



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM, PRIMERA
Sentencia N° 149
Sucre, 20 de octubre de 2017

Expediente : 069/2015-CA
Tipo de Proceso : Contencioso Administrativo
Demandante : Empresa Constructora CIDAL Ltda.
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria
Resolución Impugnada : Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1734/2014, de 29 de diciembre de 2014
Magistrado Relator : Msc. Jorge Issac von Borries Méndez

VISTOS: La demanda Contencioso Administrativa de fs. 91 a 101, incoada por Ángel Peña Almaraz en representación legal de la Empresa Constructora CIDAL Ltda., impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico RJ-AGIT-1734/2014, de 29 de diciembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 167 a 179; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

CONSIDERANDO I:

I.1. De la Demanda Contencioso Administrativa

I.1.1. Fundamentos de hecho de la demanda

Alega que, CIDAL Ltda., efectuó importaciones de material de construcción de desde Zona Franca Desaguadero S.A. ZOFRADESA, mediante declaraciones de mercancías de importación a su nombre que contienen crédito fiscal IVA respaldada por facturas de venta, empresa que estuvo sujeta a proceso de verificación del crédito fiscal IVA por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del SIN, con Orden de Verificación N° 14290200014, que posteriormente se emitió Vista de Cargo N° 820031-201, con el supuesto de que el contribuyente CIDAL Ltda., no habría demostrado los medios de pago por la compra de importación, siendo observados los periodos desde abril de 2009 a marzo de 2010; que a pesar de haberse presentado prueba la Gerencia Graco La Paz emitió Resolución Determinativa R.D. N° 17-0289-2014 de 28 de junio, manteniendo la mayoría de los periodos observados, dando como resultado una deuda de Bs.1.819.301. equivalente a UFVs. 935.150, incluyendo la multa de 100% por omisión de pago.

Asimismo señala que la Resolución Determinativa fue impugnada por CIDAL Ltda., mediante Recurso de Alzada, siendo que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, quien revocó totalmente la Resolución Determinativa dejándola sin efecto, por lo que Graco La Paz interpuso Recurso Jerárquico y la Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante Resorción de Recurso Jerárquico AGIT RJ- 1734/2014 revoco la Resolución de la ARIT, manteniendo firme la Resolución determinativa.

I.1.2. Fundamentos Jurídicos de la Demanda

a) De la invalidez del Crédito Fiscal IVA contenido en las declaraciones Únicas de importación; al respecto señala que en operaciones de compra venta existe el tráfico de ilícito de facturas, que consiste en la otorgación de una persona a otra facturas por transacciones en mercado local con la finalidad de inventar un crédito fiscal IVA por una transacción ficticia y que para evitar estas operaciones el SIN efectúa verificaciones de crédito fiscal para determinar si son o no válidas y en su caso depurar estos créditos fiscales y que de esa manera el SIN logra dos objetivos, establecer tributos omitidos que deben ser pagados por el contribuyente con indexación a UFV y aplicación de intereses; y descubrir conductas ilícitas, en este caso tipificadas como omisión de pago.

Asimismo señala que se debe hacer una diferencia entre las transacciones en mercado interno y las transacciones al interior de las zonas francas, estas últimas son las compradas en el extranjero o zonas francas y pueden ingresar a territorio aduanero mediante importación, para lo cual cita y transcribe el art. 60 y sigtes., de la Ley 1990, Ley General de Aduanas y su Decreto Reglamentario N° 25870.

Por otra parte señala que existen otras diferencias entre operaciones de compra venta en mercado interno y comercio exterior, siendo una de ellas, el hecho imponible o generador del IVA, toda vez que en mercado interno el hecho generador es la venta de bienes o servicios y su perfeccionamiento ocurre a momento de la entrega del bien, en cambio en importaciones el hecho imponible se perfecciona en el momento de despacho aduanero. Otra diferencia que encuentra es que en el mercado interno el IVA es periódico, se paga al mes siguiente de producido el hecho imponible, lo que permite al vendedor ficticio no pagar el debido fiscal generado por esa ficticia venta, en cambio en las transacciones realizadas en territorio extranjero o zonas francas, el impuesto es inmediato, ya que al ser el hecho generador la importación misma, el momento de pago del IVA coincide con el momento de despacho aduanero. Por ultimo señala que en el mercado interno cuando se efectúan verificaciones del crédito fiscal IVA es necesario demostrar fehacientemente el pago de transferencias de dominio del bien, en cambio en importaciones no es necesario, en el momento de ser pagado el crédito IVA adquiere legitimidad.

b) De la no existencia de omisión de pago; al respecto señala que el SIN en la Resolución Determinativa aplicó esta figura de Omisión de Pago en el entendido que la utilización de un crédito fiscal IVA no valido para disminuir el débito fiscal IVA constituye la contravención, y que este razonamiento en sentido abstracto es correcto pero que se debe tomar en cuenta que al haberse demostrado la validez del crédito fiscal IVA, no existe disminución ilegal del débito fiscal, por lo que no existe tributo omitido y no existe contravención alguna.

c) De la Prescripción; al respecto señala que la determinación de la deuda tributaria confirmada por la Autoridad de Impugnación Tributaria corresponde a los periodos mayo 2009 hasta octubre de 2009, diciembre de 2009 y enero de 2010, que en dicha etapa no estaba vigente la Ley 212 que modifico el periodo de prescripción elevándolo de 4 a 10 años a partir del año 2013 llegando al 2018 a 10 años, es decir cuando se producen los hechos, el plazo vigente para la prescripción era de 4 años, lo que significa que el IVA importaciones es decir hasta noviembre de 2009, que inclusive no debe



formar parte de la fiscalización, ya que si el computo empieza a correr desde el 1 de enero de 2010, dicho periodo terminó el 31 de diciembre de 2013, debiendo tenerse en cuenta que la fiscalización se la realizó el año 2014, cuando la prescripción ya había operado, datos que debieron ser tomados en cuenta y declararse prescrita la facultad de fiscalizar.

