

B.A.O.



AGCT

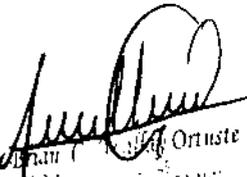
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL  
DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA  
CITACIONES Y NOTIFICACIONES  
**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA,  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
EXPEDIENTE N° 254/2018 – CA**

En Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas 10:30 del día 31 de MARZO de 2021, notifiqué a:

**CARLOS GERARDO PINTO MONTAÑO Y  
OTRO. "SOCIEDAD ACEITERA DEL ORIENTE  
S.R.L."**

CON SENTENCIA DE 12 DE NOVIEMBRE DE 2020; mediante Cedula fijada en Secretaria de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:

  
Abogado Gerardo Pinto Montaño y Otro  
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA,  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

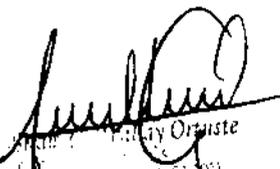
  
Testigo: Oscar Ovidio Asebey Zerda  
C.I. 4119402 Ch.

En Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas 10:31 del día 31 de MARZO de 2021, notifiqué a:

**AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION  
TRIBUTARIA**

CON SENTENCIA DE 12 DE NOVIEMBRE DE 2020; mediante Cedula fijada en Secretaria de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:

  
Abogado Gerardo Pinto Montaño y Otro  
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA,  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

  
Testigo: Oscar Ovidio Asebey Zerda  
C.I. 4119402 Ch.



B.A.O.



TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL  
DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA  
CITACIONES Y NOTIFICACIONES  
**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA,  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
EXPEDIENTE N° 254/2018 – CA**

---

En Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas 10:32 del día 31 de MARZO de 2021, notifiqué a:

**GRACO SANTA CRUZ DEL S.I.N. "3ER INT"**

CON SENTENCIA DE 12 DE NOVIEMBRE DE 2020; mediante Cedula fijada en Secretaria de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:

  
Abel Ovidio Asebey Zerde  
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA,  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

  
Testigo: Oscar Ovidio Asebey Zerde  
C.I. 4119402 Ch.





**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**  
**SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA**  
**Sentencia N° 218**  
**Sucre, 12 de noviembre de 2020**

**Expedientes** : 254 y 259/2018-CA  
**Demandante** : Carlos Gerardo Pinto Montaña y otro  
**Demandado** : Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).  
**Tipo de Proceso** : Contencioso Administrativo.  
**Resolución Impugnada** : AGIT-RJ N° 1283/2018 de 25 de mayo.  
**Magistrado Relator** : Lic. José Antonio Revilla Martínez

Sentencia emitida dentro del proceso contencioso administrativo acumulado, seguido por Carlos Gerardo Pinto Montaña en representación de la empresa SAO SRL y por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).

**VISTOS:** Las demandas contenciosas administrativas de fs. 87 a 117, interpuesta por Carlos Gerardo Pinto Montaña en representación de la empresa SAO SRL y la formulada por el representante legal de la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) de fs. 499 a 507, ambas impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1283/2018 de 25 de mayo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; las contestaciones a las señaladas demandas de fs. 151 a 195 y de fs. 587 a 607; réplicas de fs. 259 a 290 y 609 a 615; dúplicas de fs. 294 a 320 y de fs. 622 a 626; respectivamente; los antecedentes del proceso y de la emisión de la resolución impugnada.

**I ARGUMENTOS DE LAS DEMANDAS Y CONTESTACIONES.**

**Demanda y petitorio del representante legal de la Empresa SAO SRL de fs. 87 a 117.**

Luego de realizar una relación de los antecedentes y de la doctrina y jurisprudencia existente respecto de casos como el presente, señaló:

**Primero:**

La AGIT en completa incongruencia con los preceptos constitucionales, dispone que las facultades de la Administración Tributaria para fiscalizar los periodos fiscales abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre/2008, se encontraría vigente en aplicación de la Ley N° 812, aplicándola de forma retroactiva; sin considerar que dichas facultades se encuentran prescritas por más de 10 años, aspecto que refiere, supone la violación del interés privado de la empresa, así como la seguridad jurídica y debido proceso, pues los periodos fueron observados, a finales de la gestión 2016, cuando ya habían prescrito el 31

de julio de 2013 y 31 de julio de 2014, respectivamente, por inactividad de la propia administración.

