Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

**SALA PLENA**

78-11-16
78:00

43

**SENTENCIA:** 276/2015.
**FECHA:** Sucre, 25 de junio de 2015.
**EXPEDIENTE Nº:** 530/2009.
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.
**PARTES:** Empresa Agropecuaria 3 MARÍAS S.R.L. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
**MAGISTRADO RELATOR:** **Rómulo Calle Mamani.**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Empresa Agropecuaria 3 Marías Srl. contra la Autoridad de Impugnación Tributaria (AGIT).

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativo de fs. 181 a 203, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0232/2009 de 6 de julio, la providencia de admisión de fs. 211, el memorial de apersonamiento y contestación negativa a la demanda de fs. 215 a 227, la réplica de fs. 269 a 272, dúplica de fs. 276 a 283, los antecedentes procesales.

**CONSIDERANDO I**: Que, William Herrera Añez en representación de la empresa Agropecuaria 3 Marías Srl., por memorial de fs. 181 a 203 se apersonó fundamentando su demanda que se sintetiza en lo siguiente:

**ANTECEDENTES:** Que, la Administración Tributaria generó la Orden de Verificación Externa Nº 70060VE1010 modalidad Débito-Crédito correspondiente al IVA e IT por los periodos septiembre, octubre y noviembre de 2004, la cual fue notificada mediante cédula el 19 de diciembre de 2006, juntamente con el F-4003 Requerimiento de Documentación Nº 088018. Presentada la documentación requerida se demostró desde el inicio que la empresa cumplió con lo requerido por Impuestos Nacionales y tuvo conocimiento de la Notificación validando la misma, igualmente se presentó la documentación complementaria conforme se evidencia en el Acta de Recepción, y de acuerdo al análisis realizado de la documentación proporcionada, se aceptaron parcialmente los descargos correspondientes a las facturas de compras de bienes y/o servicios, y en el caso de las observaciones realizadas a las facturas de compras canceló parcialmente la deuda el 3 de abril de 2000 en un monto de Bs. 37.810; sin embargo, se estableció un saldo a favor del fisco por un total de Bs. 1.531.894 (Un millón quinientos treinta y un mil ochocientos noventa y cuatro 00/100 Bolivianos), por ello se emitió la Vista de Cargo, notificada el 20 de mayo de 2008, después de transcurridos dieciséis meses desde la notificación con la Orden de Verificación, por lo tanto fuera de plazo conforme a lo establecido por el art. 104 de Código Tributario, dicha Vista de Cargo fue anulada al emitir la Resolución Administra y autorizando al departamento de Fiscalización la emisión y notificación de una nueva Vista de Cargo debido a las observaciones de los pagos parciales

realizados por el recurrente reduciendo la sanción a un 80%, sin tomar en cuenta que el art. 156 de la Ley 2492 establece que el pago de la deuda tributaria determinará la reducción de la sanción, la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa GGSC-DICC Nº 040/2008 determinando la deuda por el monto total de Bs. 2.881.420 (Dos millones ochocientos ochenta y un mil cuatrocientos veinte 00/100 Bolivianos) que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y la calificación de la conducta por omisión de pago.

El 15 de diciembre de 2008, presentó Recurso de Alzada ante la Superintendencia Tributaria Santa Cruz impugnando la ilegítima Resolución Determinativa GGSC-DJCC Nº 040/2008, el resultado fue confirmatorio a través de la Resolución del Recurso de Alzada STR-SCZ/RA0031/2009 de 19/03/2009.

Con esos antecedentes, fundamenta su demanda contenciosa administrativa en base a lo siguiente:

I.- Indica, que se realizó incorrecta interpretación a favor de Impuestos Nacionales, cuando se indicó que no existe la "caducidad" en el presente caso y que los plazos estipulados en el art. 104 para la emisión de la Vista de Cargo NO SON PERENTORIOS, hecho que deslegitima el accionar de la autoridad demandante por la injusticia de sus fallos, la falta de apego a la ley y la imparcialidad que debería tener conforme lo prevé el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, señalando que la resolución del Recurso jerárquico viola directamente el principio de Seguridad Jurídica para los administrados puesto que el argumento de la Resolución es que se aplique lo dispuesto en el art. 104 del Código Tributario "no existe un término de perentoria observancia que justifique la aplicación de la caducidad", asimismo efectúa una comparación con el Derecho Penal, respecto en la extralimitación que hubiera realizado la Administración Tributaria al cambiar la tipicidad del proceso, cuando es notificando con una querella por un delito de acción privada, que luego ser procesado por un delito de acción pública, figura ilegítima efectuado por Impuestos Nacionales que contraviene el art. 29 inc. c) y 32 del DS 27310.

II.- Acusa que el AUTO MOTIVADO N' 02-0052/2007 de 19 de diciembre, emitido de OFICIO por el Servicio de Impuestos Nacionales anulando la notificación de la Orden de Verificación practicada justamente el 19 de diciembre de 2006; no pudo surtir efectos legales para la empresa agropecuaria 3 MARÍAS por no haberse notificado personalmente ni por cédula como legalmente correspondía a su representante legal, por cuanto legalmente se mantenía firme la notificación de 19 de diciembre de 2006 por cédula de acuerdo a lo establecido por el art. 85 Código Tributario, ahora bien: Respecto a Plazos y Términos el Código Tributario en su art. 4 (Plazos y términos) señala que los plazos relativos a las normas tributarias son perentorios en el caso del plazo en meses se computarán de fecha a fecha, también mencionan el art. 104 (Procedimiento de Fiscalización) que señala que desde el inicio de la fiscalización hasta la emisión de la Vista de Cargo no podrá transcurrir

más de doce (12) meses., sin embargo cuando la situación amerite un plazo más extenso, previa solicitud fundada, la máxima Autoridad Ejecutiva de la Administración Tributaria podrá autorizar una prórroga hasta por seis (6) meses más, si al concluir la fiscalización no se hubiera efectuado reparo alguno o labrado acta de infracción contra el fiscalizado, no habrá lugar a la emisión de vista de cargo, debiéndose en este caso dictar una resolución determinativa que declare la inexistencia de la deuda tributaria, también señalan que curiosamente, el Auto Motivado Anulatorio se lo dicta justamente el mismo día 19 de diciembre de 2007, es decir el último día de los doce Meses de realizada la notificación al Administrado con el Inicio de la Verificación, confundiendo así al administrado con el Tiempo Límite y Máximo que la Administración Tributaria tenía para emitir la Vista de Cargo, además de no haberse procedido a notificar legal y correctamente con el Auto Motivado Anulatorio, éste no ha causado estado, y de realizar una nueva verificación, sería totalmente ilegal, asimismo se ha incumplido el inc. b) del art. 32 del DS 27113 (Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo), ya que no se respetó el debido proceso al haberse emitido innecesariamente el Auto Motivado y a la vez si se emitió debió cumplirse con el derecho a la defensa notificándose personalmente, situación que no sucedió, mencionando así la SC 0031/2005-R referente a la falta de notificación, asimismo se menciona la SC N° 0136/2003-R que interpreta la garantía del debido proceso inserta en la Constitución Política del Estado.

III.- Indica, que la Resolución Determinativa GGSC-DJCC N° 040/2008 de 20 de noviembre, es nula por haberse realizado actuaciones de fiscalización posteriores a la Vista de Cargo N° 7908-70061010.0025/2008 de 21 de agosto, lo cual violó los derechos y garantías constitucionales del debido proceso y al defensa, ya que existió un inadecuado desarrollo del presente proceso y al ser de orden público vulneraron sus derechos y garantías por haberse producido cuando las facultades de la Administración Tributaria habían caducado, además, que la etapa de fiscalización o investigación concluye con la emisión de la Vista de Cargo, sin embargo, en el presente proceso se emitió la Vista de Cargo N° 7908-70061010.0025/2008 el 21 de agosto, y se practicó la notificación el 25 de agosto de 2008, fecha de notificación que comienza a correr los 30 días para que el sujeto pasivo (Agropecuaria 3 Marias Srl.) presente sus descargos, empero Impuestos Nacionales posterior a ese plazo siguió focalizando e investigando, que por nota CITE GGSC-DDF-OF N° 01.1582/2008 de 29 de septiembre y CITE GGSC-DDF-OF N° 01.1589/2008 de 3 de octubre, solicitó información, la cual fue presentada, como también la inspección ocular para constatar los libros de contabilidad de la empresa, siendo que ya había concluido la etapa de fiscalización y verificación según manda el art. 104 del Código Tributario. Por lo cual Resolución Determinativa GGSC-DJCC N° 040/2008 de 20 de noviembre es nula.

IV.- Otra ilegalidad denunciada, se refiere a que las maquinarias adquiridas por parte de la Agropecuaria 3 Marías, no son propiedad de la empresa porque la transferencia realizada no concuerda con el reconocimiento de firmas señalando que este reconocimiento es posterior a la compra de dicha maquinaria, por este motivo no se acreditaría el

derecho de propiedad, aseveración que no tiene asidero legal en materia tributaria ya que ni en la Ley 843 (Ley en que se encuentran todos los Impuestos) ni en el Código Tributario, ni en los Decretos Reglamentarios, ni en Resoluciones Administrativas se establece que en los casos de transferencias de maquinarias o automotores se deba realizar el reconocimiento de firmas en algún lapso de tiempo de forma obligatoria.

V.- Por otro lado, indica que de las facturas observadas por la Administración Tributaria, y emitidas legalmente por la Estación de Servicio Peta Grande por la compra de diésel, no es una forma fehaciente de que se haya realizado dicha transacción pese a que dicha estación de servicio presentó certificaciones y con ello dio legalidad a las mismas, y mucho más cuando se presentó documentación contable demostrando que el pago de dichas compras se hizo efectivo; asimismo, señalan que de la factura observada por la Administración Tributaria por la compra de agroquímicos a la empresa Agropartners S.R.L., pese a que el proveedor certifico que si se realizó la compra de dichos agroquímicos, tanto la Administración Tributaria como la AGIT señalan nuevamente que no son un medio fehaciente de dicho pago, por lo que ratificó la Resolución de Alzada, señalando que la modalidad y alcance de la verificación comprende la revisión al débito - crédito y por ende validar si las facturas utilizadas para el beneficio del crédito fiscal corresponden a la actividad gravada conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la Ley 843' y por otra parte verificar si la factura utilizada para el crédito fiscal efectivamente fue emitida por el proveedor.

Concluye solicitando se admita su recurso contencioso tributario, imprimiéndose el trámite de rigor, pidiendo en primera instancia se analice el punto II inc. a) relativo a la caducidad de instancia y para el supuesto caso de no admitirla, se declare la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o alternativamente pronunciándose en el fondo se revoque totalmente la resolución recurrida dejándola sin efecto, es decir en cualquiera de las formas citadas, declare probada la demanda.

**CONSIDERANDO II**: Que, admitida la demanda por decreto de 211, la autoridad demandada se apersonó y por memorial (fs. 215 a 227) respondió en forma negativa a la demanda, indicando lo siguiente:

Que la palabra "caducidad", proviene del latín caducus, refiriéndose a lo decrépito o poco durable, y se dice que ha caducado lo que ha dejado de ser o perdido su efectividad, sin embargo, la caducidad es una figura jurídica no aplicable en materia tributaria, pues no está prevista ni contemplada en la legislación tributaria; por lo que si bien es aplicable en el campo civil o comercial, no lo es en nuestra materia, en este contexto, el artículo 104.V de la Ley 2492 (CTB) establece que desde el inicio de la fiscalización hasta la emisión de la Vista de Cargo, no podrán transcurrir más de doce (12) meses, plazo prorrogable por seis (6) meses más. Conforme con esta disposición de la Ley 2492 (CTB), se entiende que legalmente no está contemplada la caducidad por incumplimiento de plazo o, lo que es lo mismo, la pérdida de la facultad de la Administración Tributaria para determinar las obligaciones tributarias, más aún, cuando dicha disposición no recoge en su texto, un término de perentoria

observancia que justifique la aplicación de la caducidad, lo que no significa que ante dicho incumplimiento, los servidores públicos actuantes no sean sujetos a las responsabilidades contempladas en la Ley 1178, por lo que señalan que queda desvirtuado el argumento del demandante en sentido de que el incumplimiento de plazo daría lugar a la caducidad; más aún, cuando en el presente caso el procedimiento de determinación reiniciado el 12 de marzo de 2008 con la notificación mediante cédula de la Orden de Verificación Externa y el Requerimiento N° 91912, concluyó con la emisión de la Resolución Determinativa; por lo tanto, no se evidencia que se haya generado indefensión alguna, como se sostiene.

Sobre la nulidad de los actos posteriores, la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa pueden ser nulas únicamente por la falta de requisitos establecidos en los artículos 96 y 99 de la Ley 2492 (CTB), concordantes con el artículo 35 de la Ley 2341, por lo que el Auto Motivado N2 02-0052/2007 de 19 de diciembre, su emisión y notificación causó estado, es decir, quedó firme en su decisión de anular obrados hasta que se proceda a una notificación de la Orden de Verificación, a partir del cual se prosiguió con el procedimiento de determinación.

Respecto a las facturas de compras de repuestos y mantenimiento, observadas, el demandante erróneamente considera como procedimiento de fiscalización la observación que hace la administración tributaria sobre el derecho propietario, por lo que no configuran ningún vicio o causa de nulidad previsto en los artículos 96 y 99 de la Ley 2492 (CTB), en concordancia con los artículos 35 y 36 de la Ley 2341 (LPA).

Con referencia a la maquinaria y equipo pesado, que hubiese sido incorporada por una parte el 30/06/2004 como aporte de los socios a Agropecuaria 3 Marías SRL según detalle consignado en el Testimonio de Constitución N9 2956/2004, adquiridos el 1/11/2004 de Hacienda Santa Fe, y para efectos del IVA, de acuerdo con (el inciso B) del artículo 2 del DS 21530, se entiende que los aportes de capital son cualquier aporte en especie realizado por personas naturales o jurídicas a sociedades nuevas o existentes; en el presente caso, la maquinaria y equipo que figura en el Balance de Apertura, de acuerdo con el Testimonio de Constitución, constituye un aporte de los socios, por lo que, considerando el valor legal de dicho instrumento público, la transmisión de dominio de los mismos sucedió en el momento de la constitución de la nueva sociedad.

En ese sentido, la cláusula cuarta del Testimonio de Constitución N° 2956/2004, textualmente señala que: "En mérito, al aporte de capital efectuado por los socios y por aporte de capital que hacen los mismos, estos bienes pasan a ser de propiedad de la empresa que se constituye (3 Marías SRL), es decir, todos los bienes muebles e inmuebles y derechos descritos en el balance de apertura y sus anexos, aclarando que sólo, para la inscripción en los registros públicos se detallan para los fines de los correspondientes bienes sujetos a registros...". lo que demuestra que la transmisión de dominio sucedió en el momento de la Constitución de la nueva sociedad, empero la misma cláusula al señalar que para fines de **la correspondiente inscripción en los registros públicos procede a su detalle**, no condiciona a que el derecho propietario sobre los señalados bienes sea ejercido después del registro público de éstos.

En cuanto al derecho propietario de la maquinaria y equipo, la Agropecuaria 3 Marías SRL presentó en dos oportunidades el original del Contrato Privado de Compra - Venta de Maquinaria Agrícola, el 19 de junio de 2008 y el 22 de julio de 2003, existiendo diferencias entre uno y otro contrato: el primero, fue suscrito entre Boos Junior Siegfried por Agropecuaria 3 Marías SRL y Tomas Karl Boos por Hacienda Santa Fe; sin embargo, el segundo contrato, además, lleva la firma de Valdir Xavier Da Silva por Hacienda Santa Fe, siendo este último objeto del Reconocimiento de Firmas NP 6475625 en 22 de julio de 2008 ante Notario de Fe Pública Dr. Elio Zambrana Anzaldo. En este sentido, la sola suscripción del Contrato Privado de Compra y Venta, aun con reconocimiento de firmas y rúbricas, no es suficiente para demostrar el derecho propietario, debido a las contradicciones existentes en el mismo, no demuestra la entrega efectiva de los bienes adquiridos, vale decir, que la transmisión de propiedad se hubiera suscitado, por lo que no es suficiente respaldo probatorio, considerando que la carga de la prueba recaía en el demandante, en virtud del artículo 76 de la Ley 2492 (CTB), ahora bien, en aplicación de los artículos 4 y 8 de la Ley 843 (Texto Ordenado), y el artículo 8 del DS 21530, el contribuyente, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal producto de las transacciones que declara, debe cumplir con tres requisitos: 1) Estar respaldado con la factura original; 2) Que se encuentre vinculado a la actividad gravada; y 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente; por hallarse respaldadas con el documento original, cumplen con el primer requisito; el segundo requisito, al realizar tareas de preparación de la tierra, siembra, cosecha y post cosecha, empleando para ello maquinaria y equipo agrícola necesario, por lo que la compra de repuestos y mantenimiento de tales bienes y si estaría destinado a la actividad agropecuaria en el entendido de que dicha entidad sea propietaria de dicha maquinaria y equipo, como sucede con los activos fijos incorporados a través de la Escritura de Constitución; empero, en el caso específico de la maquinaria y equipo detallados en la factura N° 39, al no haberse demostrado el derecho propietario de las mismas, la compra de repuestos y mantenimiento asociado a estas, no se encuentran vinculados a la actividad gravada; el tercer requisito, referido a que debe demostrarse la realización efectiva de la transacción, se tiene que la Administración Tributaria no realizó el análisis sobre el medio fehaciente de pago de las compras da repuestos y mantenimiento, entendiendo como ciertas las transacciones.

Asimismo señalan que en cuanto a las facturas de Diésel sin medios fehacientes de pago, la Administración Tributaria mediante control cruzado con el proveedor Estación de Servicio Peta Grande, evidenció que realmente las facturas observadas sí fueron emitidas legalmente y por tanto son, válidas para el beneficio del crédito fiscal. Respecto al medio fehaciente de pago, el artículo 37 del DS 27310 (RCTB), vigente en el momento del nacimiento del hecho generador de los períodos septiembre, octubre y noviembre de 2004, establece que las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deberán ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito fiscal correspondiente, es decir, a efectos impositivos, las transacciones comerciales deben hallarse respaldadas a través de documentos como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente, que

respalden que existió la transferencia efectiva de dominio de los productos vendidos o comprados, se tiene que Agropecuaria 3 Marías SRL adquirió diésel en cantidades significativas y que no todas las facturas observadas tienen la Nota de Entrega respectiva, ya que según las facturas la cantidad de diésel alcanza a 328.005,19 Lts.; sin embargo, de acuerdo con las Notas de Entrega, la cantidad alcanza a 132.000.- Lts., existiendo 146.005,49 Lts., sin respaldo de documentos de salida del proveedor; además, existe inconsistencia entre las fechas del momento de facturación y las fechas de entrega del producto, vale decir, 8 días antes de la facturación, contraviniendo lo establecido en el inciso a) del artículo 4 de la Ley 843; de igual forma, y en relación a la Certificación de Pago, se hace notar que la misma no prueba por sí sola que los pagos hubieran sido efectuados y menos que la transacción hubiera sido realizada efectivamente, deben hallarse respaldadas con el medio fehaciente de pago, el cual como se explicó, no sólo se limita a documentos bancarios, sino también comprende documentos que prueben fehacientemente la realización de la transacción, por lo que se observó la falta de presentación de kardex, hojas de control de almacenes, actas de recepción y entrega de productos, ya que dado el volumen de la cantidad comprada, las mismas no pudieron ser utilizadas inmediatamente como señala el demandante, por lo que la realidad fáctica, no se ajusta a sus argumentos, es así que señalan que la documentación presentada por Agropecuaria 3 Marías SRL, no puede considerarse a efectos tributarios como medios fehacientes de pago, porque no permite verificar la constancia y entrega de los supuestos pagos en efectivo entre las partes, incumpliendo el demandante lo previsto en el artículo 76 de la Ley 2492 (CTB).