Asimismo señala que no es posible asumir que la derogatoria dispuesta por la Ley 317 expresa la intención del legislador de ampliar plazos de la administración en forma retroactiva y que la naturaleza jurídica de la determinación tributaria es declarativa y no constitutiva, lo cual significa necesariamente que la determinación se la debe practicar conforme la normativa vigente en el periodo en el que sucedió el hecho imposible.

I.1.3. Petitorio

Concluyó solicitando que cumplido el procedimiento respectivo, se dicte Sentencia revocado totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1734/2014 de 29 de diciembre y se deje sin efecto la Resolución Determinativa N° 1-0289-2014 y su respectiva Vista de cargo N° 82-0031-2014 emitidas por GRACO La Paz del SIN, y en caso de el tribunal no encuentre justificados los fundamentos para pronunciarse por la revocatoria total, solicita la Revotaría Parcial de la Resolución impugnada citada, bajo los fundamentos de prescripción expuestos.

I.2. Respuesta de la Autoridad General de Impugnación Tributaria

Citada con la demanda y su correspondiente auto de admisión, la AGIT dentro del plazo previsto por Ley, presentó repuesta negativa, conforme se tiene del memorial saliente de fs. 167 a 179, del cuaderno procesal, bajo los siguientes argumentos:

a).- Aspectos que no contiene la demanda contenciosa administrativa.- Señala que la demanda en ninguna parte presenta agravios de manera específica y puntual sobre la Resolución de Recurso Jerárquico incurriendo en incumplimiento de los requisitos esenciales para la admisión de la demanda de los cuales debemos destacar que en la misma no explica como la autoridad general de impugnación vulnera derechos.

Por otra parte señala que la empresa demandante interpuso acción de amparo contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1734/2014, en la que el tribunal de garantías, mediante Resolución AC-41/2015 concede en parte la acción, en merito a ello, la Autoridad de Impugnación Tributaria emite nueva Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1968/2015 de 30 de noviembre de 2015 resolviendo mantener firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-0289-2014, posteriormente el Tribunal Constitucional Plurinacional emitió Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0254/2016-S3 de 19 de febrero resolviendo revocar la Resolución 41/2015 de 21 de octubre de 2015.

Asimismo manifiesta que de los antecedentes la empresa demandante como consecuencia de los recursos aplicados, dio lugar al nacimiento de dos procesos Contenciosos Administrativos: la primera planteada por CIDAD Ltda., contra la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1968/2015 y la segunda interpuesta contra la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1734/2014.

Por otra parte señala que el Recurso Jerárquico fue planteado por la Administración Tributaria y no así por la empresa ahora demandante.

En cuanto al responde a la demanda, la Autoridad General de Impugnación refiere en síntesis lo siguiente:

En cuanto **a la invalidez del Crédito Fiscal IVA contenido en las declaraciones Únicas de importación y la no existencia de omisión de pago** refiere que resultado de la verificación al sujeto pasivo, la Administración Tributaria notificó a mismo con la Vista de Cargo N° 32-0031-2014 estableciendo que el contribuyente no demostró la adquisición realizada para validar el crédito fiscal apropiado de los periodos fiscales mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y diciembre de 2009 y enero de 2010, estableciendo una liquidación preliminar de 935.150 UFVs., importe que incluye el tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago, que el contribuyente presentó descargos, los mismos que una vez valorados, mediante Resolución Determinativa N° 17-0289-2014 de 26 de junio se mantuvieron las observaciones formuladas por la Vista de Cargo.

Asimismo señala que la Administración Tributaria en sus observaciones manifestó que no existe medio de pago que respalde el pago del proveedor, no existe documentación que demuestre las transacciones de recepción y/o salida de los productos supuestamente adquiridos, puesto que no presentaron los libros de inventarios o kardex, por lo que manifiesta que la instancia jerárquica evidencio que la Empresa Constructora CIDAL Ltda., no cuenta con respaldos documentales que demuestren la transferencia de dominio de los bienes adquiridos ni los pagos realizados a los proveedores.

Por otra parte señala que el sujeto pasivo no presentó suficiente documentación que pruebe y acredite la transferencia de dominio ya que no adjunto kardex de inventarios y documentos obligatorios que debe llevar todo comerciante a efecto de llevar el control interno de sus inventarios, ingreso y salida de insumos, aun así cuando no comercializara el material importado, asimismo señala que la instancia jerárquica observo que las facturas comerciales, que si bien adjuntan documentación, las mismas no acreditan el pago efectivo del gasto al proveedor de la zona franca, que el libro mayor del 1 de abril de 2009 al 31 de marzo de 2010 no es documento válido y suficiente para demostrar el pago al proveedor, por lo que se evidencia que el demandante no presentó documentos que demuestren el pago efectivo, de esa manera solicita a este tribunal se tenga presente el art. 70 de la Ley 2492 que señala que *"no es suficiente la presentación de los recibos de pago de las DUI observadas, porque los mismos no demuestran el pago al proveedor, en respaldo a las actividades y operaciones gravadas conforme"*.