**Segundo:**

Esquematisando las labores que cumple la empresa y la cantidad de trabajadores con que cuenta, destacó que, en cuanto a la posición de la AGIT respecto de la factura original, que la Administración Tributaria invocó el cumplimiento únicamente de los numerales 4) y 5) del art. 70 de la Ley N° 2492 y no así del numeral 8, que antes de su modificación, establecía que los sujetos pasivos, en tanto no prescriba el tributo, conserven la documentación de respaldo de sus actividades; por ello, la empresa demandante estaba facultada para conservar o destruir la documentación de respaldo de la gestión 2008, en la gestión 2015, recalando que la Administración Tributaria no ejerció sus facultades dentro del plazo de vigencia de la boleta de garantía, ni dentro del plazo de la prescripción establecido por la norma, destacando que la AGIT no consideró sus argumentos de fondo y contravino el numeral 8 del art. 70 de la Ley N° 2492, Código Tributario Boliviano (CTB-2003)

**Tercero:**

La AGIT violó los arts. 8 y 11 de la Ley N° 843 y 8 del Decreto Supremo (DS) N° 21530, al pretender que la empresa registre sucursal en un ambiente donde no se desarrolla ninguna actividad comercial, aspecto que vulnera el principio de legalidad y derecho de defensa; pues, no revisó la prueba documental presentada, desestimándola sólo por no haber justificado la omisión de su presentación, destacando que antes de la notificación con la Resolución del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), la empresa no tuvo conocimiento de las facturas y motivos de observación, circunstancia que denota falta de fundamentación y motivación según los arts. 211 de la Ley N° 2492 y 30 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) N° 2341

**Cuarto:**

Respecto de la conclusión de la AGIT, en relación a la actividad exportadora sin documentación de respaldo a la efectiva realización de la transacción, refiere que la AGIT se aparta del debido proceso en materia administrativa, que está regida por el principio de verdad material, justificándose en un formalismo, desvirtuando la naturaleza propia de un Tribunal Administrativo, cuasi jurisdiccional, recalando que la actuación de la AGIT, contribuye a pensar que sus facultades deben circunscribirse – limitadamente - a ratificar un acto administrativo emitido por el SIN y como justificativo, pretende extrapolar el principio dispositivo y de rituales civiles, a un órgano que se basa en principios de verdad material e informalismo.



**Quinto:**

Respecto a las facturas observadas, sin documentación suficiente de respaldo a la efectiva realización de la transacción y sin respaldo del medio fehaciente de pago-transacciones mayores a 50.000 UFV, la AGIT incumplió una de sus principales finalidades por la cual fue creada, que es justamente el "*establecimiento de la verdad material sobre los hechos*", encomendada por el art. 200 del Código Tributario Boliviano (CTB-2003) y en base a meras formalidades y argumentos, sin fundamento legal expreso, desestimó su prueba presentada, desmereciendo además la prueba de inspección ocular y las certificaciones presentadas por sus proveedores; no efectuando una correcta valoración de su documentación, como es el caso de la factura N° 275, que desde inicio consideró que no debió estar observada por el SIN o al menos correspondía que el importe observado sea revocado por la AGIT, en el entendido de que no existe motivo para su observación, aspecto que incumple el art. 211 del CTB-2003 y carece de una adecuada valoración de su prueba y de sus argumentos.

**Sexto:**

Así mismo y respecto de las facturas observadas, sin documentación suficiente de respaldo a la efectiva realización de la transacción y sin respaldo del medio fehaciente de pago-transacciones por mayores a 50.000 UFV-FERROVIARIA ORIENTAL, destaca que la AGIT, no cumplió con su labor de realizar una revisión minuciosa y detallada de sus argumentos y prueba documental, por lo que la resolución cuestionada denota una evidente falta de fundamentación y motivación, violentando los arts. 211 y 215 de la Ley N° 2492 y 30 de la Ley N° 2341, resultando incomprensible que se mantenga el reparo de la mayoría de las facturas, pues la observación del SIN se refería específicamente a la supuesta falta de documentación de respaldo al pago directo a la nota fiscal, siendo que se ha presentado toda la documentación pertinente, para demostrar que dentro de los pagos emitidos, están incluidas las facturas observadas y en forma adicional, incluso a fin de facilitar el trabajo de revisión que le corresponde al ente revisor, en el memorial de presentación de prueba se han armado cuadros detalle de cada una de las facturas observadas; sin embargo, por alguna razón inexplicable, la AGIT nuevamente desestimó ese trabajo y ha ratificado el cargo, precisando que el no aceptar sus descargo en alzada, transgredió su derecho a la defensa, pues el argumento para rechazarlas, no es aplicable al procedimiento de devolución impositiva.

**Séptimo:**

Sobre el mantenimiento de valor indebidamente restituido, refiere que la AGIT no ha efectuado la valoración de todos sus argumentos respecto al cómputo de la prescripción de los reparos por errores aritméticos en la actualización de saldos por crédito fiscal, pues en caso de existir tales errores a los que hace referencia el

SIN, éstos son atribuibles a la propia Administración Tributaria y no al contribuyente.

### **Petitorio.**

En mérito a los argumentos señalados pidió, se declare PROBADA la demanda y en consecuencia, se deje sin efecto la pretendida deuda al estar prescrita o en su caso, se revoque parcialmente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 1283/2018 de 28 de mayo y se dejen sin efecto las observaciones efectuadas por el SIN en la Resolución Administrativa N° 21-00035-16 de 27 de diciembre de 2016.

