



1-12-17
P: 143

SALA PLENA

36

SENTENCIA: 397/2017.
FECHA: Sucre, 6 de junio de 2017.
EXPEDIENTE: 234/2014.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gérencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: **Rómulo Calle Mamani.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 20 vta., planteada por el Servicio de Impuestos Nacionales de Chuquisaca, representada legalmente por Grover Castelo Miranda, en su condición de Gerente Distrital a.i., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 02184/2013, emitida el 9 de diciembre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

En cumplimiento de lo dispuesto por la Gerencia Nacional de Fiscalización y la Jefatura del Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital Chuquisaca (SIN), en el marco del programa de Operaciones Anual (POA), se ejecutó la Orden de Verificación 1012OVE00003 al contribuyente CLUB UNIVERSITARIO SAN FRANCISCO XAVIER DE CHUQUISACA con NIT 142403028 bajo la modalidad de Verificación de Debito Fiscal Impuesto al Valor Agregado (IVA) y su efecto en el Impuesto a las Transacciones (IT), por los periodos fiscales julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre 2010. La orden de verificación se notificó al contribuyente el 14 de febrero de 2012, habiendo presentado oportunamente la documentación requerida.

De la información obtenida del Sistema Integrado (SIRAT2) y GAUSS, Form. 150, solicitud de dosificación, consulta de dosificación y Resoluciones Administrativas se estableció que no se determinaron los impuestos conforme lo establece la normativa vigente a la fecha de los hechos generadores, verificándose sobre base cierta lo siguiente:

Impuesto al Valor Agregado.

Las Declaraciones Juradas (DJ) IVA originales de los periodos revisados fueron presentadas de acuerdo a la normativa vigente a las fechas de los hechos generadores (arts. 10 de la Ley 843, 10 de los Decretos Supremos 21530 y 25619, con saldos a favor del fisco no cancelados, excepto la declaración jurada Form. 200 (IVA) periodo noviembre 2010, con saldo a favor del contribuyente, la DDJJ del periodo julio 2010, presentada con impuesto determinado subestimado.

Las notas fiscales pre-valoradas dosificadas con valor cero (cortesía) para los periodos de revisión se encuentran habilitadas pro al AT y no fueron inactivadas, según consulta del GAUSS. Se constató que las Notas Fiscales pre-valoradas dosificadas con importe cero fueron registradas en el libro de venta IVA también con valor cero, en los periodos de revisión.

De acuerdo a la documentación de respaldo (Form. 1500 solicitud de dosificación y consulta de dosificación) el contribuyente en los periodos de revisión dosificó notas fiscales pre-valoradas masivas (cortesía) con valor cero, incumpliendo lo establecido en el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0025-09, que dispone que las entradas de cortesía deben ser dosificadas y pre-impresas con el valor asignado a la entrada, debiendo contener todos los aspectos técnicos de una factura corriente, con una leyenda visible de cortesía , por factura, correspondiendo el pago de los impuestos de ley.

Según el sistema GAUS el contribuyente no realizó inactivación de las notas fiscales pre-valoradas dosificadas en los periodos de revisión, por lo que se concluye que las cantidades de las notas fiscales solicitadas fueron utilizadas en la totalidad de lo requerido y habilitado por la AT.

Las facturas pre-valoradas dosificadas con valor cero que hubiesen sido dosificadas y pre-impresas con el menor valor asignado a las entradas del total de la dosificación, se asignó a la cantidad dosificada dicho importe menor. Determinándose que el contribuyente percibió ingresos por actividades de espectáculos públicos en los periodos de revisión, por un lado de BS100.000.00 (CIEN MIL 00/100 Bolivianos), importe que no fue registrado en el libro de ventas IVA y consiguientemente no fue declarado en las declaraciones juradas Forms. 200 (IVA), considerando que el contribuyente dosificó NN.FFs pre-valoradas con importe cero estando en vigencia la RND 10-0025-09, no habiendo presentado el contribuyente documentos que desvirtúen lo señalado.