Señala que fueron los aspectos citados los que motivaron fundadamente a revocar totalmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0714/2014 de 9 de octubre, y mantener firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-0289-2014 que determino deuda tributaria de 944.348 UFVs.

b) En cuanto a **la Prescripción**, refiere que la Resolución Determinativa N° 17-0289-2014 fue emitida en fecha 26 de junio de 2014, de lo que se advierte que el término de prescripción del Impuesto al Valor Agregado de los periodos fiscales abril, mayo,



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre de 2009 se extiende hasta el 31 de diciembre de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, para el periodo fiscal de diciembre 2009 y los periodos fiscales enero, febrero, marzo de 2010, es decir 5 años, de conformidad con la Disposición Adicional Quinta de la Ley 291 que modificó el art. 59 de la Ley 2492.

Por otra parte señala que la empresa ahora demandante interpuso Recurso de Alzada contra la Resolución Determinativa N° 17-0289-2014 de 26 de junio de 2014, expresando que la Ley 291 modificó los términos del cómputo de la prescripción aumentando su término y estableciendo el cómputo desde el mes siguiente al hecho generador, por lo que se benefició con una forma de cómputo más benigna, no pudiendo afectar nuevos plazos, por otra parte en su Recurso de Alzada expuso que la Ley 317 vuelve más duro el cómputo de la prescripción y por ser más perjudicial al contribuyente no es aplicable en ninguno de sus artículos, máxime si se considera que la retroactividad de la ley solamente es aplicable cuando beneficia al contribuyente o establece plazos de prescripción más breves, razón por la que hace notar en su recurso que al haberse abrogado la disposición referida a la aplicación del cómputo a partir del momento del hecho, no significa que deba aplicarse la norma vigente a momento de la solicitud, debido a que sería inconstitucional que ante este vacío normativo debe aplicarse lo dispuesto por el art. 5 del Código Tributario.

En ese entendido señala que la instancia jerárquica expreso de forma clara y precisa que la Resolución ahora impugnada establece que durante la gestión 2014 las acciones de la administración Tributaria prescriben a los 6 años, norma que goza de presunción de constitucionalidad, por consiguiente señala que es aplicable al cómputo de prescripción, en virtud a que la Resolución Determinativa N° 17-0289-2014 fue emitida el 26 de junio de 2014 y notificada el 30 de junio de 2014, es decir en vigencia de las modificaciones de la Ley 291 y 317 del Código Tributario.

Por ultimo señala que la parte demandante no expresa de forma clara y precisa los agravios que le ocasionaron con la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico, ni demuestra un incorrecto análisis o que la Resolución no se haya sustentado en los hechos, antecedentes y en el derecho aplicable, que tampoco expone razonamiento de carácter jurídico tributario.

Para sustentar lo mencionado hasta ahora presenta doctrina y jurisprudencia, para lo cual cita y transcribe Resolución de Recurso Jerárquico STG/RJ/0586/2007, Sentencia N°510/2013 de 27 de noviembre de 2013 de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

I.2.1. Petitorio

Concluyó solicitando se declare improcedente o en su caso improbadada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1734/2014, de 12 de agosto de 2014, así como el Auto Motivado AGIT-RJ 0128/2014 de 29 de diciembre de 2014 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

I.3. Réplica y Dúplica

En la réplica y dúplica formulada por las partes, reiteraron argumentos. Concluido el trámite del proceso, se decretó Autos para Sentencia conforme consta en la providencia

de 21 de marzo de 2017 de fs. 246.

CONSIDERANDO II:

II.1 Antecedentes Administrativos y Procesales

A efectos de resolver la causa, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en sede jurisdiccional, informan lo siguiente:

a).- El 08 de abril de 2014, la Administración Tributaria notificó a Ángel Peña Almaraz, en representación de la Empresa CIDAL Ltda., con Orden de Verificación N° 14290200014, en la modalidad Operativo Especifico Crédito (IVA) y la verificación del Crédito Fiscal declarado en las pólizas de importación correspondientes a los periodos de abril a diciembre de 2009 y marzo de 2010; asimismo se solicita la presentación de documentación para su respaldo.

b).- El 15 de abril de 2014, la Empresa CIDAL Ltda., solicitó a la Administración Tributaria, ampliación de plazo para entrega de la documentación requerida, a cuyo efecto se le otorgó un plazo adicional.

c).- El 17 de abril de 2014, la Empresa CIDAL Ltda., presenta descargos señalando que los pagos por las aportaciones de la gestión 2009 a 2010 se realizaban en efectivo, mediante debidos a cuentas de SAFI, BNB, mediante préstamos personales a la empresa y respecto al kardex de entradas y salidas, mercancía importada, contratos con proveedores o agentes aduaneros, señaló que eran generalmente verbales.

d).- El 21 de mayo de 2014, la Administración Tributaria emitió informe señalando que de la evolución de los descargos, no respaldan la compra de bienes señalados en las DUI, lo que dio lugar a una Deuda Tributaria de Bs. 1.819.301, misma que incluye Tributo Omitido, Intereses y Sanción por Omisión de Pago.

e).- El 23 de mayo de 2014, la Administración Tributaria notificó Ángel Almaraz Peña en representación de la Empresa CIDAL Ltda., con la Vista de Cargo N° 32-0031-2014 de 21 de mayo de 2014, que establece deuda tributaria sobre base cierta en el importe de 935.150 UFV equivalente a Bs. 1.819.301, que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago, por los periodos de mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y diciembre de 2009 y enero de 2010; asimismo otorgó un plazo de 30 días para la presentación de descargos.