### **Admisión:**

Por Decreto de 03 de septiembre de 2018, se admitió la demanda, ordenándose la citación de la autoridad demandada y del tercero interesado.

### **Contestación a la demanda y petitorio de fs. 153 a 195.**

Refiere la Autoridad de Impugnación Tributaria, que en la demanda contenciosa existe una ausencia de carga argumentativa, pues no se exponen en ella criterios acordes al orden jurídico nacional, por lo que debe ser declarada improbada.

De la misma manera y sobre la prescripción, invocó la Sentencia N° 51/2017, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, precisando que la instancia administrativa aplicó estrictamente el principio de legalidad y emitió una decisión dentro de los parámetros jurídicos fijados por las normas de carácter especial, buscando impedir actuaciones abusivas y vulneradoras del ordenamiento jurídico nacional, siendo que la AGIT no es competente para realizar controles de constitucionalidad, toda vez, que según el art. 5 de la Ley N° 027, se presume la constitucionalidad de toda Ley, Decreto Supremo, Resolución o Acto de los Órganos del Estado, respaldando su posición en lo previsto por el art. 59 del CTB-2003, modificado por las Leyes N° 291 y N° 317.

Así mismo y sobre la actividad probatoria y la verdad material cuestionadas en la demanda, señaló que el art. 81-2) del CTB-2003, no puede ser aplicado al caso, por tratarse de un proceso de devolución indebida de impuestos y no de un proceso de fiscalización que se inicia con una orden de fiscalización y concluye con una Resolución Determinativa, para cuyo caso la norma referida determina la posibilidad de que las pruebas presentadas fuera de plazo sean consideradas si se cumplen ciertos requisitos.

Respecto de las facturas observadas por ausencia de factura original, destacó que se reiteraron argumentos sin sustento, evidenciando elementos que implican carencia de ideas para ser atendidas en la demanda, aclarando que se ha revisado y compulsado los antecedentes, advirtiéndose que la instancia administrativa tributaria, respaldó su observación mediante el papel de trabajo en anexo 1 y que el mismo cuadro fue reflejado en la Resolución Administrativa en la que se observan las facturas 11634, 26934 y 16657, constatándose que el contribuyente



sólo se refirió a la documentación de respaldo de la factura 26934 y no así a las facturas 3079, 11634 y 16657.

En cuanto a las facturas observadas, no vinculadas a la actividad exportadora, hizo notar que el demandante no dio lectura íntegra a la decisión, pues de los detalles que hace la misma de las facturas observadas de los periodos fiscales de abril a diciembre del 2008, se evidencia que se observó bajo el código 2, las facturas emitidas por Telefonía Celular SA, AXS Bolivia SA, ENTEL SA, BOLIVIATEL SA y Nuevatel SA.

De otro lado y respecto de las facturas observadas según código 2, no vinculadas a actividad exportadora y código 3, sin documentación suficiente de respaldo a la efectiva realización de la transacción, reconoce que se observaron exponiendo como detalle, entre otros, servicios médicos, compra de candados, rodillo de esponja, detergente, esquintero, plancha, frascos, bolsas de cemento, linterna, escoba, antena, conector para celular y alimentos lácteos, refiriendo en alzada que el sujeto pasivo, presentó documentación que desvirtúa la observación de la administración tributaria, destacando que éste no presentó de manera oportuna dicha documentación, por lo que no puede alegar indefensión, cuando no actuó conforme manda el art. 81 del CTB-2003.

De otro lado y respecto de las facturas observadas según código 3, sin documentación suficiente de respaldo a la efectiva realización de la transacción y código 4, sin respaldo del medio fehaciente –transacciones mayores a 50.000 UFV; señala que tratar de darle contenido y sustento a una demanda, no implica efectuar afirmaciones descontextualizadas, por lo que refiriéndose al contenido de la Resolución Administrativa N° 21-000035-16, que determinó que los pagos realizados por ADM SAO SA, mediante Cheques, serán considerados en forma cronológica de acuerdo a las fechas de emisión de cada factura declarada, además refirió que para las facturas de Ferroviaria Oriental SA, comprobantes de egreso y de pago, si bien reflejan el número de factura pagada, existen facturas que no se encuentran detalladas en estos comprobantes, destacando que a partir de las modificaciones realizadas por la Ley N° 062, al art. 66, numeral 11 del CTB-2003, para las transacciones mayores a Bs.50.000.-, existe la obligación de respaldar los pagos con documentos reconocidos por el sistema financiero y de intermediación financiera, con la advertencia que, la falta de esta documentación hará presumir la inexistencia de la transacción e implicará que el comprador no tenga derecho al crédito fiscal, precisando que la administración tributaria consideró para todas las facturas verificadas, los comprobantes de egreso presentados que cuenten con el medio fehaciente de pago (Cheque), validando el total de éstas, en función al efectivo pago realizado, aclarando que la observación de la administración tributaria radica principalmente en la falta de documentación y registros que evidencien la apropiación de las ventas con relación a las compras y no así en la figura de la compensación.