Impuesto a las Transacciones (IT)

Del análisis del extracto tributario obtenido del SIRAT2 y la DD.JJ Form. 400 (IT) de los periodos observados, se verifico que el contribuyente cumplió con su presentación, conforme lo dispuesto por el art. 77 de la Ley 843 y 7 del DS 21532, los periodos 04/2011 y 05/2011 las DD.JJ fueron presentadas con saldo a favor del fisco no cancelado.

En función a los resultados obtenidos en el Débito fiscal se calculó una base imponible para el impuesto de las transacciones en los periodos en revisión. En sujeción a lo determinado por la RDN N° 10-0037-07, se procedió a la elaboración de un acta de contravención tributaria vinculada al procedimiento de determinación que consta en los antecedentes administrativos.

El 14 de febrero de 2013, se notificó personalmente al contribuyente con la Vista de Cargo SIN/GDCH/DF/10120VE00003/VC/00131/2013 e informe final SIN/GDCH/DF/IF/VE/INF/00311/2013, conteniendo deuda tributaria por concepto de IVA e IT por omisión de ingresos percibidos y no declarados en su totalidad en los periodos revisados, por notas fiscales



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 234/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

pre-valoradas dosificadas con valor cero, calculando a la fecha de la elaboración del Informe Final y Vista de Cargo 08/02/2013 la suma de Bs. 24.097, 00 (Veinticuatro mil noventa y siete 00/100Bolivianos) equivalente a 13.320,00 UFVs que incluye el tributo omitido, intereses y multa por incumplimiento de deberes formales establecida en el acta por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación; asimismo la sanción por el ilícito tributario calificada como contravención por omisión de pago al 100% que asciende a 10.325,00 UFVs.- El contribuyente presentó los descargos correspondientes dentro del plazo previsto por Ley, los que no fueron considerados como no validados para desvirtuar los reparos establecidos y, finalmente se emitió la Resolución Determinativa N° 17-00279-13 de 9 de marzo de 2013, acto administrativo que determinó una deuda tributaria de Bs.43.011 equivalentes a 23.484 UFVs.-, resolución que fue objeto de impugnación vía recurso de alzada resulto mediante Resolución de Alzada N° ARIT/CHQ/RA 0197/2013de 22 de septiembre, que confirmo la Resolución Determinativa. Ante lo cual, el contribuyente Club Deportivo Universitario San Francisco Xavier de Chuquisaca interpuso recurso jerárquico, disponiendo la Autoridad General de Impugnación Tributaria revocar la resolución del recurso de alzada dejándose sin efecto la Resolución Determinativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

La Resolución del Recurso Jerárquico que se impugna desconoce los alcances normativos de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0025.09 en su art. 5, normativa que la Autoridad General de Impugnación dejó de lado sin considerar que esa disposición se encontraba vigente desde su publicación. En ese punto, es la misma autoridad demandada que menciona que no le compete el control de constitucionalidad respecto de la normativa vigente, no obstante, toma la decisión de no tomar en cuenta dicha Resolución Normativa de Directorio, aun la presunción de constitucionalidad de la que goza hasta que el Tribunal Constitucional Plurinacional, declare lo contrario.

Con relación a la supuesta transgresión del principio de legalidad, aclaró que dentro del proceso de fiscalización se constató que el contribuyente en su comportamiento fiscal incumplió el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0025.09, que dispone que las entradas de cortesía, tienen necesariamente que tener un importe, sobre el cual deben pagarse los impuestos de ley, en los siguientes términos: *“Las entradas de cortesía deben ser dosificadas y pre-impresas con un valor asignado a la entrada, debiendo contener todos los aspectos técnicos de una factura corriente, con una leyenda visible de cortesía, por factura, correspondiendo el pago de los impuestos de ley”*.