f).- El 25 de junio de 2014, la Administración Tributaria emitió el informe CITE: SIN/GGLPZ/DJCC/UTJ/INF/00043/2014, el cual ratifica las observaciones de la Vista de Cargo, ya que los descargos presentados no desvirtúan los reparos establecidos.

g).- El 30 de junio de 2014, la Administración Tributaria notificó Ángel Almaraz Peña en representación de la Empresa CIDAL Ltda., con la Resolución Determinativa N° 17-17-0289-2014 de 26 de junio de 2014, en la que determinó de oficio por conocimiento cierto una deuda tributaria de 944.348 UFV equivalente a Bs. 1.848.471, importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago, correspondiente al IVA de los periodos fiscales mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y diciembre de 2009 y enero de 2010.

h).- El 21 de julio de 2014, Ángel Peña Almaraz en representación de la Empresa CIDAL Ltda., presenta Recurso de Alzada, impugnando la Resolución Determinativa N° 17-0289-1014, de 26 de junio de 2014, y a consecuencia del Recurso la Autoridad Regional



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

de Impugnación Tributaria de la ciudad de La Paz, emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0714/2014, de 9 de octubre de 2014, mediante la cual resolvió Revocar Totalmente la Resolución Determinativa N° 17-0289-1014, de 26 de junio de 2014, dejando sin efecto el tributo omitido por IVA de los periodos fiscales ya citados, así como la sanción de omisión.

i).- El 4 de noviembre de 2014, la Gerencia GRACO La Paz del SIN, presenta Recurso Jerárquico, impugnando la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0714/2014, de 9 de octubre de 2014 y a consecuencia del recurso, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, emitió la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1734/2014, de 29 de diciembre, mediante la cual resolvió Revocar Totalmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0714/2014, de 9 de octubre de 2014, manteniendo forma la deuda tributaria.

j).- La Empresa CICAL Ltda., presento acción de amparo constitucional contra la AGIT, ARIT y Gerencia GRACO La Paz del Sin, siendo que la Sala Civil Tercera del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz, mediante Auto N° 41/2015 Concede en Parte la acción de amparo constitucional, dejando sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1734 de 29 de diciembre, ordenando se emita nueva resolución y por otra parte ordena se eleve en revisan el citado auto ante el Tribunal Constitucional Plurinacional

k).- La Autoridad General de Impugnación Tributaria emite nueva Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1968/2015 de 30 de noviembre de 2015, resolviendo Totalmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0714/2014, de 9 de octubre de 2014, manteniendo forma la deuda tributaria.

l).- El 19 de febrero de 2016 el Tribunal Constitucional Plurinacional, emite Sentencia Constitucional Plurinacional 0254/2016-S3 Revocando la Resolución 41/2015 de 2 de octubre, en consecuencia denegar la tutela solicitada.

CONSIDERANDO III:

Fundamentos Jurídicos del Fallo

III.1. Sobre la competencia de la Sala para conocer y resolver la causa

Por imperio de la Ley N° 620, de 29 de diciembre de 2014, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, - que por acuerdo de Sala Plena N° 1/2015, de 6 de enero, forma una misma sala, conjuntamente la Social y Administrativa, para el conocimiento y Resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso Contencioso Administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, realizando el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la autoridad administrativa a tiempo de emitir la Resolución Jerárquica, aspecto este que acredita haberse agotado la vía administrativa, como exige el art. 778 "in fine", del CPC-1975.

III.2. Análisis del Problema Jurídico Planteado

Compulsados los antecedentes y las Resoluciones Administrativas base de la impugnación contenida en la demanda con las normas aplicables, se advierte que la controversia se circunscribe a: 1) la validez del crédito fiscal IVA contenido en las

Declaraciones Únicas de Importación; 2) La verificación sobre si efectivamente se incurrió en omisión de pago y; 3) la prescripción de los periodos mayo a diciembre de 2009 y enero a marzo de 2010.

Antes de ingresar al fondo de la problemática, es preciso con carácter previo tener presente las siguientes consideraciones:

La reforma constitucional aprobada mediante referendo constitucional de 25 de enero de 2009, conlleva la vigencia de un modelo de Estado Constitucional de Derecho, así esta característica se plasma en la cláusula estructural que rige la ingeniería propia del Estado contemplada en el art. 1 CPE. En el marco de lo señalado, una de las características esenciales del Estado Constitucional de Derecho, es la vigencia plena de los derechos fundamentales.

Por lo señalado, se establece que las bases y postulados del Estado Constitucional de Derecho, constituyen el elemento legitimador y directriz del ejercicio del control de la legalidad de los actos administrativos en fase administrativa y fase impugnatoria administrativa, por esta razón, el Tribunal Supremo de Justicia como órgano encargado de velar por el cumplimiento de la constitución y las leyes, no puede consentir actos que impliquen lesiones a derechos fundamentales, por ser estos contrarios al pilar estructural del Estado.

III.2.1. Legalidad

En el marco señalado, el Estado ha creado una serie de mecanismos, cuyo objetivo principal es gravar la riqueza generada de la propiedad o por la actividad económica de una persona física o jurídica, naciendo de esta manera el sujeto pasivo de la obligación "contribuyente". Mas pese a ello, esta imposición tributaria por parte del Estado, no puede ser aplicada de forma discrecional y menos arbitraria; por lo que, se ha impuesto una serie de controles para tutelar y garantizar el derecho de propiedad del ciudadano. Precisamente, el sistema jurídico nacional, organizado política y jurídicamente bajo el modelo del Estado de Derecho, prevé una tutela judicial efectiva para el administrado con el fin de darle protección contra la potestad y el poder estatal.