Por otra parte y respecto de las facturas observadas según código 3, sin documentación suficiente de respaldo de la efectiva realización de la transacción y código 4, sin respaldo del medio fehaciente- transacciones mayores a 50.000 UFV: Ferroviaria Oriental SA, se verificaron los pagos respaldados mediante medios fehacientes de pago aportados por Ferroviaria Oriental SA de modo de comprobar la efectiva realización de la transacción, analizándose la prueba de reciente obtención presentada en instancia de alzada, de acuerdo al art. 81 del CTB-2003, respecto a la pertinencia y oportunidad de la prueba, evidenciándose que las facturas N° 2248, 45, 725, 1600, 928, 931, 932, 990, 991, 992, 993, 994, 1844 y 1845, no cuentan con medios fehacientes de pago, lo que no ocurre lo mismo con las facturas Nos. 1584, 1585 y 1672, que sí cuentan.

### **Petitorio.**

Por lo expuesto, contestó negando todos los argumentos de hecho y de derecho expuestos en la demanda contenciosa administrativa interpuesta y solicitó, emitir Sentencia declarando IMPROBADA la demanda interpuesta.

## **II.- DEMANDA DE LA GERENCIA DE GRANDES CONTRIBUYENTES DE SANTA CRUZ GRACO, DEL SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES DE FS. 499 A 507(Expediente acumulado)**

### **PRIMERO**

Respecto de la depuración del crédito fiscal -código 1, ausencia de la factura original N° 26938, invocando lo dispuesto por el art. 81 de la Ley N° 2492, señaló que la AGIT contrario a lo dispuesto por la citada norma legal, bajo la premisa que al no existir un detalle exacto por parte del recurrente de las facturas presentadas ante la administración tributaria, ni tampoco un detalle específico de esta última, corresponde validar la factura 26934, al haber sido presentada en la instancia jerárquica, considerando a dicho argumento contradictorio e incoherente a todo análisis legal, pues la administración tributaria a fs. 23 de la Resolución Administrativa 23-00035-16, señaló que no se había presentado la factura original (COD1), destacando que si bien el contribuyente presentó juramento de prueba de reciente obtención, el mismo no demostró por qué no presentó dichas pruebas y tampoco demostró que la omisión de su presentación no fue por causa propia, señalando al respecto como vinculante a la Sentencia Constitucional Plurinacional (SCP) N° 1642/2010-R de 15 de octubre.

### **SEGUNDO**

Respecto de las facturas observadas según código 3 y 4 (FERROVIARIA ORIENTAL SA -FACTURAS 1584, 1585 y 1672), se podrá comprobar la flagrante violación del debido proceso en su vertiente de congruencia extra petita de la administración tributaria, atentando contra los intereses del Estado, pues de la revisión del recurso de Alzada del contribuyente, en ninguna parte se puede advertir reclamaciones puntuales sobre esas facturas, siendo generales a los códigos de



observación, por lo que no correspondía a la AGIT referirse sobre ellas, al respecto, invocó la jurisprudencia desarrollada por la SCP N° 1585/2014 de 19 de agosto.

### **TERCERO**

Respecto del mantenimiento de valor indebidamente restituido; es decir, al ser modalidad de verificación posterior, los montos requeridos por el exportador ya fueron entregados al mismo, por lo que acorde al art. 128 de la Ley N° 2492, la administración tributaria se encuentra habilitada a emitir la respectiva Resolución Administrativa que establezca los montos que fueron indebidamente devueltos al exportador, reconociendo que efectivamente los periodos julio, agosto y septiembre del 2005, fueron sujetos a revisión baja la modalidad de verificación previa y determinó que efectivamente correspondía devolver al exportador, destacando que la observación radica en que la empresa ADM SAO SA requirió la devolución impositiva de mantenimiento de valor de montos superiores.

### **Petitorio**

Solicitó se emita Sentencia revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1283/2018, confirmando en todas sus partes la Resolución Administrativa N° 21-00035-16 de 27/12/2016.

### **Contestación a la demanda de fs. 587 a 607(Expediente acumulado)**

Refiere la Autoridad de Impugnación Tributaria, que en la demanda contenciosa existe una ausencia de carga argumentativa, pues no se exponen en ella criterios acordes al orden jurídico nacional, por lo que debe ser declarada improbada.

De la misma manera respecto de las facturas 26934, 1584, 1585 y 1672, así como la restitución de valor, señaló que, la AGIT sometió sus actuaciones a lo expresamente impugnadas por las partes y normativa legal vigente, es así que en la Resolución Administrativa N° 21-000035-16, de 27 de diciembre de 2016, dentro del Código 3, cuadro de evaluación de la documentación de descargo, se hallan detalladas las facturas 1584, 1585 y 1672, por lo que, las mismas fueron motivo de impugnación en alzada, siendo los antecedentes del caso, que brindan certidumbre de la impugnación, solicitando conforme al art. 211 del CTB-2003.

Así mismo, sobre la factura 26934, manifestó que de la verificación de los antecedentes administrativos y la prueba presentada en alzada se observó que ADM SAO SA presentó la indicada factura, siendo suficientes motivos para dejar sin efecto la observación según el Código 1 y la no aplicabilidad del art. 81 de la Ley N° 2492.

Sobre la restitución de valor señalo que, de la verificación del cuadro de "Verificación del Mantenimiento de Valor Restituido", la Administración Tributaria, al revisar el cuadro señalado, advirtió que el Contribuyente comprometió, para los periodos fiscales abril, mayo, junio, agosto, octubre y noviembre de 2008, la

restitución del mantenimiento de valor por CEDEIM recibido de los periodos fiscales julio, agosto, septiembre de 2005; mayo a diciembre de 2007; enero a marzo de 2008.

Continúo señalando que del cuadro de "Determinación del Mantenimiento de valor indebidamente restituido" de la Resolución Administrativa, para el periodo fiscal junio de 2008, la Administración Tributaria considero que las DUDIE Nos. 7924569547, 7926364036 y 7928240773 por los periodos fiscales de julio, agosto y septiembre de 2005, cuya verificación se realizó mediante Ordenes de verificación externa Nos. 5OVE0343, 5OVE0100, según modalidad previa; proceso que concluyo con la Resolución Administrativa GGSD/DJCC N° 077/2008, a efectos de calcular el Mantenimiento de Valor Indebidamente Restituido, que fue observado por Bs.1.212.724; advirtiéndose que al tratarse de una verificación de CEDEIM previo, la Administrativa Tributaria, previo a devolver los valores CEDEIM revisó el crédito fiscal comprometido, y si bien estableció crédito fiscal no sujeto a devolución, empero no se generó restitución indebida del mantenimiento de valor por el crédito fiscal observado, toda vez que el importe indebido fue excluido del CEDEIM entregado, motivo por el cual no corresponde su observación, debiendo revocarse el importe de Bs.1.212.724 del periodo fiscal de junio de 2008.

Continuó observando que, para los periodos fiscales de abril, mayo, agosto, octubre y noviembre de 2008, la Administración Tributaria observó la restitución del mantenimiento del valor por crédito fiscal indebidamente devuelto, verificado en las solicitudes de los periodos fiscales de mayo a diciembre de 2007; enero a marzo de 2008, según ordenes de verificación Nos. 00080VE0314, 00080VE0358, 00080VE0437, 00080VE0586, 00080VE0587, 00080VE0588, 00080VE0802, 00080VE0805, 00082VE0803, 00080VE0852 Y 00080VE0853, respectivamente, que derivo en la emisión de la Resoluciones Administrativas Nos. 21-00030-16 y 21-00014-12, mismas que se encuentran en etapa de impugnación ante la AGIT y el Tribunal Supremo de Justicia, por lo que el resultado de dichas impugnaciones deberá ser considerado al momento de realizar el pago de la Deuda Tributaria según el art. 47 del CTB-2003, modificado por la Ley N° 812 y RND N° 10-0032-16.

Respecto al cálculo del Mantenimiento de Valor del saldo del crédito fiscal sin respaldo fehaciente de periodos anteriores, el sujeto pasivo no adjuntó documentación de descargo para desvirtuar la citada observación, limitándose a señalar en el Recurso Jerárquico, que estos importes por error aritmético de actualización debieron ser advertidos por el sistema de la Administración Tributaria, por lo que corresponde confirmar dicha observación por Bs. 2703801,76.

Concluyó, señalando Doctrina y Jurisprudencia, solicitando se declare improbadamente la demanda.



### **Réplica y Dúplica**

Mediante memorial de réplica de 25 de marzo de 2019 de fs. 259 a 290 y de 24 de abril de 2019 de fs. 609 a 615 y de dúplica de 11 de abril de 2019, de fs. 294 a 320 y de 15 de mayo de 2019 de fs. 622 a 626; formuladas por los demandantes y la autoridad demandada, reiterando con los argumentos anteriores.

### **Acumulación de procesos**

Previo informe de Secretaría de Sala de fs. 292, por Auto de 24 de mayo de 2019 se determinó la acumulación de ambos procesos que se resuelven en esta Sentencia

### **Decreto de Autos**

Con todo lo obrado, a fs. 636, se decretó Autos para Sentencia.

## **II ANTECEDENTES PROCESALES EN SEDE ADMINISTRATIVA.**

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:

Que, conforme se evidenció en la Resolución del Recurso Jerárquico cuestionada, el 8 de febrero de 2013, la Administración Tributaria, notifico a la Empresa SAO con las ordenes de verificación - CEDEIM N° 00090VE00158, 00090VE00289, 00090VE00460, 00090VE00461, 00090VE00462, 00090VE00530, 00090VE00531, 00090VE00532 y 00100VE00149, comunicándole el inicio de la verificación bajo la modalidad CEDEIM posterior, respecto de los hechos, elementos e impuestos vinculados al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y formalidades de Gravamen Arancelario (GA) de los periodos fiscales de abril a diciembre del 2008, por lo que mediante requerimiento N° 117211 y una variedad de notas solicitó la presentación de documentación respectiva de descargo.

Luego del análisis y compulsas de la documentación presentada por la Empresa SAO, se emitió el informe CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/05140/2014 de 24 de diciembre de 2014, que a su vez sirvió de sustento a la emisión de la Resolución Administrativa N° 21-000035-16 de 27 de diciembre de 2016, notificada a dicha empresa en fecha 30 del mismo mes y año, determinando una deuda tributaria de 16.068.884, equivalente a 7.399.183 UVF, que incluye el crédito indebidamente devuelto e intereses por el periodo fiscal anteriormente referido

Impugnada dicha Resolución determinativa por el sujeto pasivo, se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0044/2018 de 29 de enero de 2018, que confirmó la resolución recurrida de Alzada; Resolución ésta que siendo impugnada en recuso jerárquico, mereció la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1283/2018 de 25 de mayo, revocando parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada N° ARIT-CBA/RA 0044/2018, de 29 de enero de

2018, modificando el monto indebidamente restituido a ser cancelado por el sujeto pasivo de Bs.7.976.124,89 a Bs.6.676.913,73 y que es objeto de las demandas contenciosa administrativa conocidas y acumuladas por este Tribunal y que son motivo de la presente Resolución.

### **III. PROBLEMÁTICA PLANTEADA.**

En Autos, se tienen identificadas las controversias que sustentan los fundamentos de las demandas formuladas por el representante legal de la Empresa SAO SRL y de GRACO SANTA CRUZ del SIN, las que ocupará la labor de esta Sala, conforme los fundamentos y razonamientos que a continuación se expresan, dejando expresa constancia que se efectuara el control de legalidad de las pretensiones de los demandantes y los fundamentos expuestos por el demandado y tercero interesado respectivamente.

#### **1) Respetto de la demanda formulada por la Empresa SAO SRL:**

a) Verificar si la resolución del Recurso Jerárquico AGIT RJ N° 1283/2018 de 25 de mayo, ha incurrido en errónea interpretación y aplicación de la normativa tributaria al permitir que se apliquen normas sobre el computo de la prescripción con carácter retroactivo, tomando en cuenta que, durante los periodos en que sucedieron los hechos generadores y vencimiento de los mismos, así como durante la presunta comisión del ilícito tributario que se les acusa, no se encontraban vigentes las Leyes N° 291 y 317 y 812.

b) Si la Resolución cuestionada vulnera el debido proceso en su elemento del derecho a la defensa, pues realizó la valoración incompleta de la prueba aportada y fundamentos expuestos en el recurso jerárquico.

#### **2) Respetto de la demanda del responsable de GRACO SANTA CRUZ**

a) Establecer si respecto de la depuración del crédito fiscal –código 1, ausencia de la factura original N° 26938, invocando lo dispuesto por el art. 81 de la Ley N° 2492, señala que la AGIT contrario a lo dispuesto por la citada norma legal, bajo la premisa de que al no existir un detalle exacto por parte del recurrente de las facturas presentadas ante la administración tributaria, ni tampoco un detalle específico de esta última, corresponde validar la factura 26934, al haber sido presentada en la instancia jerárquica, considerado dicho argumento, contradictorio e incoherente a todo análisis legal, pues la administración tributaria a fs. 23 de la Resolución Administrativa 23-00035-16, señaló que no se había presentado la factura original (COD1), destacando que si bien el contribuyente presentó juramento de prueba de reciente obtención, el mismo no demostró porque no presentó dichas pruebas y tampoco demostró que la omisión de su presentación no fue por causa propia, señalando al respecto como vinculante a la SCP N° 1642/2010-R de 15 de octubre.



2.- Que las facturas observadas según código 3 y 4 (FERROVIARIA ORIENTAL SA –FACTURAS 1584, 1585 y 1672), se podrá comprobar la flagrante violación del debido proceso en su vertiente de congruencia extra petita de la Administración Tributaria, atentando contra los intereses del Estado, pues de la revisión del recurso de alzada del contribuyente, en ninguna parte se puede advertir reclamaciones puntuales sobre esas facturas, siendo generales a los códigos de observación, por lo que no correspondía a la AGIT referirse sobre ellas, al respecto, invocó la jurisprudencia desarrollada por SCP N° 1585/2014 de 19 de agosto.

3.- En cuanto al mantenimiento de valor indebidamente restituido, es decir, al ser modalidad de verificación posterior, los montos requeridos por el exportador ya fueron entregados al mismo, por lo que acorde al art. 128 de la Ley N° 2492, la administración tributaria se encuentra habilitada a emitir la respectiva Resolución Administrativa que establezca los montos que fueron indebidamente devueltos al exportador, reconociendo que efectivamente los periodos julio, agosto y septiembre del 2005, fueron sujetos a revisión bajo la modalidad de verificación previa y determinó que efectivamente correspondía devolver al exportador, destacando que la observación radica en que ADM SAO SA requirió la devolución impositiva de mantenimiento de valor de montos superiores.

#### **IV) FUNDAMENTACION DEL CASO**

Identificadas las controversias del presente proceso, se ingresa a su consideración y se tiene que en cuanto a la demanda contenciosa administrativa de la Empresa SAO SRL; lo siguiente:

##### **Primero.-**

Al respecto en el marco de referencia de los antecedentes descritos resulta imperativo contextualizar la problemática desde la óptica constitucional y normativa, estableciendo en consecuencia, que la Constitución Política del Estado (CPE), define los valores de sociedad en su art. 8, disponiendo que el Estado Plurinacional de Bolivia se sustenta entre otros, en el valor de la justicia social, para vivir bien; consecuentemente, la administración de justicia se fundamenta en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido proceso e igualdad de partes ante el Juez.

El art. 109-I de la CPE, establece que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, por su parte los arts. 115 y 117-I de la misma norma suprema, garantiza el derecho al debido proceso que se constituye también en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme al mandato establecido en el art. 30-12 de la Ley del Órgano Judicial (LOJ) que señala: "(...) impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo

*establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar."*

Por otra parte, corresponde establecer que, la certidumbre de los criterios vertidos en el ámbito constitucional resultan plenamente ajustables al proceso contencioso administrativo, cuyo fin vislumbra que las personas o entidades a quienes va dirigida la norma, conozcan el rango y los límites de protección jurídica de sus actos, por lo que en el caso de autos, conforme a las atribuciones de control de legalidad de éste Tribunal, en mérito a la demanda planteada y los datos del proceso debe partirse del análisis del principio de favorabilidad que rige en materia penal, aplicable también al ámbito punitivo administrativo, estableciendo que su aplicación opera como una excepción al principio de la irretroactividad de la Ley señalado en el art. 123 de la CPE, que, como se sabe, no se limita sólo a los supuestos en los que la nueva normativa descriminaliza la conducta típica o disminuye el quantum de su pena, sino, también, cuando la nueva Ley (sea material, procesal o de ejecución) beneficia al sujeto sobre el que deba ser aplicada, ya sea como procesado o condenado. También debe recordarse que el principio nace de la idea de que la Ley penal expresa la política de defensa social que adopta el Estado en un determinado momento histórico, en su lucha contra la delincuencia y que toda modificación de las normas penales expresa un cambio en la valoración ético-social de la conducta delictiva, en el cómo y la forma en que ha de ejecutarse la acción represora del Estado frente a la realización del hecho delictivo y en las reglas de ejecución de la consecuencia jurídica del delito, esto es, la sanción penal, que para el caso sería la sanción administrativa emitida por la Administración Tributaria.

La irretroactividad como principio jurídico se funda en la necesidad de fortalecer la seguridad jurídica, uno de cuyos tres componentes es el de la certeza, en sentido de que las reglas del juego ciudadanas no sean alteradas para atrás; empero, la doctrina al respecto sostiene que las Leyes Tributarias pueden tener eficacia retroactiva siempre que estén establecidas expresamente en éstas y no contravengan principios constitucionales como la seguridad jurídica o la capacidad contributiva y de esa manera es que se asume en el art. 123 de la CPE y se establece la garantía jurisdiccional de la irretroactividad de la ley, expresando que: *"La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución"*; de la lectura de la disposición se tiene que se establece en qué consiste la irretroactividad y también las excepciones a la misma, las cuales son en cuatro casos, en materia laboral, en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado, en materia de



corrupción y la cuarta que es abierta, puesto que indica aquellas establecidas en la CPE.

La Ley N° 2492 CTB-2003, en su art. 150 dispone que las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo, sin embargo, salvo excepciones y una de ellas es precisamente cuando establezcan sanciones y cómputos más benignas.

En el contexto referido, en el caso de autos y respecto del primer reclamo efectuado en la demanda contenciosa administrativa de la Empresa SAO SRL, el objeto de la controversia reclamado en este punto, versa sobre la actuación de la AGIT al pretender aplicar las modificaciones realizadas al CTB-2003 por las Leyes Nos. 291 y 317 y 812; de manera retroactiva a hechos generados de tributo acontecidos en el periodo fiscal 2008, cuando esto ya estaba prescrito, por disposición de la normativa vigente y aplicable a dicho periodo.

Por lo expuesto precedentemente, del análisis de antecedentes y principalmente de la Resolución administrativa cuestionada, se evidencia que la AGIT en la resolución del Recurso Jerárquico determinó que para el caso de los tributos determinados a la empresa demandante eran aplicables las modificaciones introducidas al CTB, por la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y la Ley N° 317 de 11 de diciembre de 2012, por considerar que los cargos tributarios atribuidos a la misma se habían determinado en vigencia de dicha modificaciones; conclusión que violenta efectivamente el principio de irretroactividad de las leyes establecido por el art. 123 de la CPE; pues el art. 59 del CTB-2003, antes de tales modificaciones preveía: *"Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria."*, y en cuanto al cómputo del término de la prescripción el art. 60 del CTB-2003, establecía que el término de la prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente.

De ahí que, en el caso presente el inicio de la prescripción del periodo abril a diciembre de 2008, comenzó el 1 de enero de 2009, venciendo el 31 de diciembre de 2012 (cuatro años); por lo que, si bien el art. 62-I de la Ley N° 2492, dispone que la prescripción se suspende con la notificación del inicio de fiscalización individualizada al contribuyente. Sin embargo, este artículo no debe ser interpretado de forma única o individual, sino, como parte del conjunto normativo contemplado en esta Ley, por lo que debe entenderse en un sentido amplio y genérico; es decir, en las atribuciones que ejercerá la Administración Tributaria en el ámbito de su competencia que son la de control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación.

Entonces, el procedimiento de fiscalización se puede dar ya sea por el procedimiento de verificación a través de una orden de verificación o por el procedimiento de fiscalización u orden de fiscalización que en los hechos

exteriorizan la facultad de la Administración Tributaria de ejercitar su facultad de determinación tributaria, por lo que, cumplida con la notificación al administrado, este acto suspendió la prescripción.

Criterio sostenido por la línea jurisprudencial emitida por este alto Tribunal al respecto, expuesto en la Sentencia Nº 351/2015 de 21 de julio emitida por Sala Plena.

De la misma manera, el art. 29 del DS Nº 27310, Reglamento al Código Tributario, establece que la determinación de la deuda tributaria por la Administración se realiza mediante los procesos de fiscalización, verificación, control o investigación a cargo del SIN; a su turno el art. 32 del mismo cuerpo legal, determina que el procedimiento de verificación y control de elementos, hechos y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe pagado o por pagar, se iniciará con la notificación al sujeto pasivo o tercero responsable con una orden de verificación sujeta a los requisitos y procedimientos definidos por la Administración Tributaria.

El inicio de fiscalización y las órdenes de verificación, conllevan a una misma finalidad cual es la de ejercer control y revisión del cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes que posteriormente culminará en la determinación de adeudos tributarios si los hubiere; actos administrativos que en el caso, conforme la propia autoridad demandada lo reconoce en el parágrafo XIX del Considerando IV de la Resolución de Recurso Jerárquico, el sujeto pasivo ahora demandante, fue notificado el 8 de febrero de 2013, con las ordenes de verificación- CEDEIM Nos. 00090VE00158, 00090VE00289, 00090VE00460, 00090VE00461, 00090VE00462, 00090VE00530, 00090VE00531, 00090VE00532 y 00100VE00149, comunicándole el inicio de la verificación bajo la modalidad CEDEIM posterior, respecto de los hechos, elementos e impuestos vinculados al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y formalidades de Gravamen Arancelario (GA) de los periodos fiscales de abril a diciembre del 2008; cuando el adeudo tributario indebidamente devuelto por el periodo fiscal de abril a noviembre de 2008, ya había prescrito el 31 de diciembre de 2012, y el 31 de diciembre de 2013 respectivamente del periodo diciembre 2008, por haber transcurrido los 4 años que establecía el art. 59 del Código Tributario, computado desde el 1 de enero de 2009; estando demostrado que la AGIT, carecía de facultad legal de aplicar en el caso las modificaciones al CTB-2003 a través de las Leyes Nº 291 y 317, por ser posteriores al nacimiento del hecho generador del tributo (gestión 2008).

En tal sentido y por lo advertido que aparte de importar la nulidad de la Resolución Jerárquica demandada, no corresponde referirse a los demás cuestionamientos de la demanda contenciosa administrativa de la empresa SAO SRL y del representante legal de GRACO SANTA CRUZ DEL SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES, por estarse cuestionando una errónea y defectuosa valoración de la prueba, que no puede ser ejercida por este Tribunal, dentro del presente proceso, por ser de puro de derecho.