Se describe con referencia a la Factura de Compra del proveedor Agropartners SRL, aduce que contradictoriamente a lo señalado por la Administración Tributaria y la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la transacción reflejada en dicha factura sí cuenta con los medios fehacientes de pago y por ende la transacción se realizó efectivamente, al evidenciarse los pagos realizados por anticipado y los registros contables que consignan dicha transacción, desvirtuándose cualquier observación inventada al respecto la Administración Tributaria procedió a realizar Control Cruzado con el proveedor, concluyendo en el Informe Final GGSC/DDF/INF NP 02.1665/2007, de 31 de agosto (fs. 1466 de antecedentes administrativos), que la factura N° 3 fue declarada y emitida por el proveedor; sin embargo, observa la documentación contable que respalda la transacción efectuada, en virtud de la inexistencia del medio fehaciente de pago, incumpliendo lo establecido en el artículo 37-I del DS 27310 (RCTB); situación que no fue desvirtuada por el demandante, nuevamente se refieren al artículo 4 y 8 de la Ley 843 (Texto Ordenado), y el artículo 8 del DS 21530, para beneficiarse del crédito fiscal, señalando que si cumplieron con los dos primeros requisitos pero no así con el tercero al no contar un medio fehaciente de pago, si bien Agropecuaria 3 Marías SRL presentó como medio de pago la Boleta de Depósito Efectivo por $us123.875.- de 4 de agosto de 2004 como pago anticipado de la compra de agroquímicos, transacción que además fue registrada contablemente de acuerdo con el Comprobante de Pago Tesorería dicho medio no demuestra que la transacción hubiera sido realizada efectivamente, más aún cuando de acuerdo con la cédula de trabajo "Verificación de las ventas" (fs. 86 de antecedente administrativos),

elaborada por la Administración Tributaria, se evidencia que los ingresos por la venta de soya a GRAVETAL – fondos con los cuales se habría efectivizado el pago – sucedió el 8 de noviembre de 2004, por lo que el origen del pago a Agropartners SRL no puede justificarse con una venta de soya como señala el recurrente, dado que la misma fue posterior a la emisión del anticipo del pago (4/08/2004) y la emisión de la factura N° 3 (de 6 septiembre de 2004).

Señalan que la factura por la compra de maquinaria y equipo por un total de Bs 2.127.643,09 y la factura N° 41 por la compra de una motocicleta por Bs 24.956,44, fueron emitidas y declaradas por el proveedor; sin embargo, la documentación contable que respalda las transacciones no constituye suficiente medio probatorio que permita verificar que la operación comercial se haya realizado, por tanto, dicha factura no es válida para el crédito fiscal, precediendo a su depuración en Bs 2.152.599,23 y si bien la Agropecuaria 3 Marías presentó, el contrato de compra venta no es suficiente para demostrar la transmisión de propiedad o la efectiva existencia de los bienes; en consecuencia, no le corresponde el cómputo del crédito fiscal por las compras respaldadas con las facturas Nos. 39 y 41 de Hacienda Santa Fe, por incumplimiento de los establecido en el artículo 37.1 del DS 27310 (RCTB).

Por la compra de soya de Hacienda Santa Fe, arguye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no valoró dicha factura en el entendido de que no se produjo la efectiva realización de la transacción, agrega que la autoridad recurrida no reconoce el contrato privado de asociación accidental o de cuentas en participación suscrito entre Agropecuaria 3 Marías y Hacienda Santa Fe, debido a que Agropecuaria 3 Marías SRL no presentó el medio fehaciente de pago; asimismo, se realizó el Control Cruzado al proveedor Hacienda Santa Fe, concluyendo que la documentación contable, del proveedor tampoco es suficiente para demostrar la transacción efectuada, con sujeción al artículo 37-1 del DS 27310 (RCTB). Ahora bien, la referida asociación accidental y de acuerdo con el artículo 365 del Código de Comercio no posee personalidad jurídica propia y carece de denominación social, para fines tributarios tenía la condición de contribuyente, de acuerdo con el numeral 3, del artículo 23, de la Ley 2492 (CTB), con la consiguiente obligación de su inscripción en el registro tributario de la Administración Tributaria, es decir, en el Padrón del NIT, en cumplimiento del numeral 2 del artículo 70 de la misma Ley, debiendo aportar los datos, que le fueron requeridos.

Con respecto a las Facturas Nos. 203 y 205 de Rodatrack SIRL, el sujeto pasivo aduce que sí cuenta con los medios fehacientes de pago y por ende la transacción se realizó efectivamente. Sin embargo, al respecto la Administración Tributaria observó que de la documentación contable que respalda a las transacciones efectuadas no poseen los medios fehacientes de pago, porque si bien presentó la certificación de Pago en efectivo, el mismo fue observado por la Administración Tributaria debido a que es insuficiente para demostrar la materialidad de la transacción, ya que no tiene Kardex, actas de recepción de productos, guías de remisión o Nota de entrega del proveedor e inventarios asociados a la adquisición de repuestos, situación que debió demostrarse a través del medio fehaciente de pago, así también, el Certificado de Pago presentado por Agropecuaria 3

Marías Srl, no demuestra que la transacción hubiera sido realizada efectivamente, más aún cuando la información proporcionada por el contribuyente y obtenida del proveedor, no tiene la solidez necesaria para respaldar la adquisición de los bienes.

**CONSIDERANDO III:** Que, la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia es atribuida por mandato de los artículos 4 y 6 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los artículos 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales, con relación a los hechos sucedidos en la fase administrativa y, realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

**CONSIDERANDO IV**: Que, de la compulsa de los datos procesales como la resolución administrativa impugnada, se evidencia los siguientes hechos:
De fs. 1 al 16 del Anexo N° 3, cursa la Orden de Verificación Externa N° 7006OVE1010, y el Requerimiento F.4003 N° 88018; que se realizó a los períodos septiembre, octubre y noviembre de 2004, de los Formularios del IVA e IT.

De fs. 2387 del Anexo N° 14, cursa el Informe GGSC-DDF-INF. N° 2749/2007 de 19 de diciembre de 2007, donde se recomienda anular el proceso de notificación, en base al cual se emite el Auto Motivado N° 02-0052/2007 de la misma fecha, el cual resuelve anular de oficio las diligencias de notificación de la Orden de Verificación Externa N° 7006OVE1010 y dispone se proceda a una nueva notificación con la mencionada Orden.

De fs. 7 del Anexo N° 3, cursa la nueva notificación de 12 de marzo de 2008, de la Orden de Verificación Externa N° 7006OVE1010, cuyo alcance comprende el IVA e IT de los períodos fiscales septiembre, octubre y noviembre 2004.

De fs. 40 del Anexo N° 3, cursa el Acta por Contravención Tributaria vinculada al Procedimiento de Determinación N° 003/2008 de 12 de mayo, en la cual instruye el inicio de Sumario Contravencional por el incumplimiento del deber formal relacionado con la presentación de documentación solicitada en la Cite: GGSC-DDF-OF. N° 01.0459/2008, contravención tributaria sancionada con 3.000.- UFV de acuerdo con el núm. 4.1 del Anexo A de la RND 10-0037-07 (fs. 40 de antecedentes administrativos).

De fs. 2370 a 2374 del Anexo N° 14, cursa la Vista de Cargo N° 7908-70061010.0010/2008, notificada el 19 de junio de 2008, a Agropecuaria 3 Marías SRL, respecto a las facturas observadas por no hallarse vinculadas a la actividad gravada, señalando que la propiedad de los activos fijos está dada por la Escritura de Constitución, Balance de Apertura, Actas de

recepción y entrega del Activo Fijo, Contrato de Compra Venta de Maquinaria Agrícola y el Certificado de Inscripción del SEDAG, por lo que utiliza piezas y repuestos que están directamente vinculadas a la actividad gravada; en cuanto a las facturas observadas por no contar con los medios de pago, estableció que ni la CPE, el Código de Comercio, la Ley 2492, la Ley 2646 prohíben la utilización de efectivo en las transacciones de compra y venta que se respaldan con Recibos de Caja y certificados de pagos.

De fs. 2647 del Anexo N° 16, cursa memorial de 11 de julio de 2008, donde la Agropecuaria 3 Marías SRL solicitó día y hora para la presentación de prueba con juramento de reciente obtención, consistente en Comprobante CDA-02-0000-19, de 31 de agosto de 2004, Contrato de Asociación Accidental o de Cuentas en Participación suscrito entre Hacienda Santa Fe y Agropecuaria 3 Marías y el Informe Técnico sobre el Estado de los Cultivos.

De fs. 2677 a 2678 del Anexo N° 16, cursa la Resolución Administrativa GGSC-DJCC N° 132/2008 de 5 de agosto, notificada en secretaria el 13 de agosto de 2008 a Agropecuaria 3 Marías SRL con en la cual se observa que la deuda pagada de las observaciones signadas con los códigos 1 al 5, que incluían sanción no se ajusta a la reducción de sanciones establecida en el art. 156 de la Ley 2492 (CTB) y dado que la Vista de Cargo debe fundamentar la Resolución Determinativa con el fin de evitar nulidades posteriores resolvió revocar la Vista de Cargo N° 7908-70061010.0010/2008, y autorizar al Departamento de Fiscalización la emisión y notificación de una nueva Vista de Cargo que subsane las observaciones detalladas precedentemente.

De fs. 2680 a 2686 del Anexo N° 16, cursa la Vista de Cargo N° 7908-70061010.0025/2008, que subsana las observaciones establecidas en la RA GGSC-DJCC N° 132/2008, notificada por cedula el 25 de agosto de 2008 a Agropecuaria 3 Marías S.R.L.

De fs. 2787 a 2811 del Anexo N° 16, cursa la Resolución Determinativa GGSC-DJCC N° 040/2008 de 20 de noviembre, notificada mediante cédula el 24 de noviembre de 2008 a la Agropecuaria 3 Marías con la que resuelve determinar las obligaciones impositivas del contribuyente sobre Base Cierta por la observación al crédito fiscal en 1.987.710.-UFV equivalentes a Bs 2.881.420.- que incluye impuesto omitido, mantenimiento de valor, intereses y la sanción por la conducta del contribuyente calificada como omisión de pago.

De fs. 138 a 171 del Anexo N° 1, cursa el recurso de alzada y previo trámite concluye con la Resolución STR-SCZ/RA 0031/2009 de 19 de marzo, pronunciada por el Superintendente Tributario Regional Santa Cruz, que resuelve confirmar la Resolución Determinativa N° GGSC-DJCC N° 040/2008 de 20 de noviembre de 2008 dictada por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN.

De fs. 19 a 54 del 1° cuerpo, cursa el recurso jerárquico, que una vez tramitado concluye con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0232/2009 de 6 de julio, pronunciada por la Autoridad General de

Impugnación Tributaria, que determina REVOCAR parcialmente la Resolución STR-SCZ/RA 0031/2009, de 19 de marzo, en lo que se refiere al Crédito Fiscal IVA, emergente de la compra de repuestos y mantenimiento de los bienes de uso relacionados a los activos aportados por los socios a momento de la constitución de la sociedad, por los períodos septiembre y octubre 2004; manteniendo firme y subsistente la depuración de Crédito Fiscal IVA, por el resto de los conceptos observados en la Resolución Determinativa GGSC-DJCC N° 040/2008, de 20 de noviembre, correspondiente a los períodos septiembre, octubre y noviembre de 2004, por lo que la deuda tributaria se modifica de Bs2.881.420.- equivalentes a 1.987.710.- UFV a Bs2.755.125.- equivalentes a 1.900.584.- UFV, importe que incluye impuesto omitido.

De fs. 56 a 57 del 1° cuerpo, cursa el Auto Motivado AGIT-RJ 0014/2009 de 24 de julio, que dispone no ha lugar a la solicitud de enmienda y complementación de la Resolución Jerárquica, solicitada por la Agropecuaria las 3 Marías Srl.

De la normativa aplicable y de los antecedentes de la demanda se tiene: que al existir denuncia posibles vicios de nulidad y vulneración de normas administrativas, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el ***objeto de la presente controversia*** se circunscribe a determinar lo siguiente:

***1.- Si corresponde o no la caducidad por el incumplimiento del plazo previsto en el art. 104 de la Ley 2942, incumplimiento que ocasionó la perdida de la potestad de emitir cualquier acto posterior, hecho que deriva en la nulidad de la Vista de Cargo de donde emerge el presente reparo.***

***2.- Si el Auto motivado No. 02-0052/2007, generó indefensión, por no haber sido notificado de forma personal al sujeto pasivo, como indica el art. 84 de la Ley 2492.***

***3.- Si corresponde la nulidad de la Resolución Determinativa por haberse realizado actuaciones de fiscalización posteriores a la Vista de Cargo, generando una doble fiscalización, violando los derechos y garantías previstos en la C.P.E.***

***4.- Si corresponde o no la depuración de facturas por compra de repuestos o mantenimiento cuando se encuentran asociadas en bienes de uso al estar inscritos en el balance de apertura relacionada con los aportes de los socios, por compras de diésel al no estar respaldadas por medios fehacientes de pago, encontrándose entre ellas las del proveedor Agropartners S.R.L., igualmente la observación de las Facturas 39 y 41 por la compra de maquinaria y equipo Agrícola Hacienda Santa Fe, por haber sido emitidas y declaradas por el proveedor, como las facturas por venta de soya donde ha existido el hecho generador y reconocimiento de firmas de ambas empresas, y finalmente la depuración de las Facturas 203 y 205 de Rodatracks S.R.L.***

**1.-** Respecto a la primera controversia, relacionado con el incumplimiento o no del plazo previsto por el art. 104 de la Ley 2942, se considera que el argumento de Agropecuaria 3 Marías SRL, al igual que en el recurso jerárquico, manifiesta que la Administración Tributaria emitió el Auto Motivado N° 02-0052/2007, para anular de oficio las diligencias de notificación mediante cédula, de 19 de diciembre de 2006, de la Orden de Verificación Externa N° 7006OVE1010 y el Requerimiento N° 088018, con el fin de salvar la negligencia de haber dejado transcurrir más de doce meses sin que se emita la Vista de Cargo.

Con base en lo expuesto con el objeto de determinar la aplicación y existencia del instituto jurídico caducidad, tenemos por doctrina que este se refiere a la acción y efecto de caducar, acabarse, extinguirse, perder su efecto o vigor, por cualquier motivo, alguna disposición legal, algún instrumento público o privado o algún acto judicial o extrajudicial. (Manuel Ossorio, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, pág. 144).

En consecuencia, la caducidad es una forma de extinción de un derecho por la inacción del sujeto dentro de un lapso perentorio, es decir, es la pérdida de la validez de una facultad por haber transcurrido el plazo para ejecutarla o por vencimiento de plazos establecidos en las leyes.

Para determinar este aspecto, en el presente caso, se tiene de antecedentes administrativos, que para la notificación mediante cédula con la Orden de Verificación Externa N° 7006OVE1010 y el Requerimiento F.4003, N° 88018, a Agropecuaria 3 Marías SRL, la Administración Tributaria emitió el 1er Aviso de Visita el 28 de noviembre de 2006, al día siguiente el 2° Aviso de Visita; el 15 de diciembre de 2006 la representación y el Auto que dispone la notificación mediante cédula, para finalmente proceder a la notificación por cédula el 19 de diciembre de 2006 (fs. 7 al 15 de antecedentes administrativos).

En cuanto a la nulidad del Auto Motivado N° 02-0052/2007, existe como evidencia el Informe GGSC-DDF-INF. N° 2749/2007, que determina incumplimiento del art. 33-II de la Ley 2341 (LPA), porque entre el segundo Aviso de Visita, la representación y el Auto de 15 de diciembre de 2006, transcurrieron 16 días, y 20 días hasta la notificación mediante cédula; siendo este el argumento para anular de oficio las diligencias de notificación para que se proceda a una nueva notificación de la Orden de Verificación (fs. 2387, 2388-2389 de antecedentes administrativos). En virtud de ello es que el 12 de marzo de 2008 fue notificada mediante cédula la Orden de Verificación Externa y el Requerimiento N° 91912, en el cual se requirió nuevamente la presentación de documentación (fs. 2, 6, 7, 33-35 de antecedentes administrativos).

En cuanto a la solicitud de determinar la caducidad en función al art. 104-V de la Ley 2492 (CTB), que establece que desde el inicio de la fiscalización hasta la emisión de la Vista de Cargo, no podrán transcurrir más de doce (12) meses, plazo prorrogable por seis (6) meses más. Conforme a esta disposición de la Ley 2492 (CTB), se entiende como término para establecer una acción y no menciona en el instituto de caducidad como sanción al incumplimiento de dicho plazo.

El art. 104-V de la Ley 2492 (CTB), dispone un plazo en el que se debe desarrollar el procedimiento de fiscalización que concluye con la emisión y notificación de la Vista de Cargo; dicha norma busca garantizar el principio de eficacia del procedimiento determinativo; sin embargo, El art. 104-VI establece: "*Si al concluir la fiscalización no se hubiera efectuado reparo alguno o no labrado acta de infracción contra el fiscalizado no habrá lugar a la emisión de la Vista de Cargo, debiendo en este caso dictar una resolución determinativa que declare la inexistencia de la deuda tributaria*". En este entendido, los plazos empezaron a correr desde la notificación con la Orden de Verificación y requerimiento No. 91912, que fue el 2 de marzo de 2008, mediante cédula (fs. 2, 6, 7, 33-35 de antecedentes administrativos), por lo que este proceso concluyó con la emisión de la Resolución Determinativa GGSC-DJCC N° 040/2008, de 20 de noviembre, notificada por cédula el 24 de noviembre de 2008 (fs. 2787-2811 de antecedentes administrativos), actuaciones que han sido notificadas al contribuyente, que además, aportaron sus descargos correspondientes; por lo tanto, no se evidencia que se haya generado indefensión alguna, siendo que no existe recurso alguno contra el auto motivado que anula la primera notificación de Orden de Verificación y Requerimiento, por lo que el segundo requerimiento que anula al primero es perfectamente válido y el plazo no ha sido infringido como sostiene el demandante, menos procede una nulidad por este concepto.

Con relación a que serían nulos de pleno derecho los actos posteriores, se aclara que únicamente son nulos los actos emitidos por la Administración Tributaria, conforme establecen los arts. 96 y 99 de la Ley 2492 (CTB) por la falta de requisitos que la Vista de Cargo y Resolución Determinativa deben cumplir, disposiciones que son concordantes con el art. 35 de la Ley 2341(LPA).

**2.-** De la segunda controversia, si *se infringió con lo establecido en el art. 84 de la Ley 2492, al respecto esta norma indica: "I. Las Vistas de Cargo y Resoluciones Determinativas que superen la cuantía establecida por la reglamentación a que se refiere el Artículo 89° de este Código; así como los actos que impongan sanciones, decreten apertura de término de prueba y la derivación de la acción administrativa a los subsidiarios serán notificados personalmente al sujeto pasivo, tercero responsable, o a su representante legal II. La notificación personal se practicará con la entrega al interesado o su representante legal de la copia íntegra de la resolución o documento que debe ser puesto en su conocimiento, haciéndose constar por escrito la notificación por el funcionario encargado de la diligencia, con indicación literal y numérica del día, hora y lugar legibles en que se hubiera practicado. III. En el caso que el interesado o su representante legal rechace la notificación se hará constar este hecho en la diligencia respectiva con intervención de testigo debidamente identificado y se tendrá la notificación por efectuada a todos los efectos legales.".* A este agravio se debe indicar que el Auto Motivado N° 02-0052/2007, ha sido notificado mediante cédula el 19 de diciembre de 2007 (fs. 65 del anexo N° 1), siendo este un acto meramente administrativo, el ponerse en conocimiento por cédula no atenta lo dispuesto en el art. 85 de la Ley 2492 establece: *"I. Cuando el interesado o su representante no fuera encontrado en su domicilio, el funcionario de la Administración dejará aviso de visita a cualquier persona mayor de dieciocho (18) años que se encuentre en él, o en su defecto a un*

*vecino del mismo, bajo apercibimiento de que será buscado nuevamente a hora determinada del día hábil siguiente.*

*II. Si en esta ocasión tampoco pudiera ser habido, el funcionario bajo responsabilidad formulará representación jurada de las circunstancias y hechos anotados, en mérito de los cuales la autoridad de la respectiva Administración Tributaria instruirá se proceda a la notificación por cédula.*
*III. La cédula estará constituida por copia del acto a notificar, firmada por la autoridad que lo expidiera y será entregada por el funcionario de la Administración en el domicilio del que debiera ser notificado a cualquier persona mayor de dieciocho (18) años, o fijada en la puerta de su domicilio, con intervención de un testigo de actuación que también firmará la diligencia".*

Que al haberse logrado el objetivo de la notificación, que es el de hacer conocer al sujeto pasivo de acto procesal que se está realizando con la facultad establecida por este articulo antes transcrito, no se puede alegar que hubo indefensión alguna ni tampoco consta que le hubiera ocasionado agravio alguno como refiere el demandante, por lo que esta acusación no es evidente.

**3.-** Tercera controversia, referente a que si corresponde la nulidad de la Resolución Determinativa, antes de ingresar a analizar este punto es necesario indicar lo siguiente:

El Tribunal Supremo de Justicia ha desarrollado una línea jurisprudencial, con relación a la nulidad y anulabilidad establecido en los arts. 35.II y el art. 36.IV de la Ley del Procedimiento Administrativo, al señalar que las nulidades y anulabilidades de los actos administrativos, solo podrán ser invocados mediante la interposición de los recursos administrativos previstos por Ley. La excepción a esta regla de invocación, se encuentra en el art. 55 del Decreto Supremo N° 27113 (Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo), que establece que se revocará el acto anulable cuando el vicio ocasione la indefensión o lesione el interés público. Entendiendo por indefensión, el no tener conocimiento del proceso en cuestión como señala la Sentencia Constitucional N° 1357/2003-R de 18 de septiembre del 2003 al indicar: *"(...) queda establecido de manera inobjetable que la indefensión en proceso, sólo puede ser denunciada y dada por cierta cuando se establece que la parte procesada no ha tenido conocimiento alguno del proceso seguido en su contra, de modo que no podrá alegarse aquélla cuando tuvo conocimiento material de la existencia del proceso e incluso intervino en él presentando memoriales y formulando peticiones inherentes a su defensa"*; y se entiende por orden público las libertades, derechos y garantías fundamentales y que estos tienen un límite en la Ley (principio de reserva legal), así se deduce de las Sentencias Constitucionales N° 779/2005-R de 8 de julio y 0083/2005 de 25 de octubre.

En el caso de autos, en base a lo precedentemente expuesto las nulidades por doble fiscalización denunciadas por el actor, no son evidentes porque estos actos no puede ser considerados como doble fiscalización debido a que en el presente caso al dar cumplimiento a la notificación con la Orden de Verificación Externa N° 7006OVE1010 y el Requerimiento N° 088018,

El art. 104-V de la Ley 2492 (CTB), dispone un plazo en el que se debe desarrollar el procedimiento de fiscalización que concluye con la emisión y notificación de la Vista de Cargo; dicha norma busca garantizar el principio de eficacia del procedimiento determinativo; sin embargo, El art. 104-VI establece: "*Si al concluir la fiscalización no se hubiera efectuado reparo alguno o no labrado acta de infracción contra el fiscalizado no habrá lugar a la emisión de la Vista de Cargo, debiendo en este caso dictar una resolución determinativa que declare la inexistencia de la deuda tributaria*". En este entendido, los plazos empezaron a correr desde la notificación con la Orden de Verificación y requerimiento No. 91912, que fue el 2 de marzo de 2008, mediante cédula (fs. 2, 6, 7, 33-35 de antecedentes administrativos), por lo que este proceso concluyó con la emisión de la Resolución Determinativa GGSC-DJCC N° 040/2008, de 20 de noviembre, notificada por cédula el 24 de noviembre de 2008 (fs. 2787-2811 de antecedentes administrativos), actuaciones que han sido notificadas al contribuyente, que además, aportaron sus descargos correspondientes; por lo tanto, no se evidencia que se haya generado indefensión alguna, siendo que no existe recurso alguno contra el auto motivado que anula la primera notificación de Orden de Verificación y Requerimiento, por lo que el segundo requerimiento que anula al primero es perfectamente válido y el plazo no ha sido infringido como sostiene el demandante, menos procede una nulidad por este concepto.

Con relación a que serían nulos de pleno derecho los actos posteriores, se aclara que únicamente son nulos los actos emitidos por la Administración Tributaria, conforme establecen los arts. 96 y 99 de la Ley 2492 (CTB) por la falta de requisitos que la Vista de Cargo y Resolución Determinativa deben cumplir, disposiciones que son concordantes con el art. 35 de la Ley 2341(LPA).

**2.-** De la segunda controversia, si *se infringió con lo establecido en el art. 84 de la Ley 2492, al respecto esta norma indica: "I. Las Vistas de Cargo y Resoluciones Determinativas que superen la cuantía establecida por la reglamentación a que se refiere el Artículo 89° de este Código; así como los actos que impongan sanciones, decreten apertura de término de prueba y la derivación de la acción administrativa a los subsidiarios serán notificados personalmente al sujeto pasivo, tercero responsable, o a su representante legal II. La notificación personal se practicará con la entrega al interesado o su representante legal de la copia íntegra de la resolución o documento que debe ser puesto en su conocimiento, haciéndose constar por escrito la notificación por el funcionario encargado de la diligencia, con indicación literal y numérica del día, hora y lugar legibles en que se hubiera practicado. III. En el caso que el interesado o su representante legal rechace la notificación se hará constar este hecho en la diligencia respectiva con intervención de testigo debidamente identificado y se tendrá la notificación por efectuada a todos los efectos legales.".* A este agravio se debe indicar que el Auto Motivado N° 02-0052/2007, ha sido notificado mediante cédula el 19 de diciembre de 2007 (fs. 65 del anexo N° 1), siendo este un acto meramente administrativo, el ponerse en conocimiento por cédula no atenta lo dispuesto en el art. 85 de la Ley 2492 establece: "*I. Cuando el interesado o su representante no fuera encontrado en su domicilio, el funcionario de la Administración dejará aviso de visita a cualquier persona mayor de dieciocho (18) años que se encuentre en él, o en su defecto a un*

*vecino del mismo, bajo apercibimiento de que será buscado nuevamente a hora determinada del día hábil siguiente.*

*II. Si en esta ocasión tampoco pudiera ser habido, el funcionario bajo responsabilidad formulará representación jurada de las circunstancias y hechos anotados, en mérito de los cuales la autoridad de la respectiva Administración Tributaria instruirá se proceda a la notificación por cédula.*
*III. La cédula estará constituida por copia del acto a notificar, firmada por la autoridad que lo expidiera y será entregada por el funcionario de la Administración en el domicilio del que debiera ser notificado a cualquier persona mayor de dieciocho (18) años, o fijada en la puerta de su domicilio, con intervención de un testigo de actuación que también firmará la diligencia".*

Que al haberse logrado el objetivo de la notificación, que es el de hacer conocer al sujeto pasivo de acto procesal que se está realizando con la facultad establecida por este articulo antes transcrito, no se puede alegar que hubo indefensión alguna ni tampoco consta que le hubiera ocasionado agravio alguno como refiere el demandante, por lo que esta acusación no es evidente.

**3.-** Tercera controversia, referente a que si corresponde la nulidad de la Resolución Determinativa, antes de ingresar a analizar este punto es necesario indicar lo siguiente:

El Tribunal Supremo de Justicia ha desarrollado una línea jurisprudencial, con relación a la nulidad y anulabilidad establecido en los arts. 35.II y el art. 36.IV de la Ley del Procedimiento Administrativo, al señalar que las nulidades y anulabilidades de los actos administrativos, solo podrán ser invocados mediante la interposición de los recursos administrativos previstos por Ley. La excepción a esta regla de invocación, se encuentra en el art. 55 del Decreto Supremo N° 27113 (Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo), que establece que se revocará el acto anulable cuando el vicio ocasione la indefensión o lesione el interés público. Entendiendo por indefensión, el no tener conocimiento del proceso en cuestión como señala la Sentencia Constitucional N° 1357/2003-R de 18 de septiembre del 2003 al indicar: *"(...) queda establecido de manera inobjetable que la indefensión en proceso, sólo puede ser denunciada y dada por cierta cuando se establece que la parte procesada no ha tenido conocimiento alguno del proceso seguido en su contra, de modo que no podrá alegarse aquélla cuando tuvo conocimiento material de la existencia del proceso e incluso intervino en él presentando memoriales y formulando peticiones inherentes a su defensa*"; y se entiende por orden público las libertades, derechos y garantías fundamentales y que estos tienen un límite en la Ley (principio de reserva legal), así se deduce de las Sentencias Constitucionales N° 779/2005-R de 8 de julio y 0083/2005 de 25 de octubre.

En el caso de autos, en base a lo precedentemente expuesto las nulidades por doble fiscalización denunciadas por el actor, no son evidentes porque estos actos no puede ser considerados como doble fiscalización debido a que en el presente caso al dar cumplimiento a la notificación con la Orden de Verificación Externa N° 7006OVE1010 y el Requerimiento N° 088018,

estos actos están dentro del procedimiento para determinar la existencia de un posible adeudo tributario por parte del sujeto pasivo, actos que van concatenados entre sí para luego concluir en una Resolución Determinativa, por lo que no es posible referirse a una doble fiscalización como lo entendió el demandante, así también el argumento del sujeto pasivo respecto a que el incumplimiento al plazo para la emisión de la Resolución Determinativa daría lugar a la caducidad; más aún, cuando en el presente caso el procedimiento de determinación reiniciado el 12 de marzo de 2008, con la notificación mediante cédula de la Orden de Verificación Externa y el Requerimiento N° 91912 (fs. 7 al 15 de antecedentes administrativos), concluyó con la emisión de la Resolución Determinativa GGSC-DJCC N° 040/2008, de 20 de noviembre, notificada también por cédula el 24 de noviembre de 2008 (fs. 2787-2811 de antecedentes administrativos), actuaciones que han sido notificadas al contribuyente en los que se ha aportado los descargos correspondientes; por lo tanto, no se evidencia nulidad alguna al no configurar su denuncia en los presupuestos expuestos para su procedencia.

***4.-*** *De la cuarta controversia,* si corresponde o no la depuración de facturas, al respecto se debe indicar lo siguiente: Para determinar la correspondencia del crédito nos remitimos a: "... los principios generales del derecho tributario que nos permiten concluir que la deducción de un gasto en el impuesto a las ganancias y/o el cómputo de un crédito fiscal en el IVA está condicionado a la existencia real de una operación que en principio se encuentre respaldada por un documento debidamente emitido, correspondiendo al responsable que pretende hacer valer los mismos la prueba de dicha existencia, cuando ello esté en duda y sea requerido de manera fundada por el Fisco. Para ello no alcanza con cumplir con las formalidades que requieren las normas, requisito necesario pero no suficiente, sino que cuando ello sea necesario deberá probar que la operación existió, pudiendo recurrirse a cualquier medio de prueba procesal (libros contables, inventarios, que la operación se ha pagado y a quién, particularmente si se utilizan medios de pago requeridos, como cheque propio o transferencias bancarias de los que queda constancia en registros de terceros). En definitiva demostrar la veracidad de la operación" (*Sánchez Serrano en su libro Principio de Derecho Tributario...*).

En ese contexto el art. 4 de la Ley 843 establece, que el hecho imponible debe hallarse respaldado con la emisión de la respectiva factura, nota fiscal o documento equivalente, en tanto que el inc. a), del art. 8 de la Ley 843, dispone que el Crédito Fiscal IVA resulta de aplicar la alícuota correspondiente, "*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 los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida. Sólo darán lugar al cómputo de crédito fiscal, 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*". Por su parte, el art. 8 del DS 21530 señala que "*el crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8 inc. 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*".

En este marco legal, el inc. a), del art. 8 de la Ley 843, establece como requisito de la procedencia del cómputo del crédito fiscal IVA, las compras o adquisiciones de bienes o servicios en la medida que se vinculen con la actividad gravada; no obstante, el análisis de la vinculación o no de las compras con la actividad gravada, debe realizarse en concordancia con lo establecido en los arts. 7 y 15 del DS 24051, dado que las compras consideradas como gastos y que generen simultáneamente crédito fiscal, deben tener relación con los gastos deducibles para la determinación de la Utilidad Neta Imponible.

En este contexto las facturas por la compra de repuestos y mantenimiento de bienes en uso fueron observadas por no contar con la documentación de propiedad, como ser pólizas de importación, minutas de transferencias y/o venta de maquinaria con reconocimiento de firma y Certificado de Registro Agrícola emitido por el SEDAG; situación que contraviene el núm. 4 del art. 70 de la Ley 2492 (CTB), y al no existir documentación legal que acredite la propiedad de los activos fijos, procedió a la depuración de las facturas de acuerdo con el art. 8 de la Ley 843.

De acuerdo con el Detalle de Movimiento de Activo (fs. 2423-2430 de antecedentes administrativos) las Cuentas observadas son: 16-01-30 "Maquinaria y Equipo Agrícola", 16-01-35 "Implemento Agrícola" y 16-01-40 "Maquinaria y equipo pesado", se encuentran registradas maquinaria y equipo que fue incorporado por una parte el 30/06/2004 como aporte de los socios a Agropecuaria 3 Marías S.R.L. según detalle consignado en el Testimonio de Constitución N° 2956/2004 (fs. 2443-2458 vta. de antecedentes administrativos) y el Balance de Apertura (fs. 2438 de antecedentes administrativos); y por otra parte consigna la maquinaria y equipo que fueron adquiridos el 1/11/2004 de Hacienda Santa Fe.

La sociedad de Responsabilidad Limitada se caracteriza porque en ella los socios responden hasta el monto total de sus aportes, conforme prevé el art. 195 del Código de Comercio. Asimismo, según el art. 200 del señalado Código, las aportaciones pueden ser en dinero o en especie que deben ser pagados íntegramente al constituirse la sociedad; el cumplimiento de este requisito debe constar, expresamente, en la escritura de constitución y, en caso contrario, los socios serán solidaria e ilimitadamente responsables. Los aportes consistentes en especie deben ser valuados antes de otorgarse la escritura constitutiva, conforme el art. 158 del señalado Código de Comercio, además, el art. 150 del Código de Comercio establece que "*En las aportaciones de bienes, éstos deben ser determinados y se entiende que los mismos son objeto de traslación de dominio. En tal virtud, el riesgo de los bienes, estará a cargo de la sociedad, a partir del momento de la entrega. Si no se efectúa la entrega, la obligación del socio se convierte en la de aportar una suma de dinero por el equivalente que deberá cubrir en el plazo de treinta días. En el caso de bienes inmuebles deben extenderse las correspondientes escrituras públicas e inscribirse en las oficinas de Registro de Derechos Reales y en el Registro de Comercio. El aporte de derechos de propiedad sobre bienes no exime al aportante de las garantías de saneamiento por evicción y vicios o defectos ocultos*".

Sobre lo expuesto, Agropecuaria 3 Marías SRL, tal como señala en alegatos, se evidencia en su Testimonio de Constitución N° 2956/2004, de 26 de julio de 2004 (fs. 2443-2458vta. de antecedentes administrativos), que es una sociedad comercial constituida con un capital social que alcanza a Bs. 51.830.800 representado en cuotas de capital aportadas por los Socios, cuyo detalle y forma se encuentran descritos en el Balance de Apertura y sus Anexos que forman parte del Testimonio de Constitución, en el que se constata que de acuerdo con el inc. c) de la cláusula cuarta, esta se refiere a la Maquinaria Agrícola y Pesada. Si consideramos que el objeto del reparo es que las maquinarias no cuentan con títulos de propiedad, con Pólizas de Importación, Minuta de Transferencia y/o Venta de Maquinaria, Reconocimiento de Firmas y Certificado de Maquinaria Agrícola emitida por el SEDAG. para determinar la veracidad de lo expuesto tomamos el Testimonio de Constitución N° 2956/2004, textualmente señala que: "En mérito al aporte de capital efectuado por los socios y por aporte de capital que hacen los mismos, estos bienes pasan a ser de propiedad de la empresa que se constituye (3 Marias S.R.L.), es decir, todos los bienes muebles e inmuebles y derechos descritos en el balance de apertura y sus anexos, aclarando que sólo para fines de la correspondiente inscripción en los registros públicos se detallan los siguiente bienes sujetos a registros...", esto no puede ir al margen de lo dispuesto en el art. 150 del Código de Comercio, el riesgo de los bienes está a cargo de la sociedad a partir del momento de la entrega; empero si tal entrega no ocurriese, la obligación de los socios se convierte en el aporte de dinero lo que demuestra que sin un respaldo documental de este hecho se convierte en transgresión al art. 8 de la ley 843.

En el caso de maquinaria y equipo, incorporado a los Activos Fijos el 1 de noviembre de 2004, de la compulsa de los antecedentes administrativos se evidencia que los mismos fueron adquiridos de Hacienda Santa Fe a través de la factura N° 39 por un total de Bs. 2.127.543,09 y que el contribuyente presentó como respaldo a su derecho propietario el Contrato Privado de Compra Venta de Maquinaria Agrícola de 1 de noviembre de 2004 (fs. 2499-2500 y 2667-2668 de antecedentes administrativos), Reconocimiento de Firmas N° 6475625, de 22 de julio de 2008 (fs. 2666 de antecedentes administrativos), Recibo de Caja Notariado de 1 de noviembre de 2004 (fs. 1070 de antecedentes administrativos), Reconocimiento de Firmas N° 6175647 de 1 de abril de 2008 (fs. 1069 de antecedentes administrativos) y el Certificado de Registro de Maquinaria en el SEDAG de 3 de junio de 2008 (fs. 2501-2502 de antecedentes administrativos).

En este sentido la observación y duda de la adquisición de estos para el computo de crédito fiscal surge cuando la Agropecuaria 3 Marías SRL presentó en dos oportunidades el original del Contrato Privado de Compra - Venta de Maquinaria Agrícola, el 19 de junio de 2008 y el 22 de julio de 2008, existiendo diferencias entre uno y otro contrato: el primero, fue suscrito entre Boos Junior Siegfried por Agropecuaria 3 Marías SRL y Tomas Karl Boos por Hacienda Santa Fe; sin embargo, el segundo contrato, además, lleva la firma de Valdir Xavier Da Silva por Hacienda Santa Fe, siendo este último objeto del Reconocimiento de Firmas N° 6475625 en 22 de julio de 2008 ante Notario de Fe Pública Dr. Elio Zambrana Anzaldo, debiendo añadir que para el beneficio del crédito fiscal el sujeto pasivo debe cumplir con tres requisitos: 1) que la transacción esté

respaldada por la factura original, 2) que se encuentre vinculada a la actividad gravada y 3) que se demuestre la transacción.

El primer requisito, es que la transacción se encuentre respalda por la factura original; de la compulsa y verificación de los antecedentes administrativos se evidencia que las facturas observadas se encuentran detalladas en la cédula "Detalle de Notas Fiscales Observadas" signadas con el Código 6 (fs. 2331-2338 de antecedentes administrativos), cuyos originales fueron verificados por la Administración Tributaria en el proceso de verificación, tal como señala el sello estampado en cada una de las fotocopias de las facturas observadas (fs. 411-804 de antecedentes administrativos), consecuentemente, las transacciones, por hallarse respaldadas con el documento original, cumplen con el primer requisito.

El segundo requisito, establece que las transacciones deben hallarse vinculadas con la actividad gravada, de la compulsa de antecedentes administrativos, se verificó que de acuerdo con la Consulta Padrón (fs. 4-5 de antecedentes administrativos), Agropecuaria 3 Marías S.R.L., tiene como actividad principal el Cultivo de frutas y semillas Oleaginosas (Nueces, Maníes y Soya), por lo que debe realizar tareas de preparación de la tierra, siembra, cosecha y post cosecha, empleando para ello maquinaria y equipo agrícola necesario, y la compra de repuestos y mantenimiento de tales bienes, debe estar destinada a la actividad agropecuaria en el entendido de que dicha entidad sea propietaria de dicha maquinaria y equipo, como sucede con los activos fijos incorporados a través de la Escritura de Constitución. Consecuentemente, en el caso de la factura N° 39, no se cumplió con el segundo requisito y puesto que no existe certeza respecto a que los repuestos comprados hubieran sido destinados a determinado activo, dado que el sujeto pasivo ni siquiera ha explicado a qué maquinaria corresponden; tampoco ha demostrado el destino del mismo.

El tercer requisito, no se cumple, pues la maquinaria y equipo pesado al no haberse demostrado su derecho propietario de las mismas, las compras que se detallan en la factura N° 39, por concepto de compra de repuestos y mantenimiento no se asocian a estas, por lo que este aspecto incumple lo preceptuado en el art. 8 de la Ley 843 y 8 del DS 21530.

Respecto a la depuración de las facturas de diésel al no estar respaldadas por medios fehacientes de pago, encontrándose entre ellas las del proveedor Agropartners S.R.L.

Denuncia que tanto la Administración Tributaria como la AGIT observó la factura N° 3 emitido por Agropartners S.R.L., argumentando la falta de medio fehaciente de pago, por lo que se observó la boleta de Depósito del Banco Bisa y el Comprobante de Ingreso firmado y sellado por el proveedor y que existen inconsistencia en el mismo, a favor de la empresa Agropartners del cual también es socio, observando que el comprobante de pago de tesorería indica como concepto: anticipo como compra de agroquímicos y la que recibe el dinero es la Sra. Kelly Romero por parte de Agropartners. Añade que la instancia de Alzada omite la valoración de pruebas y se ratifica en la observación de la Administración Tributaria al

señalar que no existen documentos probatorios, por lo cual solicita la valoración correcta de las pruebas aportadas.

Al respecto, el art. 2 de la Ley 843 señala que a los fines del IVA, se considera venta a toda transferencia a título oneroso que importe la transmisión del dominio de cosas muebles; en este sentido, concordante con los requisitos establecidos para el beneficio del crédito fiscal, que fue expuesto en el punto IV.4.2., el concepto de venta demuestra que para su ocurrencia debe existir la onerosidad, es decir, un precio convenido entre las partes, cuyo pago o acreencia debe demostrarse a través de un medio fehaciente (recibos de caja, cheques, comprobantes de egreso, débito en una cuenta por cobrar); pero además, el citado concepto de venta refiere también la transmisión de dominio que necesariamente debe hallarse respaldada mediante documentación contable como la factura o nota fiscal original, inventarios y otros, que permitan demostrar la efectiva realización de la transacción y no una simulación del acto jurídico con el único fin de reducir la carga fiscal, pues lo contrario significaría la simulación de un negocio (transacción), situación ante la cual correspondería la aplicación del art. 8-II de la Ley 2492 (CTB), es decir, tomar la realidad de los hechos y apartarse de las formas adoptadas por el sujeto pasivo.

En el medio fehaciente de pago, debe considerarse el art. 37 del DS 27310 (RCTB), vigente en el momento del nacimiento del hecho generador de los períodos septiembre, octubre y noviembre de 2004, que establece las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deberán ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito fiscal correspondiente. Es así que en virtud de la normativa señalada existe la obligatoriedad para los contribuyentes de que las transacciones comerciales a efectos impositivos deben hallarse respaldadas a través de documentos como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente, que respalden que existió la transferencia efectiva de dominio de los productos vendidos o comprados.

Aplicado al caso, se evidencia que la Administración Tributaria observó con el Código 7.1 las facturas Nos. 475, 529, 530, 540, 551, 559, 619, 648, 666, 690 y 699 (fs. 814-824 de antecedentes administrativos), todas emitidas por Estación de Servicio Peta Grande, en los períodos septiembre, octubre y noviembre de 2004, por no contar con el medio fehaciente de pago conforme prevé el art. 37-I del DS 27310, en este sentido se tiene que la Administración Tributaria en el proceso de verificación efectuó el control cruzado de las facturas emitidas por Estación de Servicio Peta Grande, cuyo resultado fue expuesto en el Informe Final GGSC/DDF/INF. N° 02.1664/2007, de 31 de agosto de 2007 (fs. 1299 de antecedentes administrativos), el cual concluye que las facturas fueron emitidas y declaradas por el proveedor, "*sin embargo la documentación contable que respalda las transacciones efectuadas, no constituyen medios probatorios que permitan verificar que las operaciones comerciales se haya realizado...*", "en consecuencia dichas facturas no son válidas para crédito fiscal".

También hay evidencia que no todas las facturas observadas tienen la Nota de Entrega respectiva, ya que según las facturas la cantidad de diesel alcanza a 328.005,19 lts.; sin embargo, de acuerdo con las Notas de

Entrega, la cantidad alcanza a 182.000.- lts., existiendo 146.005,49 lts., sin respaldo de documentos de salida del proveedor; además, existe inconsistencia entre las fechas del momento de facturación y las fechas de entrega del producto, vale decir, por ejemplo la factura N° 529 fue emitida el 28 de septiembre de 2004 por la compra de 30.000.- lts., empero, la Nota de Entrega del producto, fue emitida el 20 de septiembre de 2004, es decir, 8 días antes de la facturación, contraviniendo lo establecido en el inc. a) del art. 4 de la Ley 843; de igual forma, en esta misma Nota de Entrega se evidencia que el precio por litro de Diesel, según el proveedor, es de Bs.3,23 que multiplicada por la cantidad vendida resulta un total de Bs96.900.-; sin embargo, según la factura el total de la compra alcanza a Bs96.172,65, es decir, que el litro de diesel alcanzó a Bs.3.21.

En ese sentido, en el presente caso, la prueba presentada por Agropecuaria 3 Marías S.R.L., no resulta suficiente, debido a que no demuestra que la transacción hubiera sido efectivamente realizada; además, siendo que la observación de la Administración Tributaria radica en la falta del medio fehaciente de pago, conforme prevé el art. 37-I del DS 27310 (RCTB), las compras mayores a 50.000.- UFV deben hallarse respaldadas con el medio fehaciente de pago, el cual como se explicó, no sólo se limita a documentos bancarios, sino también comprende documentos que prueben fehacientemente la realización de la transacción, es decir, la transmisión de dominio de la cosa mueble a título oneroso, como la falta de presentación de kárdex, hojas de control de almacenes, actas de recepción y entrega de productos, ya que dado el volumen de la cantidad comprada, las mismas no pudieron ser utilizadas inmediatamente como señala el recurrente en su recurso jerárquico y alegatos, por lo que la realidad fáctica no se ajusta a sus argumentos, considerando además que entre una y otra compra o entrega de diesel, existen por lo menos 2 días en los cuales el producto debió permanecer en depósito antes de su uso.

Con relación a las Facturas 39 y 41 por la compra de maquinaria y equipo Agrícola de Hacienda Santa Fe, por haber sido emitidas y declaradas por el proveedor.

La factura N°. 39 por la compra de maquinaria y equipo agrícola por el monto de Bs. 2.127.643,09 y la factura 41 por la compra de una motocicleta por el monto de bs. 24.956,44, ambas emitidas por hacienda Santa Fe, estarían relacionadas con la depuración de las compras de repuestos y mantenimiento; mismas que fueron debidamente declaradas y registradas por el proveedor y por el comprador, y que para tal efecto adjuntaron como prueba Actas de Confirmación de Pago suscritas ante Notario de Fe Pública, que de acuerdo con el art. 1313 del Código Civil, estas se constituirían como prueba plena de las declaraciones contenidas en el documento original, en concordancia al art. 1306 del Código citado respecto a la eficacia probatoria.

De lo mencionado debemos indicar, que la factura N° 39, refiere a la compra de maquinaria y equipo por un valor de Bs. 2.127.643,09 y la factura N° 41 a la compra de una motocicleta por Bs. 24.956,44, ambas fueron observadas por que no respaldan las transacciones o la veracidad de la operación, conforme el art. 37-I del DS 27310, que establece: I. "*Las*

*compras por importes mayores a cincuenta mil Unidades de Fomento de la Vivienda (50.000 UFV's), deberán ser acreditadas, por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente*", por lo que la falta de este medio impide el reconocimiento del crédito fiscal por parte de la Administración Tributaria; implicando que el pago sea realizado en efectivo, además que los registros contables deberán ser respaldados por comprobantes correspondientes.

De la revisión de los antecedentes administrativos, a fs. 921-934 cursa los comprobantes de activo fijo, mismos que si bien demuestra la incorporación de estos bienes a la cuenta de Activo Fijo, estos no manifiestan que dicho pago fue a favor de Tomas Karl Boos quien es propietario de Hacienda Santa Fe, porque no demostró que cuente con el suficiente efectivo para este cometido, a tal efecto no corresponde que se le acredite el cómputo del crédito fiscal por las compras de la maquinaria, equipo agrícola y la motocicleta, que son respaldas con las facturas N° 39 y 41, en su mérito la depuración efectuada por Bs. 655.587 corresponde, siendo que las Pólizas de Importación, facturas, notas de entrega y otros, (que cursan de fs. 2503-2572 de antecedentes administrativos), si bien demuestran que esas compras fueron realizadas por Tomás Karl Boos, el pago ni el derecho propietario no señalan que se hubiera realizado a favor de la Agropecuaria 3 Marías SRL. como manifiesta el recurrente.

4.- Si corresponde o no la depuración de las facturas por venta de soya, ante la existencia del hecho generador y reconocimiento de firmas de ambas empresas.

Al respecto, el demandante fundamenta su agravio, indicando que la compra de soya amparada por la Factura N° 43 emitida por la Hacienda Santa Fe, están respaldadas por las facturas N° 1 y 2, a nombre de GRAVETAL Bolivia S.A. entre otros descargos que se adjuntaron en el proceso de fiscalización, pruebas que fueron valoradas por la Administración Tributaria, en la que detectó una deficiente comprensión del ciclo operacional y de los negocios en el segmento agrícola, que se caracterizan por los altos niveles de incertidumbre y riesgo, que lo manifestado por el fiscalizador, por la falta de inscripción de la Asociación Accidental a Impuestos Internos, por lo que ésta no generaría actividades gravadas derivadas del Contrato, lo que obligaría a los socios la responsabilidad de los costos tributarios inherentes a la operación, siendo que el socio capitalista y el productor ya se encuentran empadronados de forma separada, razón por lo que no es posible cumplir con lo estipulado en la RND 10-0013-03.

Ingresando al análisis de lo manifestado líneas arriba, el art. 365 del Código de Comercio dispone que "*por el contrato de asociación accidental o de cuentas en participación, dos o más personas toman interés en una o más operaciones determinadas y transitorias, a cumplirse mediante aportaciones comunes, llevándose a cabo las operaciones por uno o más o todos los asociados, según se convenga en el contrato. Este tipo de asociación no tiene personalidad jurídica propia y carece de denominación social*", e esto se añade, que el art. 366 del mismo Código, establece que "*la asociación accidental o de cuentas en participación no está sometida a*

*los requisitos que regulan la constitución de las sociedades comerciales ni requiere de inscripción en el Registro de Comercio. Su existencia se puede acreditar por todos los medios de prueba*".

De la normativa glosada precedentemente aplicable al presente caso, decimos, que la Administración Tributaria cuando observó que la factura N° 43, emitida por la Hacienda Santa Fe, por la venta de soya en proceso por el monto de Bs. 2.890.379,27 (mismos que cursan de fs. 852 de antecedentes administrativos), y que a la falta del medio fehaciente de pago, la Agropecuaria 3 Marías SRL, respaldando esta compra con en el Informe Final GGSC/DDF/INF. N° 02.1663/2007 (fs. 1241 de antecedentes administrativos), como la documentación contable del proveedor, los cuales no fueron suficientes para demostrar esa transacción, por lo que no cumplen con lo establecido en el art. 37-I del DS 27310 (RCTB).

Así también el contrato Privado de Asociación Accidental o de Cuentas en participación al 31 de agosto de 2004, firmado por Boos Junior Siegfried en representación de Agropecuaria 3 Marías SRL y Tomás Karl Boos que representa a la Hacienda Santa Fe (fs. 2651-2652 de antecedentes administrativos), Comprobante de Diario Auxiliar N° 02-000019 de 31 de agosto de 2004 (fs. 2648-2650 de antecedentes administrativos); Informe de Diagnóstico de Cultivos en curso, de 21 de agosto de 2004; contrato que fue nuevamente presentado el 22 de julio de 2008, empero, este mismo contrato lleva adicionalmente la firma de Valdir Xavier Da Silva, y la firma y sello del Abogado Rafael Soto Pinto (fs. 2670-2671 de antecedentes administrativos), con Reconocimiento de Firmas de fecha 22 de julio de 2008, en la que no participo Tomas Karl Boos representante de Hacienda Santa Fe (fs. 2669-2670 de antecedentes administrativos). Contrato Privado de Asociación Accidental o de Cuentas en Participación, fue suscrito para una determinada actividad transitoria (finalización de la producción de soya de la campaña de invierno y la cosecha de la soya cultivada), según lo preceptuado en el art. 365 del Código de Comercio, para lo cual el socio productor Tomás Karl Boos, conviene libre y voluntariamente en realizar un aporte a favor de Agropecuaria 3 Marías S.R.L., para que en su calidad de socio capitalista, continúe por su cuenta y riesgo los trabajos de finalización del cultivo de soya, para tal efecto, en la cláusula tercera el socio capitalista se compromete a reembolsar los costos causados por el productor y en su cláusula cuarta se establece la forma de pago que debe ser previa facturación, por lo que la Administración Tributaria realiza su observación por dicha transacción que se origina en el Contrato Privado de Asociación Accidental o de Cuentas en Participación, que demuestran operaciones comerciales de compra-venta por la producción de soya en proceso entre el socio productor y el socio capitalista, lo que desvirtúa la naturaleza de las asociaciones comerciales, siendo que el art. 125 del Código de Comercio, establece que, "*los beneficios o pérdidas deben ser repartidos entre los socios*", lo que en el presente caso no sucedió, ya que esta transacción solo beneficio al socio productor.

El art. 365 del Código de Comercio, establece que "*Para los contratos de asociación accidental o de cuentas en participación, de dos o más personas que toman interés en una o más operaciones determinadas y transitorias, a*

*cumplirse mediante aportaciones comunes, llevándose a cabo las operaciones por uno o más o todos los asociados, según se convenga en el contrato. Este tipo de asociación no tiene personalidad jurídica propia y carece de denominación social*".

Y que según, el art. 23 núm. 3) de la Ley 2492 (CTB), esta asociación incidental tenía la condición de contribuyente, para tal efecto de la verificación del hecho generador de alguno de los impuestos establecidos en la Ley 843, y conforme dispone el art. 70 núm. 2) de la Ley 2492 (CTB), el contribuyente tenía la obligación inscribirse en el registro tributario de la Administración Tributaria, o sea en el Padrón del NIT, que brinden los datos necesarios y así comunicar las modificaciones de la situación financiera de la asociación, en aplicación del art. 2 de la RND 10-0013-03, que establece: "*Todas las personas naturales o jurídicas, estas últimas tengan o no personalidad jurídica reconocida, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el País, que realicen actividades gravadas y que resulten sujetos pasivos de alguno de los impuestos establecidos en la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente), así como todas las personas que no siendo sujetos pasivos de ellos y estuviesen obligadas a actuar como agentes de retención y/o percepción de los impuestos establecidos en la mencionada Ley, tienen la obligación de registrarse en el NUEVO PADRÓN NACIONAL DE CONTRIBUYENTES para obtener su NIT.* (....)", por lo que el argumento, que el recurrente no estaba obligado a su inscripción al padrón y que los socios hubieran cumplido sus obligaciones fiscales por separado, no se ajusta a lo establecido en la normativa tributaria antes mencionada.

Finalmente, respecto al reconocimiento de firmas realizado en fecha 22 de julio de 2008, del Contrato Privado de la Asociación Accidental o de Cuentas en Participación, que fue suscrito el 31 de agosto de 2004, según el computo de las fechas entre la suscripción del contrato al reconocimiento de firmas, transcurrieron 3 años y 11 meses, Reconocimiento de Firmas que solo consigna el nombre de Valdir Xavier DA Silva, en representación de Hacienda Santa Fe, siendo que el contrato identifica a Tomás Karl Boos como propietario de Hacienda Santa Fe, aspecto que no es respaldado por documento público legal que demuestre la delegación de Poder, lo que no demuestra la transmisión de dominio de dicha producción, como aporte a la sociedad o como una compra-venta. Y en relación al Cuadro del Ciclo Operacional de la Empresa, que muestra un cronograma de las actividades necesarias para la producción de soya e identifica aquellas que fueron realizadas por Hacienda Santa Fe y las ejecutadas por Agropecuaria 3 Marías SRL, tampoco establece que se haya realizado efectivamente la transacción, por lo que lo aseverado por el demandante no es cierto.

En respuesta a que si corresponde o no depurar las Facturas 203 y 205 de Rodatracks S.R.L.

En este punto se acusa que con el Código 7.3 se observaron facturas del proveedor Rodatrack S.R.L., aportadas en el proceso de fiscalización, en calidad de prueba la factura original y certificación de pago, y que la Constitución Política del Estado, el Código de Comercio y las Leyes 2492 y 2646, no prohíben la utilización de efectivo en las transacciones de compra y venta, siendo una potestad y facultad a ser libremente convenida por las

partes, con los riesgos y beneficios que ello implica, y siendo los servicios, contratados mediante órdenes un insumo fundamental para la explotación agrícola y al adecuarse a los alcances de los arts. 8 de la Ley 843 y DS 21530 el crédito fiscal de las mismas es computable.

Revisada la documentación, se evidencia que Agropecuaria 3 Marías S.R.L, el IVA del periodo fiscal noviembre 2004, fue respaldado con las facturas Nos. 203 y 205 emitidas el 29 de noviembre de 2004 por Rodatrack S.R.L., por un monto de Bs. 94.068.- y Bs. 188.219,05 respectivamente, por la cancelación de repuestos en general, venta de repuestos para tractor y mano de obra, mismas que fueron observadas por carecer del medio fehaciente de pago, en el que se constató la inexistencia física y computarizado de las órdenes de trabajo anteriores y posteriores presentadas por el contribuyente, verificándose también, la inexistencia de las notas de remisión física ni en sistema computarizado que respaldan la Orden N° 1350#8.

Sobre el tercer requisito, respecto a que la transacción haya sido efectivamente realizada, situación que debe demostrarse a través del medio fehaciente de pago, la Agropecuaria 3 Marías S.R.L., efectivamente presentó el Certificado de Pago, no obstante, este no demuestra que la transacción hubiera sido realizada efectivamente, máxime, si dicha información pese de ser ofrecida por el contribuyente que la obtuvo del proveedor, no posee la solidez que respalde los bienes adquiridos consignados en las Órdenes de Trabajo, ya que las facturas pese a ser originales no poseen el detalle de las compras efectuadas, aspecto establecido y exigido en la RA 05-0043-99 núm. 22-d), en la que exige que la compra debe estar necesariamente vinculada a la actividad gravada, concluyendo, que el sujeto pasivo, no logró desvirtuar la observación realizada por la Administración Tributaria, respecto al reparo de Bs. 36.697, con las pruebas ofrecidas por la Agropecuaria 3 Marías Srl., manteniéndose el mencionado reparo.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0232/2009 de 6 de julio, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, errónea aplicación de la norma legal administrativa y tributaria que vulneran derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuesto corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativo de fs. 181 a 203, en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0232/2009 de 6 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria AGIT.

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

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

Pastor Segundo Mamani Villca
**PRESIDENTE**

Jorge Isaac von Borries Méndez
**DECANO**

Rómulo Calle Mamani
**MAGISTRADO**

Antonio Guido Campero Segovia
**MAGISTRADO**

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
**MAGISTRADO**

Rita Susana Nava Durán
**MAGISTRADA**

Norka Natalia Mercado Guzmán
**MAGISTRADA**

Maritza Suntura Juaniquina
**MAGISTRADA**

Fidel Marcos Tordoya Rivas
**MAGISTRADO**

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

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**
**ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA**
**SALA PLENA**

GESTION: 2015
SENTENCIA Nº 276 FECHA 25 de junio
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2015
Conforme
VOTO DISIDENTE:

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

[illegible]