El bloque de constitucionalidad en materia de legalidad o reserva de la Ley, como requisito para la creación de un tributo comprende distintas funciones; entre ellas la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a las obligaciones impuestas; es en ese marco que el art. 6. I. 1 de la Ley N° 2492 Código Tributario según el cual "*Sólo la ley puede definir el hecho generador de la obligación tributaria*", siendo el art. 232 CPE que exige a la Administración Pública regir sus actos en el marco del principio de legalidad entre otros.; siendo que el art. 4 inc. c) y d) de la Ley N° 2341, asegurando a sus administrados el sometimiento pleno a la Ley y el debido proceso.

III.2.2. Verdad material

Como consecuencia directa de los postulados propios del Estado Constitucional de



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Derecho, el principio de verdad material forma parte del bloque de constitucionalidad imperante y debe irradiar su contenido todos los ámbitos de la vida jurídica.

Por lo mencionado, debe precisarse que el principio antes indicado, se encuentra disciplinado expresamente en el art. 180.I de la CPE, en este contexto, en una interpretación extensiva, debe establecerse que la directriz de "verdad material" es plenamente aplicable al ámbito jurisdiccional del cual es parte el proceso Contencioso Administrativo.

En este marco, para el ejercicio de revisión de la legalidad de los actos de la Administración Tributaria y la AGIT debe señalarse que el principio de verdad material, asegura el cumplimiento eficaz de valores supremos como ser el de justicia, entre otros, ya que en aplicación del mismo, la autoridad jurisdiccional tiene roles destinados a la consolidación de una amplia revisión de los actos destinada a la búsqueda de medios destinados a desvirtuar o sustentar objetivamente los actos o omisiones atribuidas al demandado.

Es en mérito a esa atribución, que se instituye el principio de verdad material a través del art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, que refiere: "d) La administración pública investigara la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil... (...)"

III.2.3. Del caso concreto

Sobre la validez del crédito fiscal IVA contenido en las Declaraciones Únicas de Importación.-

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

Asimismo: el artículo 9 de la Ley citada, establece que: Cuando la diferencia determinada de acuerdo a lo establecido en los artículos precedentes resulte en un saldo a favor del fisco, su importe será ingresado en la forma y plazos que determine la reglamentación. Si por el contrario, la diferencia resultare en un saldo a favor del

contribuyente, este saldo, con actualización de valor, podrá ser compensado con el Impuesto al Valor Agregado a favor del fisco, correspondiente a períodos fiscales posteriores.

Por otra parte sobre el Crédito Fiscal que emerge del IVA, el artículo 8 del DS 21530, establece que; el crédito fiscal computable a que se refiere el artículo 8 inciso a) de la ley 843, es aquel originado en las compras, adquisiciones contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen vinculadas con la actividad sujeta al tributo. A los fines de la determinación del crédito fiscal a que se refiere el párrafo anterior los contribuyentes aplicarán la alícuota establecida en el artículo 15 de la ley 843 sobre el monto facturado de sus compras; importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzado por el gravamen. Si un contribuyente inscrito destinase bienes, obras, locaciones o prestaciones gravadas para donaciones o entregas a título gratuito, dado que estas operaciones no ocasionan débito fiscal el contribuyente deberá reintegrar en el periodo fiscal en que tal hecho ocurra, los créditos fiscales que hubiese computado por los bienes, servicios, locaciones o prestaciones, empleados en la obtención de los bienes, obras, locaciones o prestaciones donadas o cedidas a título gratuito.

Lo dispuesto en el inciso b) del artículo 8 de la Ley 843 procederá en el caso de descuentos, bonificaciones, rebajas, devoluciones o rescisiones respecto de operaciones que hubieran dado lugar al cómputo del débito fiscal previsto en el artículo 7 de la ley. Los créditos fiscales de un determinado mes no podrán ser compensados con débitos fiscales de meses anteriores.

Ahora bien, en relación al pago del IVA Importación, el hecho generador de la obligación tributaria se perfecciona en el momento que se produce la aceptación por la Aduana de la Declaración de Mercancías, siendo que, la obligación tributaria aduanera y la obligación de pago establecido en los Artículos 8º y 9º, serán exigibles a partir del momento de la aceptación de la Declaración de Mercancías o desde la notificación de la liquidación efectuada por la Aduana, según sea el caso; todo ello conforme el art. 13 de la Ley 1990; exigiendo que el despacho aduanero sea documental, público, simplificado y oportuno en concordancia con los principios de buena fe, transparencia y facilitación del comercio, todo ello en el marco del art. 74 de la Ley citada.

Debe convenirse, que para la Ley Nº 1990, la Importación es el ingreso legal de cualquier mercancía procedente de territorio extranjero a territorio aduanero nacional, de acuerdo a lo preceptuado por su art. 82; se considera iniciada la operación de importación con el embarque de la mercancía en el país de origen o de procedencia, acreditada mediante el correspondiente documento de transporte, la importación de mercancías podrá efectuarse en cualquier medio de transporte habilitado de uso comercial, incluyendo cables o ductos, pudiendo estas mercancías estar sometidas a características técnicas especiales, como ser congeladas o envasadas a presión, a su vez el art. 6 del DS 25870, señala que la obligación tributaria aduanera se origina al producirse los hechos generadores de tributos a que se refiere el artículo 8 de la Ley,



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

perfeccionándose éstos con la aceptación de la declaración de mercancías por la administración aduanera; considerándose aceptada la declaración de mercancías en el momento de la validación de la misma. Los tributos aduaneros que se deben liquidar y pagar por la importación, serán los vigentes a la fecha de dicha validación.

Es así que, cumplidos todos estos procedimientos la misma norma establece el procedimiento para el despacho de mercancías, señalando que cumplidas las formalidades de entrega de mercancías a la administración aduanera de destino, el declarante procederá a la formalización del despacho aduanero acogiendo a un régimen aduanero mediante la presentación de la respectiva declaración de mercancías, todo ello conforme a lo preceptuado por el artículo 110 del cuerpo legal citado; asimismo el declarante está obligado a obtener, antes de la presentación de la declaración de mercancías, los siguientes documentos que deberá poner a disposición de la administración aduanera, cuando ésta así lo requiera, todo ello en el marco de lo establecido por el artículo 110 del cuerpo legal citado. a) Factura Comercial o documento equivalente, según corresponda, en original; b) Documentos de embarque (guía aérea, carta de porte, conocimiento marítimo o conocimiento de embarque), original o copia; c) Parte de Recepción, original; d) Lista de Empaque para mercancías heterogéneas, original; e) Declaración jurada del valor en aduanas, suscrita por el importador; f) Póliza de seguro, copia; g) Documento de gastos portuarios, en original; h) Factura de gastos de transporte de la mercancía, emitida por el transportador consignado en el manifiesto internacional de carga, copia; i) Certificado de origen de la mercancía, original; j) Certificados o autorizaciones previas, original; k) Otros documentos establecidos en norma específica.

En el contexto señalado el levante de las mercancías como acto por el cual la administración aduanera autoriza al consignatario o importador a retirar directamente, o a través de su Despachante de Aduana, la mercancía que ha sido objeto de despacho aduanero. Asimismo debe comprenderse que el levante de las mercancías sólo podrá efectuarse una vez que se hayan cumplido todas las formalidades aduaneras, incluyendo el pago de tributos aduaneros, o la constitución de garantía por el pago de los tributos aduaneros de importación diferidos o suspendidos todo conforme a norma descrita. En el marco normativo referido, resulta imperativo resaltar que la Aduana Nacional en el marco de las atribuciones fijadas por Ley, es la entidad estatal encargada de resguardar las fronteras del paso de mercancías por las fronteras, intervenir en el tráfico internacional de mercancías para los efectos de la recaudación de los tributos que gravan las mismas aplicables a la importación establecida por Ley, todo en el marco de la previsión normativa específica prevista por Ley, siendo uno de ellos el Impuesto al Valor Agregado de importación.

Asimismo corresponde tener presente que el cumplimiento de los trámites y formalidades relativos al transporte de la mercancía, que finaliza con la entrega de la misma en los almacenes aduaneros, el importador puede realizar la formalización del despacho aduanero acogiendo a un régimen aduanero mediante la presentación de la Declaración de Mercancías, entendiéndose conforme a norma por régimen aduanero,

al tratamiento aplicable a las mercancías sometidas al control de la aduana; por otra parte destaca que la importación al consumo, es el régimen aduanero por el cual la mercancía procedente de territorio extranjero o zona franca, ingresa legalmente al país cumpliendo con los trámites y formalidades aduaneras necesarias establecidos en la Ley, perfeccionándose asimismo la obligación tributaria con la aceptación de la declaración de mercancías por la Aduana Nacional a través de sus Administraciones de Aduana y de esta manera generando el nacimiento del hecho imponible del Impuesto al Valor Agregado por la importación de bienes conforme lo establecido normativamente.

Como consecuencia, no puede dejarse de lado que la documentación de respaldo que el importador a través de su declarante debe proporcionar a la Administración Aduanera, para la presentación de las Declaraciones Únicas de Importación, como por ejemplo la factura comercial o documento equivalente, documentos de embarque, que corresponden al transporte de las mercancías desde el origen de la mercancía o la zona franca, factura de los gastos de transporte de la mercancía, el parte de recepción que avala la recepción de la mercancía a los depósitos de aduana, entre muchos otros; resaltando que una vez cumplidas las todas formalidades y procedimientos aduaneros para la efectivización de la importación y el pago de los tributos correspondientes, la Administración de Aduana autoriza que la mercancía pueda ser retirada de los depósitos aduaneros, autorizando el procedimiento de levante de las mercancías.

En ese marco, se advierte que, la prueba adjunta al proceso en la cual destaca las Declaraciones Únicas de Importación presentadas por la empresa recurrente, evidencia que el sujeto pasivo efectivizó la importación de variedad de mercancías; asimismo, se advierte que dio cumplimiento a las formalidades aduaneras y al pago material del tributo establecidas para el Régimen Aduanero de Importación al Consumo y procedió con el pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA), como se observa en los Recibos Únicos de Pago, cumplimiento y agotamiento del procedimiento aduanero y recaudatorio evidenciado y dado en conformidad por la Administración Aduanera procediendo a autorizar el levante de las mercancías, documentación legal y plena prueba que de manera alguna no puede soslayarse, toda vez que esta documentación (DUI's) fue tramitada y avalada por la propia ANB; siendo documentación que otorga la validez suficiente al Crédito Fiscal, que ahora pretende ser desconocido por la Administración Tributaria; elenco probatorio que demuestra la plena validez del Crédito Fiscal del Sujeto Pasivo, toda vez que, al tratarse de importaciones desde Zona Franca, el pago al proveedor se refleja en la Factura Comercial - Factura de Venta en Zonas Francas -, de la cual se extrae el valor FOB correspondiente a la mercancía importada, además de los gastos de importación, documentos que fueron presentados, durante el proceso, aspectos que desvirtúan la incorrecta observación de la Administración Tributaria., toda vez que la problemática de autos descrita en antecedentes es disímil a aquella prevista para el caso de las compras del mercado interno, en las que si se aplica todas las observaciones plasmadas en su resolución recurrida; toda vez que en el caso de autos es la Aduana Nacional u otras instancias que intervienen en el proceso



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

de importación quienes acreditan la realización de la transacción, lo cual excluye la existencia de un tercero local que de validez a la documentación exigida por la AGIT.

Sobre la omisión de pago.-

Sobre esta observación resulta preciso establecer que ante la existencia de un procedimiento legal técnico administrativo previsto por el ley, que es además de cumplimiento estricto y obligatorio previo a emisión del DUI, a menester que en el momento del Despacho Aduanero la Aduana Nacional ejerció a plenitud sus facultades de control sobre la importación de la mercancía declarada por la empresa, mercancía que fue sometida al Régimen de Aduana de Importación al Consumo, aceptando la implícitamente la ANB las Declaraciones Únicas de Importación y los tributos en ellas declaradas.

Ha menester también considerar que los procesos de importación, los procedimientos aduaneros y pago del impuesto son hechos reales y tangibles que se materializan si y solo si, se da previo cumplimiento a procedimientos administrativos aduaneros, procesos en los que intervienen servidores públicos que dan fe del cumplimiento del procedimiento aduanero. En dicho entendimiento, corresponde establecer que en el presente caso las Declaraciones Únicas de Importación con sus correspondientes Recibos Únicos de Pago presentadas por el sujeto pasivo son documentos que acreditan la efectiva realización de la transacción, acreditándolas como operaciones reales, verdaderas y no ficticias, toda vez que conforme se refirió, en el proceso de importación existieron diferentes actores, y en el entendido de que el Crédito Fiscal producto de las Declaraciones Únicas de Importación, utilizado por el sujeto pasivo para disminuir el Débito Fiscal, fue cancelado por el sujeto pasivo en el momento del despacho aduanero, y son aceptables para el cómputo del Crédito Fiscal del sujeto pasivo, todo acreditado conforme a ley; bajo esos argumentos, corresponde establecer en forma fidedigna la inexistencia del ilícito de Omisión de Pago

Consecuentemente, se muestra que la AGIT, a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1734/2014 de 29 de diciembre, ha desarrollado sus fundamentos y determinación enmarcada en una incorrecta valoración y entendimiento normativo, que violenta los principios de seguridad jurídica, legalidad, verdad material, por lo que corresponde determinar la errónea depuración del crédito fiscal del sujeto pasivo y la no configuración de la contravención de Omisión de Pago, en conformidad al razonamiento desarrollado, dando conformidad al fallo emitido por la ARIT La Paz, en su Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0714/2014 de 9 de octubre.

Sobre la prescripción.-

Señala el demandante que la determinación de la deuda tributaria confirmada por la Autoridad de Impugnación Tributaria corresponde a los periodos mayo 2009 hasta octubre de 2009, diciembre de 2009 y enero de 2010, que en dicha etapa no estaba vigente la Ley 212 que modifico el periodo de prescripción elevándolo de 4 a 10 años a partir del año 2013 llegando al 2018 a 10 años, es decir cuando se producen los

hechos, el plazo vigente para la prescripción era de 4 años, lo que significa que el IVA importaciones es decir hasta noviembre de 2009, que inclusive no debe formar parte de la fiscalización, ya que si el computo empieza a correr desde el 1 de enero de 2010, dicho periodo terminó el 31 de diciembre de 2013, debiendo tenerse en cuenta que la fiscalización se la realizó el año 2014, cuando la prescripción ya había operado, datos que debieron ser tomados en cuenta y declararse prescrita la facultad de fiscalizar.

Asimismo señala que no es posible asumir que la derogatoria dispuesta por la Ley 317 expresa la intención del legislador de ampliar plazos de la administración en forma retroactiva y que la naturaleza jurídica de la determinación tributaria es declarativa y no constitutiva, lo cual significa necesariamente que la determinación se la debe practicar conforme la normativa vigente en el periodo en el que sucedió el hecho imposible.

Sobre el particular, y conforme se tiene establecido en la jurisprudencia de éste Tribunal, de la inteligencia de la disposición adicional QUINTA de la Ley 291 de 22 de septiembre de 2012, que modifica el art. 59 de la Ley 2492, se advierte que la intención del legislador ordinario ronda en el incremento del plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, así como para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas respecto del contribuyente, de tal modo que la Administración Tributaria, en vez de 4 años, cuente ahora con 10 años para el ejercicio de tales cometidos a partir de la gestión 2018, estableciendo un incremento escalonado a partir de la gestión 2012. Así, para la gestión 2012 se establece un plazo de 4 años; 5 para la gestión 2013; 6 para gestión 2014; 7 para la gestión 2015; 8 para la gestión 2016; 9 para la gestión 2017 y 10 años a partir de la gestión 2018.

En ese marco y para mejor comprender la tésis del instituto debe previamente convenirse que el término "**gestión**" contenido en el párrafo que señala que "*Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los cuatro (4) años en la gestión 2012, cinco (5) años en la gestión 2013...*", en su comprensión técnica señala el "periodo fiscal", ergo: periodo fiscal 2012, 2013, etc.

Por otro lado debe convenirse que los términos "**obligaciones tributarias**" y "**plazo de vencimiento**", contenido en el párrafo que señala "*El periodo de prescripción, para cada año establecido en el presente parágrafo, será respecto a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento y contravenciones tributarias hubiesen ocurrido en dicho año...*", aluden al vencimiento del impuesto a ser cancelado.

Ahora bien, se debe tener claramente establecido que conforme a la Ley N° 2492 (CTB), las obligaciones tributarias en la gestión 2009, establecían que dicha gestión prescribía a los cuatro años vale decir que el cómputo se iniciaba el 1 de enero de 2010 y vencía el 31 de diciembre de 2013, regla que se encontraba vigente a momento del cumplimiento de la obligación tributaria de modo tal que no se puede aplicar las Leyes Nos. 291 y 317, a períodos anteriores al año 2012, toda vez que ello implicaría afectar las consecuencias jurídicas de las acciones efectuadas en la gestión 2009 y la aplicación retroactiva de la norma y siendo que la seguridad jurídica y la certeza del derecho tributario son requisitos esenciales para la realización de la persona y que los Principios



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

de Legalidad, Jerarquía e irretroactividad son indispensables para despejar la incertidumbre de los contribuyentes.

Así entonces, se debe entender que el período de prescripción para cada año establecido (4, 5, etc.), incumbe a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento se hubiese producido en dicho año. En ese marco, si como en el caso presente, se tratase del IVA por transacciones efectuadas en abril o noviembre de la gestión 2009, se debe convenir que el plazo venció en dicha gestión 2009 y, de igual modo, si se tratase de obligación similar correspondiente a la gestión 2010 el vencimiento del pago del tributo obedecerá a la misma gestión 2010.


En el caso presente los reparos encontrados por la Administración Tributaria corresponden al periodo fiscalizado de 2009 y enero de 2010, siendo así, el plazo para la Administración para fiscalizar vencía a los cuatro años; esto es, en el primer caso: (gestión 2009) el 31 de diciembre de 2013 y, en el segundo caso (gestión 2010) el 31 de diciembre de 2014. Consiguientemente, al haberse expedido la Resolución Determinativa en 2014, se advierte que la misma, en lo que corresponde a la gestión 2009, fue expedida luego de haber prescrito.

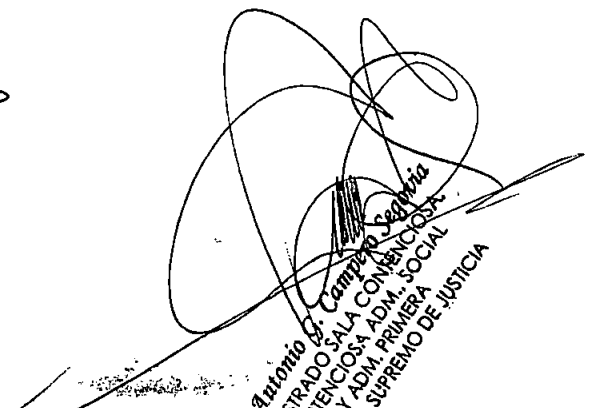
Consecuentemente, la AGIT, a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1734/2014 de 29 de diciembre, ha desarrollado sus fundamentos y determinación enmarcada en una incorrecta valoración y entendimiento normativo, que violenta el principio de seguridad jurídica, legalidad, jerarquía e irretroactividad.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Adm., Social y Adm. Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del C.P.C., los arts. 4 y 6 de la Ley Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda y en su mérito, deja sin efecto la Resolución Jerárquica RJ-AGIT-1734/2014, de 29 de diciembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria la demanda y mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0714/2014 de 9 de octubre..

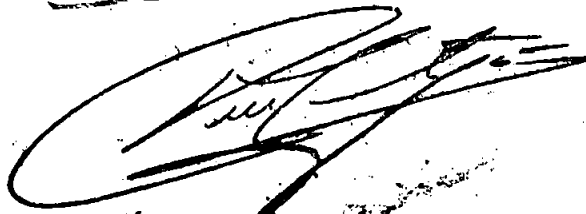
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada.

Regístrese, notifíquese y archívese.


MSc. Jorge Juan Borries M.
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


Dr. Antonio G. Camba
MAGISTRADO SALA CONTENCIOSA
Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:

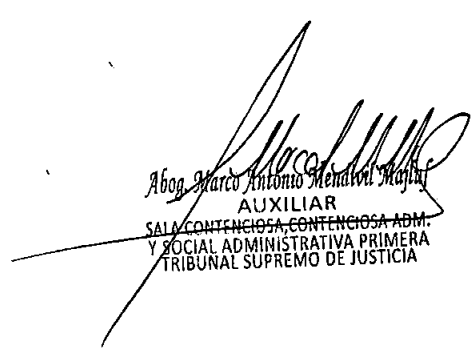


Abog. James R. Licitaya Medrano
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA,
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

Sentencia N° 149 Fecha: 20 de octubre de 2017

Libro Temas de Razón N° 1



Abog. Marco Antonio Menéndez Machi
AUXILIAR
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
Y SOCIAL ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA