen tributario simplificado, sino como comerciante mayorista estableciendo por ingresos percibidos y no declarados correspondiente a los periodos fiscalizados; excediendo el límite permitido para el régimen simplificado, correspondiendo su recategorización al régimen general y por tal motivo, emitió el Acta de Infracción N° 4357, que estableció la clausura del establecimiento hasta la regularización de su inscripción y la multa de 2.500 UFV, por lo que, es evidente que el demandante, se encontraba en un régimen incorrecto incumpliendo el art. 11 del DS N° 24484.

3.- Sobre el beneficio del crédito fiscal y el IVA importaciones; manifiesta que, la Administración Tributaria determinó ingresos no declarados por la venta de frutas, aspecto reconocido por el recurrente

ahora demandante que refiere la comercialización de frutas provenientes de mercados de importación, así como la realización de las importaciones no destinadas a él mismo, sino también a otros comerciantes, por lo que, al efectuar operaciones comerciales como un contribuyente del régimen general, no puede pretender la compensación del crédito fiscal por las importaciones realizadas sustentándose en el régimen tributario simplificado y art. 15 del DS N° 24484, cuando el segundo párrafo del art. 12 de la Ley N° 843, establece de manera imperativa que en los casos que las ventas no se hallen respaldadas con las respectivas facturas, el gravamen debe ser ingresado sin derecho a cómputo del crédito fiscal alguno, por lo que los argumentos del demandante no tienen respaldo alguno.

4.- Respecto a la doble sanción; señala que, en los actos administrativos, no se advierte que el Proceso Sancionatorio, emergente del Acta de Infracción, hubiera sido unificado al procedimiento determinativo conforme el art. 169 del CTB, por lo que, no correspondió emitir pronunciamiento alguno sobre el mismo y tampoco de la aplicación de la Ley N° 317.

Asimismo, señala que la Administración Tributaria en la RD impuso una multa del 100% del tributo omitido determinado en el proceso de fiscalización, en aplicación del art. 165 del CTB concordante con el art. 42 del DS N° 27310-Reglamenteo al CTB (RCTB) por haber incurrido en la conducta de omisión de pago, por lo que resulta evidente que la multa impuesta en el Acta de Infracción, surge como resultado del incumplimiento al deber formal incurrido por el contribuyente por encontrarse en un régimen tributario al cual no pertenecía y la sanción establecida en la RD como omisión de pago emerge del tributo omitido determinado en el proceso de fiscalización como resultado de los ingresos no declarados.

5.- En cuanto al IT; manifiesta que, se constató que el contribuyente ejerció el comercio dentro del territorio nacional y de conformidad a los arts. 72 y 73 de la Ley N° 843, el contribuyente se constituye en sujeto pasivo del IT, por lo que la afirmación del demandante no corresponde.

6.- Sobre la aplicación del art. 99.I del CTB; señala que, el artículo citado, no establece que el incumplimiento de plazo para emitir la RD, esté sancionado con la nulidad del acto administrativo, no obstante, sanciona el incumplimiento del plazo dispuesto para el dictado de la RD respectiva con la pérdida de la facultad del SIN para el cobro de intereses entre la fecha que debió dictarse el acta administrativo y su notificación, disposición legal aplicada en el presente caso al evidenciarse que este acto fue dictado fuera del término de 60 días establecido por Ley, demostrándose que la AGIT analizó correctamente los antecedentes del proceso y las pruebas aportadas por las partes, como la normativa aplicable al caso concreto, citando la Sentencia N° 171/2014 de 25 de junio como respaldo.

Continúa citando como doctrina tributaria del sistema SIDOT V.3 de la Administración Tributaria, la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0394/2009, como jurisprudencia las Sentencias Nos. 510/2013 de 27 de

noviembre, 0228/2013 de 2 de junio, ambas emitidas por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia y la Sentencia constitucional N° 0287/2003-R de 11 de marzo.

Finaliza ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución Jerárquica ahora impugnada e indicando que la demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la emisión de la Resolución impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Eduardo García Choque impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° 1128/2014 de 29 de julio emitida por la AGIT.

III.-ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS 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:

1. Que, 12 de junio de 2012, la Gerencia Distrital La Paz del SIN notificó a Eduardo García Choque con la Orden de Fiscalización N° 0012OFE000128, de 14 de mayo de 2012 correspondiente a los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2008 del IVA; asimismo, mediante Requerimiento N° 111611 de fs. 7 del Anexo 3, solicitó documentación consistente en: extractos bancarios, kárdex e inventarios de productos importados, DUI's con documentación de respaldo, el detalle de productos vendidos, precios unitarios y márgenes de utilidad de los productos importados, conforme consta de fs. 2 a 4 del Anexo 3 de antecedentes administrativos.

El 27 de junio de 2012, la Administración Tributaria emitió el Acta de Recepción de Documentos de fs. 13 del Anexo 3, que detalla la entrega de: DUI C-5856, DUI C-5856, DUI C-7486 Y DUI C-9709, además de otra documentación asociada a la importación.

El 30 de octubre de 2012, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDLPZ/DF/FVE/INF/3844/2012 de fs. 919 a 926 del Anexo 7, que previo relevamiento de las importaciones realizadas por el contribuyente, estableció que se realizaron 54 importaciones de frutas y a partir de ellas, se obtuvo ingresos por un total de Bs.1.904.193.- determinándose **el perfeccionamiento del hecho generador** al haberse **efectivizado el hecho material cuantificado**, a partir de las DUI y su documentación de respaldo, por lo que como resultado de la fiscalización estableció la deuda tributaria de Bs.1.016.686.- equivalente a 569.563 UFV por el IVA e IT de los periodos abril a junio 2008, más intereses y sanción por omisión de pago (las negrillas son añadidas).

El 5 de noviembre de 2012, el SIN notificó por cédula a Eduardo García Choque con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/FVE-I/VC/671/2012

de 30 de octubre de 2012 de fs. 928 a 931 del Anexo 7, la misma que establece la liquidación previa de la deuda tributaria sobre base cierta, emergente de la verificación de ingresos no declarados, por un total de 569.563 UFV equivalente en Bs.1.016.686.-, cursante de fs. 928 a 935 del Anexo 7 de antecedentes administrativos; y el 5 de diciembre de 2012, Eduardo García Choque, presentó los descargos respectivos a la citada Vista de Cargo conforme consta de fs. 938 a 943 del Anexo 7.

Posteriormente, la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, emitió la RD N° 034/2013 de 30 de enero de 2013 de fs. 1036 a 1047 del Anexo 8, que determinó sobre base cierta de las obligaciones del contribuyente por los ingresos percibidos no declarados por el IVA y el IT por un monto de 560.589 UFV, que incluye tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago.

El 14 de octubre de 2013, la ARIT La Paz emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1037/2013, que confirmó la RD N° 034/2013; manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria debiendo aplicarse el art. 99.I del CTB, conforme cursa de fs. 112 a 124 vta., del Anexo 1.

El 27 de enero de 2014, la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0122/2014, que anuló la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1037/2013 para que la ARIT La Paz emita nueva Resolución en la cual se pronuncie expresamente sobre las cuestiones de fondo planteadas en el recurso de alzada, cursante de fs. 204 a 215 del Anexo 2. Dando cumplimiento a lo anterior, la ARIT La Paz emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0376/2014 de 28 de abril, que confirmó la RD N° 034/2013 de 30 de enero; consecuentemente, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria.

Contra la referida Resolución de Alzada, Eduardo García Choque interpuso recurso jerárquico de fs. 302 a 306 y subsanado a fs. 310 del Anexo 2, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1128/2014 de 29 de julio, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0376/2014 de 28 de abril; en consecuencia, quedó firme y subsistente la RD N° 034/2013 de 30 de enero; todo de conformidad a lo previsto en el art. 212.I.b) del CTB. Por consiguiente, Eduardo García Choque interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

2. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354.II y III del Código de Procedimiento Civil (CPC-1975).

3. Concluido el trámite, se decretó Autos para Sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 125 de obrados.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe en determinar: **1)** si la autoridad demandada obró de manera correcta al confirmar la determinación sobre base cierta y con información de terceros; **2)** si

correspondía la emisión del Acta de Infracción N° 4357 en contra de Eduardo García Choque por incumplimiento a las condiciones otorgadas al régimen tributario simplificado; **3)** si debía beneficiarse de crédito fiscal por las importaciones realizadas y el IVA importaciones; **4)** establecer si existió una doble sanción impuesta al sujeto pasivo por el SIN y si le correspondían los cargos por el IT; y **5)** si la RD N° 034/2013 de 30 de enero ha sido emitida fuera de plazo.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

V.1. Respecto a la determinación sobre base cierta; cabe señalar que el art. 42 del CTB, establece que la base imponible es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenido de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar; teniendo la Administración Tributaria amplias facultades para verificar, controlar, fiscalizar e investigar, conforme se desprende de la lectura de los arts. 66.1, 100 y 104 del CTB.

Por su parte, el art. 43 del citado cuerpo legal, refiere que la base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: **1)** Sobre **base cierta**, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo; y **2)** Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concurra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente. De tal forma que la determinación tributaria sobre **base cierta** se da cuando el contribuyente cuenta con la documentación necesaria para determinar el tributo exigible, esto es con **documentos que permitan a la Administración Tributaria conocer en forma directa y cierta el hecho generador de la obligación tributaria** y la determinación tributaria sobre base presunta, cuando no se ha podido obtener la información necesaria por acción u omisión del deudor, autorizándose a la Administración Tributaria a que recurra a hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación tributaria (las negrillas son añadidas).

En el caso de autos, conforme se tiene de los antecedentes administrativos, la Administración Tributaria requirió al contribuyente, la entrega de documentación consistente en: extractos bancarios, kárdex e inventarios de productos importados, DUI's con documentación de respaldo, el detalle de productos vendidos, precios unitarios y márgenes de utilidad de los precios importados conforme Requerimiento N° 111611 cursante a fs. 7 del Anexo 3 para realizar la fiscalización, presentando el contribuyente las DUI's Nos. C-5856, C-5856, C-7486 Y C-9709 y otra documentación relacionada a la importación, conforme se advierte a fs. 13 del referido Anexo 3 y al mismo tiempo, el SIN requirió las importaciones realizadas por Eduardo García Choque en las gestiones 2008 y 2009 a la Aduana Nacional de Bolivia conforme sus amplias facultades otorgadas por el CTB, mismas que fueron remitidas por la institución requerida conforme evidencia la nota AN-GNFGC-DDCFC-N° 852/12 de 13 de agosto de 2012 de fs. 14 a 15 del Anexo 3.

Asimismo, es preciso indicar que, fue el propio contribuyente quien reconoció en su memorial de descargos a la Vista de Cargo (ver fs. 938 a 943 del Anexo 7) que se dedica al comercio de productos agropecuarios, específicamente de frutas importadas (manzana y uva) e incluso, para tal efecto, cuenta con un puesto de venta ubicado en el "local sito en la calle Max Paredes N° 172, zona 14 de Septiembre", habiendo realizado importaciones relacionadas al giro de su negocio y tales afirmaciones del sujeto pasivo concuerdan con la información obtenida en la base de datos de la Aduana Nacional a través de las DUI's ya mencionadas, por lo que la Administración Tributaria **contó con la documentación necesaria para poder determinar el hecho generador de la obligación tributaria sobre base cierta** en el presente caso; por tanto, se evidencia que fue correcto el método de determinación de la base imponible (base cierta) establecido por la Administración Tributaria y como acertadamente se confirmó en la instancia administrativa y recursiva (autoridad de alzada y jerárquica).

V.2. Respecto a la emisión del Acta de Infracción N° 4357; cabe señalar que, respectivamente a la elaboración del Acta de Infracción por las verificaciones realizadas por la Administración Tributaria en cuanto al sujeto pasivo que debe cambiar del régimen simplificado al general, el SIN debe realizar un inventario valorado de los productos del contribuyente, para analizar el cumplimiento o incumplimiento de los parámetros establecidos como requisitos para pertenecer o no al régimen simplificado, conforme con el art. 3.2).b) del DS N° 24484 de 29 de enero de 1997, determinando los valores de la mercadería, muebles y enseres que tiene este negocio, cuyo valor no debe superar el límite de Bs. 37.000; además que el monto de las ventas anuales no supere Bs. 136.000.- y que el precio unitario para comerciantes minoristas de los productos vendidos no sea mayor a Bs. 480. conforme lo previsto en el art. 18 del DS N° 24484, modificado por el arts. 2.1, 2 y 3 del DS N° 27924 de 20 de diciembre de 2004, para de esta forma pueda establecer que al sujeto pasivo le corresponde estar inscrito en el régimen general.

Continuando con el DS N° 24484, el art. 11 establece que *"Cuando la variación del monto del capital sea tal que corresponda a otra categoría,* ***el sujeto pasivo debe presentar una declaración*** *modificando la categoría, al finalizar el año fiscal, en las condiciones y plazos que establezca la Dirección General de Impuestos Internos"* (sic). En ese entendido y de la revisión de antecedentes, se advierte que el SIN en el proceso de determinación constató que Eduardo García Choque no desarrollaba actividades de comerciante minorista de acuerdo al régimen tributario simplificado, sino más bien, como comerciante mayorista que establecía por ingresos y no declarados correspondientes a los periodos analizados la suma de Bs.1.904.193 conforme se evidencia de fs. 893 a 894 del Anexo 7 de antecedentes administrativos, por lo que, **se excedió el límite permitido para el régimen simplificado**, correspondiendo su recategorización al régimen general, conforme a la normativa legal descrita *ut supra,* y por consiguiente, la Administración Tributaria emitió el Acta de Infracción N° 4357 que establece la clausura del establecimiento **hasta la regularización de su inspección** y la multa de 2.500 UFV.

Por lo expuesto, el sujeto pasivo Eduardo García Choque se encontraba en un régimen incorrecto incumpliendo el art. 11 del DS N° 24484, siendo

pasible a las sanciones y determinaciones que crea conveniente el SIN de acuerdo a los arts. 14 y 15 del citado DS, sin que proceda la aplicación del art. 13 del mencionado DS, **porque el contribuyente nunca informó al SIN que no cumplía con los requisitos de su categoría** conforme el citado art. 11 del DS señalado; por lo que, las actuaciones de la Administración Tributaria se desarrollaron conforme las disposiciones legales y facultades otorgadas por los arts. 66.1, 100 y 104 del CTB, por tanto, no corresponden los argumentos del contribuyente que reclama la inscripción al régimen general por pertenecer al régimen tributario simplificado, situación ya demostrada que no es evidente (las negrillas son añadidas).

V.3. En cuanto a si le correspondía el beneficio del crédito fiscal por las importaciones realizadas y el IVA importaciones; es preciso señalar que, la interpretación del art. 12 de la Ley N° 843 establece que toda enajenación realizada por un sujeto pasivo sin que se encuentre respaldada por las facturas respectivas, nota fiscal o documentos equivalentes determinará la obligación de ingreso del gravamen sobre el monto de tales enajenaciones, **sin derecho a cómputo de crédito fiscal alguno** y constituye en delito de defraudación tributaria, concordante con el art. 12 del DS N° 21530, el cual señala que, cuando se determinen ventas de bienes o servicios sin la emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente, el contribuyente debe cancelar el impuesto **sin derecho a crédito fiscal** alguno sobre esas ventas.

En ese sentido y de una revisión de antecedentes administrativos, se establece que la Administración Tributaria a partir de las importaciones realizadas por el contribuyente, **determinó ingresos no declarados por la suma de Bs.1.904.193 por las ventas de frutas efectuadas** conforme se evidencia del listado de *"Determinación de Ingresos no Declarados" (sic)* correspondiente a los periodos abril, mayo y junio 2008 (ver fs. 893 del Anexo 7), y tal aspecto fue reconocido por Eduardo García Choque en su memorial de descargos, al afirmar que "la comercialización de frutas provenientes de mercados de importación y que la realización de las importaciones no son destinadas para el uso exclusivo del contribuyente, sino destinadas también para otros comerciantes", por lo que, conllevó el pago de un impuesto menor al que correspondía si el sujeto pasivo hubiera procedido al cambio de régimen tributario y emitir las facturas correspondientes por las ventas realizadas, por lo tanto, el sujeto pasivo no puede pretender ahora, la compensación del crédito fiscal por las importaciones realizadas sustentándose en el régimen tributario simplificado y art. 15 del DS N° 24484, cuando no le correspondía dicho régimen como ya se explicó anteriormente y porque de acuerdo al art. 12 de la Ley N° 843 descrito, se establece claramente que cuando existan ventas que no se encuentren respaldadas con las facturas, corresponde que el gravamen sea ingresado **sin derecho a cómputo de crédito fiscal alguno,** por lo que, la AGIT interpretó correctamente el art. 12 de la Ley N° 843.

V.4. Sobre la existencia de una doble sanción y si le correspondían los cargos por el IT al contribuyente; de una revisión de la RD N° 034/2013; cabe señalar que, el SIN impuso una multa del 100% del tributo omitido determinado en el proceso de fiscalización de acuerdo a lo establecido en

los arts. 165 del CTB y 42 del DS N° 27310, por el monto de 223.237 UFV porque incurrió en la conducta de omisión de pago, por lo que, resulta evidente que la multa impuesta en el Acta de Infracción N° 4357, surgió como resultado al incumplimiento al deber formal que incurrió el contribuyente porque se encontraba en un régimen tributario (simplificado) que no le correspondía; en cambio, la sanción establecida en la RD N° 034/2013, como ya se describió, calificó la conducta del sujeto pasivo como omisión de pago y fue precisamente por el tributo omitido determinado en el proceso de fiscalización como resultado de los ingresos no declarados respecto a las importaciones realizadas por el sujeto pasivo en los periodos fiscales fiscalizados (abril, mayo y junio 2008); por consiguiente, resulta evidente que no existió una doble sanción como erradamente afirma el demandante.

Asimismo, de la revisión de la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/FVE-I/VC/671/2012 y la RD ya citada; cabe señalar que, no se advierte que el proceso sancionatorio, emergente del Acta de Infracción N° 4357 haya sido unificado al procedimiento determinativo conforme establece el art. 169 del CTB, por lo que no amerita análisis alguno sobre el mismo, como tampoco sobre la aplicación de la Ley N° 317 como erróneamente pretende el demandante, por lo que, no existe falta de pronunciamiento respecto a la citada Ley.

Ahora bien, respecto al IT es preciso señalar que; de acuerdo al Informe Final de fs. 919 a 926 y la Vista de Cargo de fs. 928 a 931; ambos del Anexo 7, establecen que existieron importaciones de grandes cantidades de frutas por el contribuyente y en tal sentido, se obtuvieron ingresos no declarados en los periodos de abril, mayo y junio 2008, por lo que la Administración Tributaria estableció una deuda tributaria de 569.563 UFV por el IVA e IT, monto que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción por la conducta, y posteriormente al análisis de los descargos presentados, la entidad tributaria emitió la RD N° 034/2013, que ratificó la deuda tributaria señalada; por lo que, se evidenció que el sujeto pasivo ejerció comercio dentro del territorio nacional y en aplicación de los arts. 72 y 73 de la Ley N° 843, referidos al Impuesto a las Transacciones, su objeto y los sujetos o contribuyentes sobre los que recae dicho impuesto; por consiguiente, le corresponde el pago por el IT al contribuyente Eduardo García Choque ahora demandante conforme las disposiciones legales citadas; por lo que, fueron correctos los cargos establecidos por la Administración Tributaria sobre el IT en el caso de autos y acertadamente confirmados por la AGIT.

V.5. Respecto al plazo establecido por Ley para la emisión de la RD N° 034/2013 de 30 de enero.

Finalmente, respecto al plazo establecido por Ley para la emisión de la RD Nª 034/2013; cabe señalar que, de una revisión de antecedentes administrativos se advierte que el **5 de noviembre de 2012** el SIN notificó al contribuyente con la Vista de Cargo de fs. 928 a 931 del Anexo 7, por tanto tenía el plazo de 30 días para la presentación de descargos de acuerdo al art. 98 del Adjetivo Tributario, vencido dicho plazo, el **30 de enero de 2013** la Administración Tributaria emitió la RD N° 034/2013 (ver fs. 1036 del Anexo 8); es decir, **dentro de los 60 días de plazo**, por lo

que es evidente que no hubo incumplimiento al plazo previsto en el art. 99.I del CTB y por consiguiente, no existió ningún recargo excedentario como alega el sujeto pasivo, aunque la fecha de notificación con la citada RD haya sido posterior (14 de junio de 2013 conforme consta a fs. 1049 del citado Anexo 8); sin embargo, el cálculo de la deuda tributaria fue realizada hasta la fecha de emisión de la RD, es decir, hasta el 30 de enero de 2013, por lo que, fue dictada dentro del plazo establecido por Ley (las negrillas son añadidas).

Por todo lo expuesto, se evidencia que la AGIT al emitir la Resolución Jerárquica ahora impugnada aplicó las normas tributarias adecuadamente, no es evidente que la autoridad demandada haya interpretado o aplicado erróneamente las disposiciones legales. En ese sentido, se tiene que las acusaciones por Eduardo García Choque no son ciertas y resultan infundadas; por tanto, corresponde en consecuencia, confirmar la Resolución Jerárquica impugnada.

VI.- Conclusiones.

Del análisis expuesto, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1128/2014, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la AGIT efectuó una correcta y precisa aplicación de las normas tributarias desarrolladas, aplicables al presente caso conforme a los argumentos expuestos, por lo cual no existe razón legal alguna que motive dejar sin efecto la Resolución Jerárquica ahora impugnada, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 25 a 31, interpuesta por Eduardo García Choque; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1128/2014 de 29 de julio emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

José Antonio Revilla Martínez
PRESIDENTE

María Cristina Díaz Sosa
DECANA

Esteban Miranda Terán
MAGISTRADO

Marco Ernesto Jaimes Molina
MAGISTRADO

Juan Carlos Berrios Albizu
MAGISTRADO

Carlos Alberto Egüez Añez
MAGISTRADO

Ricardo Torres Echalar
MAGISTRADO

Olvis Egüez Oliva
MAGISTRADO

Edwin Aguayo Arando
MAGISTRADO

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2018
SENTENCIA Nº 141 FECHA 21 de marzo
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2018
Conforme
VOTO DISIDENTE: .....