En el caso, el cálculo de reparos contra el contribuyente responde al hecho de que el referido en los periodos de revisión, dosificó notas fiscales pre-valoradas masivas con valor cero, incumpliendo el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0025.09. Ahora bien, a pesar de que esa normativa se encontraba vigente en dichos periodos, según el sistema

Gauss el contribuyente conociendo que no debía utilizar entradas con valor cero, no realizó la inactivación de esas notas fiscales pre valoradas dosificadas con valor cero en los periodos en revisión, por lo que se concluye que las cantidades de notas fiscales solicitadas fueron utilizadas en su totalidad, motivo por el cual al efectuarse la fiscalización y cálculo de la deuda tributaria, se asignó a la cantidad dosificada el importe menor de otras facturas dosificadas, (tomando un criterio de favorabilidad para el contribuyente) considerando que las facturas pre-valoradas dosificadas con valor cero, hubiesen sido dosificadas y pre impresas con el valor menor asignado a las entradas del total de la dosificación.

De modo tal que el contribuyente distribuyó entradas con un valor cero, contraviniendo la normativa que regula la dosificación u autorización de notas fiscales, por tal motivo no declaró los impuestos que le correspondía declarar y pagar a favor del fisco.

Aclaró que las RND N°s 10.0016.07 y 10.00025.09, datan de fechas distintas, la primera del 14 de diciembre de 2007 y la segunda del 30 de diciembre de 2009, teniendo ambas periodo de vigencia distinto. Asimismo la RND N° 10.00025.09 en su art. 8 deroga el art. 55 de la RND N° 10.0016.07, referido al valor que deben contener las entradas dosificadas como de cortesía, determinado que dichas entradas deben necesariamente consignar un importe, por lo mismo en el caso no existe ningún conflicto de aplicación de normas, por lo misma la única normativa que debe ser tomada en cuenta a los efectos del tratamiento de las entradas de cortesía es al ultima emitida, es decir la RND N° 10.00025.09, en tal sentido la AT aplico de manera correcta la normativa contra el contribuyente sin transgredir los derechos reconocidas por la misma.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 02184/2013, emitida el 9 de diciembre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, mantenido firme y subsistente en su integridad la Resolución de Alzada ARIT/CHQ/RA 0197/2013 y la Resolución Determinativa N° 17-000279-13.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 10 de julio de 2014, que cursan de fojas 42 a 44, señalando que no obstante que la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° AGIT-RJ N° 02184/2013, emitida el 9 de diciembre, está respaldada en sus fundamentos técnicos jurídicos debe resaltarse lo siguiente:

Debe tenerse presente que el caso trata de entradas de cortesía, que no generan debito fiscal, puesto que no existe una contraprestación onerosa que implique la percepción de un precio por parte del proveedor del servicio, como lo exige el hecho generador del IVA; tampoco es factible y conforme a norma interpretar que el texto del art. 5 de la RND N° 10-0025-09 determina que la prestación de un servicio a título gratuito en el caso



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 234/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

de entradas de cortesía, constituye hecho generador del IVA, más una cuando esta situación no se encuentra expresamente señalada en dicha RND, es así que se debe tomar en cuenta que la AT, en el proceso de verificación y posterior determinación, no aporta mayores elementos que evidencien que las notas fiscales pre valoradas dosificadas con valor cero hubieran sido puestas a la venta pro el sujeto pasivo y que a partir de las cuales, el contribuyente hubiera obtenido ventas gravadas pro el IVA, por lo que el sustento legal correspondiente a los arts.4 inc. a) y 7 de la Ley 843 y 7 del DS 21530, consignado en la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa no son aplicables.

En ese sentido la AT al aplicar la RND N° 10-0025-09 en la determinación de ingresos no declarados del cual emergen impuesto omitidos IVA e IT, sin considerar la naturaleza de las entradas de cortesía y su entrega a título gratuito, vulneró los principios de legalidad y seguridad jurídica, pretendiendo incluir en el objeto de los citados impuestos, operaciones que no se encuentran comprendidas en las misma; correspondiendo se deje sin efecto la deuda tributaria por concepto del IVA e IT de los periodos julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2010, que alcanza a Bs43.011.- equivalente a 23.484 UFV que incluye tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago. Citó como precedente la Resolución STG-RJ/0061/2006

Por lo expuesto, se ratificó en cada uno de los fundamentos de la Resolución Jerárquica impugnada y solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firma y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2184/2013 de 9 de diciembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

En el caso de autos, la AT impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 02184/2013, emitida el 9 de diciembre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, porque desconoce la previsión contenida en el art. 5 de la RND N° 10.0025.09, disposición vigente que goza del principio de presunción de constitucionalidad.

Al respecto, la autoridad demandada indicó que el caso, trata de entradas de cortesía, que no generan debito fiscal, pues no existe una contraprestación onerosa que implique la percepción de un precio por parte del proveedor del servicio, como lo exige el hecho generador del IVA; tampoco es factible y conforme a norma interpretar que el texto del art. 5 de la RND N° 10-0025-09 determina que la prestación de un servicio a título gratuito en el caso de entradas de cortesía, constituye hecho generador del IVA, más aún cuando esta situación no se encuentra expresamente señalada en dicha RND. Aclaro además que la AT, en el proceso de verificación y posterior determinación, no aportó mayores elementos que evidencien que las notas fiscales pre valoradas dosificadas con valor cero hubieran sido puestas a la venta por el sujeto pasivo a partir de las cuales, el contribuyente hubiera obtenido ventas gravadas por el IVA, por lo que el sustento legal correspondiente a los arts.4 inc. a) y 7

3

de la Ley N° 843 y 7 del DS 21530, consignado en la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa no son aplicables.

V. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. El 14 de febrero de 2012, se notificó mediante cédula a Luis Jaime Barrón Poveda, representante del Club Deportivo Universitario San Francisco Xavier de Chuquisaca, con la Orden de Verificación N° 1012OVE00003, en la modalidad verificación de débito IVA y su efecto en el IT, cuyo alcance comprende el impuesto al valor agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), derivado de la verificación de ingresos y/o facturas declaradas por el contribuyente, de los periodos fiscales julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2010; asimismo se le notificó con el requerimiento N° 110612 mediante el cual requiere declaraciones juradas IVA e IT, formularios de habilitación de notas fiscales, y cualquier otra documentación que le sea requerida (fs.). Habiendo el contribuyente hecho entrega de la documentación requerida, según acta de recepción y devolución de documentación (fs. 57).
2. El 8 de febrero de 2013, la AT emitió el Acta de Contravención Tributaria Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 58418, por incumplimiento al deber formal de presentación de declaraciones juradas en la forma, medios y condiciones establecidas en la norma específica del periodo agosto 2010, contraviniendo los arts. 70 num. 1, 78 parágrafo I de la Ley 2492, correspondiendo una multa de UFVs 400 (fs. 58 Anexo 2).
3. El 8 de febrero de 2013, la Administración Tributaria emitió el Informe Final 00311/2013 sobre la verificación del débito IVA y su efecto en el IT, estableciendo observaciones al débito fiscal IVA al haber constatado que el sujeto pasivo dosificó notas fiscales pre-valoradas masivas (cortesía) con valor cero, incumpliendo el art. 5 de la RND N° 10-0025-09, y no realizó inactivación de las mismas concluyendo que todas fueron utilizadas, asignándose el importe menor asignado a las entradas del total de dosificación, estableciendo ingresos no declarados por Bs100.000, importe no registrado en los libros de Ventas IVA y consiguientemente no fue declarado en las Declaraciones Juradas. Respecto al IT, señalo que en función a los resultados obtenidos en el débito fiscal la base imponible para el IT en los periodos de revisión alcanza también a Bs100.000.- determinándose un impuesto omitido de Bs3.000.- Concluyendo que la deuda tributaria al 8 de febrero de 2013 por concepto de DF-IVA e IT por omisión de ingreso percibido en los periodos de revisión alcanzaba a un total de Bs.24.097 equivalente a UFVs13.320.-, importe que incluye tributo omitido, interés y multa por incumplimiento a deberes formales. Se recomendó generar Orden de verificación al contribuyente por el impuesto determinado a favor del fisco (fs. 197 a 204 Anexo 2).



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 234/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

4. El 8 de febrero de 2013, la AT elaboró la Vista de Cargo: SIN/GDCH/DF/1012OVE00003/VC00131/2013, que establece preliminarmente la deuda tributaria sobre base cierta de UFVs 23.531, que incluye tributo omitido, intereses y la sanción por la conducta calificada como omisión de pago (fs. 207-213 Anexo 2). Con dicho actuado se notificó al contribuyente en forma personal el 14 de febrero de 2013 (fs. 214 Anexo 2).
5. El 15 de marzo 2013, el Club Universitario San Francisco Xavier de presento el Cite OF. C.U. N° 376/2013 solicitado la nulidad de obrados por vulneración de derechos, garantías y principios constitucionales en la Vista de Cargo SIN /GDCH/DF/1012OVE00003/VC00131/2013 (fs. 221-230 Anexo 2).
6. Mediante Informe en conclusiones de 15 de abril de 2013, la AT señaló que habiéndose rechazado los descargos presentados por el contribuyente y al no haber cancelado la deuda tributaria correspondiente al impuesto DF-IVA e IT por omisión de ingresos percibidos y no declarados en los periodos en revisión, recomendó la emisión de la Resolución Determinativa (fs. 243 a 251 Anexo 2)
7. El 9 de mayo de 2013, la AT emitió la Resolución Determinativa N° 17000279 13, resolviendo determinar de oficio las obligaciones impositivas del IVA e IT, por el periodo fiscales de julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre 2010, en la suma de 23.484 UFV s, equivalente a Bs.43.011.- que incluye tributo omitido, multa establecida en el acta por Contravenciones Tributarias vinculadas a procedimiento e intereses. Asimismo calificó la conducta del contribuyente como omisión de pago por adecuarse a lo establecido en el art. 165 del CTB sancionándole con un importe de Bs18.909,00.- equivalente a UFVs 10.325,00.- (fs. 257-265 Anexo 2). Con esa Resolución se notificó al contribuyente en forma personal el 13 de mayo del 2013 (fs. 266 Anexo 2).
8. Planteado el recurso de alzada por el contribuyente, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0197/2013 de 23 de septiembre, confirmó la Resolución Determinativa N° 17000279 13 de 9 de mayo, emitida por la Gerencia Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (fs. 87 a 94 del Anexo 1)
9. El contribuyente sujeto pasivo Club Universitario San Francisco Xavier de Chuquisaca, a través de su representante legal Jorge Enrique Laguna Téllez interpuso recurso jerárquico, resuelto con la Resolución Jerárquica impugnada que revoco totalmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0197/2013 de 23 de septiembre, en consecuencia dejó sin efecto la Resolución Determinativa N° 17-000279-13 de 9 de mayo, que determinó la deuda tributaria por concepto de IVA e IT de los periodos julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de la gestión 2010, que alcanza a Bs43.011.- equivalente a 23.484 UFVs que incluye tributo omitid, intereses y la sanción por

omisión de pago, conforme establece el inc. a) Parágrafo I del art. 212 de la Ley 3092 (Título V del CTB) (fs. 141^a 152 del Anexo 1).

10. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

VI. ANÁLISIS DE LAS PROBLEMÁTICA PLANTEADA

En el caso de autos, la AT impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 02184/2013, emitida el 9 de diciembre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, porque desconoce la previsión contenida en el art. 5 de la RND N° 10.0025.09, disposición vigente que goza del principio de presunción de constitucionalidad.

Sobre el particular, la autoridad demandada indicó que el caso, trata de entradas de cortesía, que no generan debito fiscal, ya que no existe una contraprestación onerosa que implique la percepción de un precio por parte del proveedor del servicio, como lo exige el hecho generador del IVA. Que no era factible y conforme a norma interpretar que el texto del art. 5 de la RND N° 10-0025-09 determina que la prestación de un servicio a título gratuito en el caso de entradas de cortesía, constituye hecho generador del IVA, más aún cuando esta situación no se encuentra expresamente señalada en dicha RND. Aclaro que la AT, en el proceso de verificación y posterior determinación, no aportó mayores elementos que evidencien que las notas fiscales pre valoradas dosificadas con valor cero hubieran sido puestas a la venta por el sujeto pasivo a partir de las cuales, el contribuyente hubiera obtenido ventas gravadas por el IVA, por lo que el sustento legal correspondiente a los arts. 4 inc. a) y 7 de la Ley 843 y 7 del DS 21530, consignado en la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa no son aplicables.

Para resolver el caso es necesario considerar que nuestra legislación está sustentada en principios y valores constitucionales, así el art. 410 constitucional, establece que todas las personas, se encuentran sometidas a la Constitución, que es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano que goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa, estableciendo que el bloque de constitucionalidad está integrado por los Tratados y Convenios Internacionales en materia de derechos Humanos y las normas de derecho comunitario.

El mismo artículo instruye que la aplicación de las normas jurídicas se rige de la siguiente manera: 1.- Constitución Política del Estado, 2.- Los Tratados Internacionales, 3.- Las leyes nacionales, los Estatuto Autonómicos, las cartas Orgánicas y el resto de la legislación departamental, municipal e indígena, 4.- Los decreto, reglamentos y demás disposiciones emanadas de los órganos ejecutivos correspondientes. Respecto al valor normativo jurídico de la Constitución Política del Estado, art. 109.I constitucional dispone que: *“Todos los derechos reconocidos en la Constitución son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección”*. Esta previsión es un reconocimiento expreso de la obligación que tiene toda autoridad judicial y administrativa de la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 234/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

aplicación directa de los derechos fundamentales y los derechos establecidos en la norma constitucional.

La Constitución en su artículo 108.7 dispone como deber de los bolivianos y bolivianas, el tributar conforme a su capacidad económica, conforme con la Ley.

Concordante con esa previsión constitucional, el artículo 6 del CTB, dispone que con carácter limitativo, son fuente del Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa: 1. La Constitución Política del Estado. 2. Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo. 3. El Código Tributario. 4. Las Leyes. 5. Los Decretos Supremos. 6. Soluciones Supremas. 7. Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en dicho Código.

Conforme las precitadas disposiciones, debe tenerse en cuenta que uno de los principios básicos que rige la actuación de la Administración Pública en general y en particular de la Administración Tributaria es el principio de legalidad. Dicho principio –además de ser observado en la creación del tributo– también rige a momento de determinar una deuda tributaria, calificar infracciones o aplicar sanciones, toda vez que estas deben responder a la demarcación o delimitación contenida en la ley creadora del tributo o la que tipifique los ilícitos y establezca sus respectivas sanciones. Respecto a este principio también nominado como reserva de ley, que según el Tribunal Constitucional (SSCC 273/2004-R, 746/2010-R de 26 de julio y 1639/2010 de 15 de octubre) constituye un límite a la potestad sancionadora del Estado de la Administración y se traduce en una garantía real para el ciudadano, puesto que en aplicación del principio democrático de derecho, solamente el órgano representativo popular como fuente legítima de poder, puede determinar sanciones administrativas (garantía formal), asimismo la legalidad en materia sancionatoria condiciona el principio de certeza o taxatividad como garantía material, que garantiza la previsibilidad de las conductas sancionables y la certeza jurídica sobre las sanciones.

En ese sentido la determinación de deudas, tipificación del ilícito administrativo y su sanción solo pueden ser establecidos por normas con rango de ley, estando prohibido que una norma reglamentaria, pretenda a título de atribución directa, de interpretación de una norma legal o de complemento indispensable establecer señalar que sanciones puede aplicar sobre los administrados en sede administrativa ni puede establecer criterios o situaciones que van más allá del sentido del espíritu y alcance de la ley so pretexto de reglamentación. En ese sentido el artículo 64 del CTB, disposición que faculta a la AT a dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, aclara que las mismas no pueden modificar, ampliar o suprimir el alcance del tributo ni sus elementos constitutivos.

Ahora bien, para resolver la problemática planteada, se debe partir de los antecedentes administrativos detallados en el punto anterior de los que se tiene evidencia de lo siguiente:

El 14 de febrero de 2012, la AT notificó al Club Deportivo Universitario San Francisco Xavier de Chuquisaca con la Orden de Verificación N° 1012OVE00003, para verificar hechos y elementos relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el IT, por los periodos fiscales julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2010, derivado de la verificación de ingresos por notas fiscales pre valoradas con valor cero; asimismo se le notificó con el requerimiento N° 110612 mediante el cual requiere declaraciones juradas IVA e IT, formularios de habilitación de notas fiscales, y cualquier otra documentación que le sea requerida. El contribuyente hizo entrega de la documentación requerida, según acta de recepción y devolución de documentación.

La Gerencia Distrital de Chuquisaca del SIN, a través de la Resolución Determinativa N° 17-000279-13 de 9 de mayo, determinó obligación tributaria al Club Deportivo Universitario San Francisco Xavier de Chuquisaca, respecto al IVA e IT, correspondiente a las notas fiscales pre valoradas de cortesía dosificadas con valor cero, por infringir el art. 5 de la RND N° 10.0025.09, en los periodos julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre 2010, en la suma de UFV s 12.759 por tributo omitido e intereses; asimismo sancionó la conducta como omisión de pago con una multa equivalente a UFV s 10.325, además de la multa por incumplimiento de deber determinada en el acta de Contravenciones Tributarias.

El art. 5 de la RDN N° 10.0025.09, de 30 de diciembre de 2009, sobre la cual se sustentó la Administración Tributaria para determinar la obligación, referida a la Modificación al Procedimiento Tributario para espectáculos Públicos, señala *“que las entradas de cortesía deben ser dosificadas y pre-impresas con el valor asignado a la entrada, debiendo contener todos los aspectos técnicos de una factura corriente, con una leyenda visible de “Cortesía” por factura, **correspondiendo el impuesto de ley sobre las mismas**”*.

Asimismo en su art. 8, derogó los artículos 19, 54 y 55 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 de 18 de mayo. Siendo necesario referirse al art. 55 derogado que disponía lo siguiente: *“En general y tanto para el caso de espectáculos públicos eventuales o permanentes, las entradas de cortesía deberán dosificar en la modalidad pre valorada con el monto cero (0), debiendo ser pre impresas conforme lo dispuesto en la citada RDN, con importe cero (0), la leyenda visible “Cortesía” y el subtítulo dispuesto al efecto.*

Las facturas o notas fiscales previamente descritas, en la medida que sean distribuidas a título gratuito (no sean pagadas) no implican la generación del Débito Fiscal IVA, correspondiendo a los sujetos pasivos o terceros responsables reponer el crédito fiscal IVA, conforme lo dispuesto por el art. 8 del DS N° 21530 (Reglamento del IVA)”

Al respecto, como lo reconoce la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 02184/2013, impugnada la Orden de Verificación señalada establece que el alcance del proceso iniciado contra el contribuyente Club Deportivo Universitario de San Francisco Xavier de Chuquisaca



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 234/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

comprendía la verificación del débito IVA y su efecto en el IT, respecto de las notas fiscales pre valoradas con importe cero, de los periodos fiscales julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2010, cuya dosificación había sido autorizada por la misma AT.

Sobre el particular, es necesario hacer referencia al Impuesto al Valor Agregado que conforme lo disponen los arts. 1 y 2 de la Ley 843 tienen como característica esencial la **onerosidad de la transacción como presupuesto legal del hecho generador**; sin embargo, las entradas de cortesía al no ser transferidas a título oneroso no generan débito fiscal IVA, operación que tiene reconocimiento legal y así se expresa en el párrafo segundo del art. 8 del DS 21530, cuando señala: **“Si un contribuyente inscrito destinase bienes, obras, locaciones o prestaciones gravadas para donaciones o entregas a título gratuito, dado que estas operaciones no ocasionan debito fiscal, el contribuyente debe reintegrar en el periodo fiscal en que tal hecho ocurra, los créditos fiscales que hubiese computados por los bienes, servicios, locaciones o prestaciones, empleados en la obtención de los bienes obras, locaciones o prestaciones donadas o cedidas a título gratuito”**.

En ese sentido, dada la naturaleza del impuesto IVA expresamente establecida en los arts. 1, 2, 4 y 5 de la Ley 843 y la previsión del artículo 8 de su Decreto Reglamentario, se entiende que el artículo 5 de la RDN N°10-0025-09, inicialmente persigue que las entradas de cortesía tengan un precio nominal a fin de cuantificar la liberalidad o entrega a título gratuito; sin embargo, en vez de señalar que tal cuantificación tiene implicancia en la proporción del reintegro del crédito fiscal, contradiciendo lo establecido en el art. 8 del DS 21530, dispone que tal importe sea contabilizado como venta sobre la cual se aplica los impuestos de Ley. Entendimiento erróneo que asume la Administración Tributaria amparándose en el art.5 de la RDN N° 10-0025-09, liquidando debito fiscal como si se tratara de ventas; cuando dicha norma reglamentaria debió ser interpretada y aplicada en coherencia con el mandato del art. 8 del DS 21530, que dispone el reintegro del crédito fiscal por esa entrega gratuita; esta última disposición de mayor jerarquía y por consiguiente de preferente aplicación conforme la prelación normativa dispuesta en la CPE y el art. 6 del CTB y que además guarda concordancia con el mandato de los arts. 1 y 4 de la Ley N° 843.

Adicionalmente debe resaltarse que de la revisión de antecedentes, no existen elementos de convicción que demuestren que la Administración Tributaria haya evidenciado o detectado que las entradas de cortesía fueron vendidas; en consecuencia, no habiendo un hecho generador debidamente demostrado por la Administración Tributaria no existe justificación material o fáctica que respalde la liquidación de un débito fiscal, que implique la omisión de pago del IVA y consiguiente efecto en el IT por cuanto no se tiene demostrada la obtención de ingresos brutos gravados por la realización de transacciones onerosas, tal como condicionan los arts. 72 y 74 de la Ley N° 843.

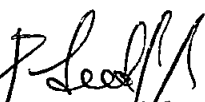
En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Administración Tributaria, ignorando el mandato constitucional contenido en el art. 410 de la CPE, referida a la

prelación normativa también explícita en el art. 6 del CTB, aplicó preferentemente una disposición reglamentaria de rango inferior que no guarda coherencia con las normas legales referidas al IVA, desconociendo en tal aplicación el régimen legal del tratamiento de entregas a título gratuito, dispuesto en los arts. 1, 2, 4, 72 y 74 de la Ley 843 y desarrollado de forma expresa en la previsión del art. 8 del DS 21530, las cuales fueron correctamente aplicadas por la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1795/2013, emitida el 30 de septiembre.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda de fojas 17 a 20 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales de Chuquisaca.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.


Pastor Segundo Mamani Vilca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

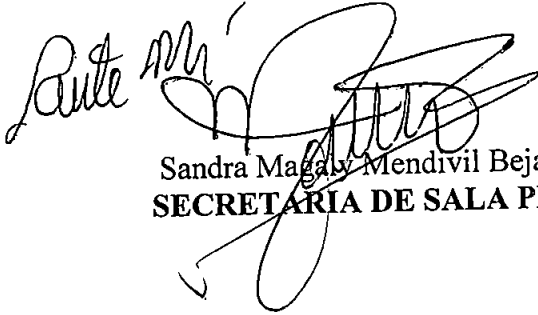

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO



Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suintara 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

GESTIÓN: 2017

INCENCIA N° 393 FECHA 6 de junio

TOMA DE RAZÓN N° 1207

Confirma
VOTO DISIDENTE: MSc. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA