Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA: 554/2017.
FECHA: Sucre, 12 de julio de 2017.
EXPEDIENTE: 531/2014.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Williams Julian Vega Orellana contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Rita Susana Nava Durán.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por Williams Julián Vega Orellana contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 23 a 30, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0158/2014 de 4 de febrero del 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 36 a 43, replica de fs. 102 a 105; duplica de fs. 115 a 116; contestación del tercero interesado de fs. 68 a 75; antecedentes administrativos y recursivos.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

1.1 Fundamentos de la demanda.

Willians Julián Vega Orellana dentro el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 23 a 30), con los siguientes fundamentos:

1. **Agravio resultantes de la interpretación errónea e indebida de la Ley y error de apreciación de pruebas y equivocación manifiesta.** De la revisión de la demanda contencioso administrativa se puede evidenciar que ha existido un error en la apreciación de las pruebas y equivocación manifiesta, pues los reparos establecidos en la Resolución Determinativa 693/2013, contiene montos que difieren del inicial, empero advertidos por el demandante de las fechas de transferencia y que la Póliza DUI C-1049 fue desaduanizada, el 5 de abril de 2008, deciden eliminar todos los reparos por este concepto en los meses de enero, febrero y marzo de 2008 (RD 693/2013 anulados) y trasladarlos a los subsiguientes meses (RD 717y 414 de la gestión 2008), cuando según la realidad de los hechos lo que debió corresponder es tomar en cuenta las pruebas cursantes como por ejemplo, los saldos al 31 de diciembre de 2007 para comenzar su trabajo impositivo y además de los saldos al 31 de diciembre de 2008. Se ha cancelado los impuestos tanto de las importaciones efectuadas como de la venta de algunos productos, fiscalización que inclusive no toma como base de partida los saldos existentes en la gestión 2007, limitándose a establecer reparos bajo la presunción de una venta total de los productos importados en el 2008 mediante la póliza C-1049, además de otorgarles un precio promedio arbitrario fuera de toda realidad

económica, en su forma de determinación y a conveniencia del ente fiscal, conforme la formulación que ellos confiesan, por su parte en cuanto a la supuesta base cierta también objeto de la fiscalización se establece claramente la forma errónea de querer establecer reparos sin averiguar mínimamente la verdad material de los hechos, es decir que los mismos fueron objeto de importación para uso y destino propio motivo por el cual no se apropió del crédito fiscal, situaciones que se traducen en la inexistencia de reparo alguno a favor del fisco, por cuanto se facturó y canceló todo conforme a las declaraciones juradas y que los vehículos objeto de fiscalización si bien fueron transferidos, es porque cumplieron su objetivo o en su defecto no han servido y prueba de ello es el monto inserto en las minutas de transferencia.

2. **La determinación realizada sobre base cierta supuestamente se debió a ingresos no declarados por la venta de vehículos.** Independiente de haber emitido un fallo que revoca parcialmente la Resolución Determinativa, en esta se confirma reparos establecidos sin averiguar mínimamente la verdad material de los hechos, es decir que los vehículos fueron objeto de importación para uso y destino propio y que al establecer que no son utilidad, fueron vendidos con la finalidad de recuperar la importación, prueba de ello es que no se apropia del crédito fiscal, porque no correspondía a la actividad como se señaló en el recurso de alzada.

3. **En base al balance.** Se puede observar que ante la inexistencia del nuevo adeudo establecido, con el cual no se está de acuerdo, mínimamente se debió tomar como crédito las mismas y de la revisión de los registros contables y tributario como de las minutas adjuntas y aportadas como prueba ante la Administración Tributaria, Autoridad Regional de Impugnación Tributaria y Autoridad General de Impugnación Tributaria, evidencian que no existe apropiación alguna o beneficio con el IVA, impuesto que se canceló a momento de desaduanizar conforme establecen el art. 1 inc. c) de la Ley 843 y art. 1 parágrafo 3° del D.S. 21530, caso contrario en el libro de compras y ventas IVA se consignaría la póliza como crédito fiscal, situación que no acontece, por cuanto nunca se importó con la finalidad de efectuar un negocio o lucro, aclarando que dichos vehículos fueron ingresados a país en las fechas establecidas en la DUI para un determinado objetivo personal y posteriormente al no cubrir las expectativas, fue transferido a terceros por lo que se procedió a la cancelación del Impuestos a las Transacciones, cuyo destino debe enmarcarse a lo señalado por el art. 2 del D.S. 24054 y si el destino de ese pago, debió ser consignado en el formulario 430 como señala la Autoridad General de Impugnación Tributaria, este percance no corresponde por cuanto la liquidación y como corresponde fue practicado por la Administración Tributaria Municipal quien debió direccionar el pago al TGN.

4. **En base a los datos de la póliza.** Otra prueba aportada y señalada, es que en las pólizas de importación de los vehículos no se consigna el número de NIT, que a diferencia de la Póliza C-1049 si se hizo.

Asimismo las facturas fueron emitidas por el servicio de desaduanización tampoco consignan el NIT, lo que implica que al momento de adquirir el vehículo fue con la idea de un uso particular y conforme al principio de realidad económica y estando los vehículos dentro del territorio nacional, estos nunca cumplieron una finalidad distinta, sino solo fines particulares y fuera de la actividad señalada en el registro del contribuyente. Por otro lado, los registros contables demuestran que el mismo tampoco ingreso como activo en los Estados Financieros, en consecuencia no existe obligatoriedad de facturar y pagar nuevamente ingresos.

5. **Por la actividad de la empresa.** En las obligaciones tributarias no está habilitada la actividad de venta de vehículos, ya que la actividad principal del tercero interesado, es el comercio minorista, es decir la venta al por menor de otros productos en almacenes especializados y que fue cambiada el 23 de mayo de 2012 y no puede retrotraerse sus efectos jurídicos a situaciones pasadas. Entonces no es concebible que se pretenda cobrar impuestos cuando se probó que la actividad no está dirigida a la importación específica de vehículos, lo que implica que se importó estos vehículos con fines particulares y no comerciales como pretende establecer el ente fiscal, ya que de lo contrario hubiese consignado el número de NIT para beneficiarse del crédito fiscal, este vehículo evidentemente fue objeto de transferencia, empero por no cubrir las expectativas del demandante y por desperfectos y prueba de ello es el monto establecido en la minuta de transferencia, lo que conlleva a afirmar a que incluso hubo perdida.

6. **En base al IVA pagado al momento de desaduanizar.** Por otra parte y de corresponder el pago del impuesto que pretende la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se ha contravenido lo establecido en el art. 8 inc. a) de la Ley 843 y 8 del D.S. 21530, este último señala: *"El crédito fiscal computable a que se refiere el artículo 8 inciso a) de la ley 843 es aquel originado en las compras, adquisiciones contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen vinculadas con la actividad sujeta al tributo..."*, lo que implica que la Autoridad General de Impugnación Tributaria a momento de confirmar parcialmente el reparo del precio unitario, debió restar el Impuesto al Valor Agregado pagado a momento de la desaduanización y no de manera errónea tomar conjuntamente el costo de la importación sumada al Impuesto al Valor Agregado.

7. **En base a la transferencia de bienes inmuebles sujetos registro.** De la misma manera y en cuanto al Impuesto a las Transacciones, este se encuentra inmerso dentro de una base imponible sobre estimada y el mismo ha sido cancelado a momento de efectuar las transferencias de los vehículos, por cuanto al tratarse de una primera venta recae el impuesto a las transacciones conforme lo señala el art. 2 del D.S. 24054, lo que infiere que los vehículos efectivamente fueron objeto de transferencia, en los precios estipulados en la minutas de cada uno de ellos, sin embargo la Autoridad General de Impugnación Tributaria señala que se debió haber cancelado en el formulario 430, cuando la liquidación al ser

competencia de la Administración Tributaria Municipal, es de responsabilidad de esta institución.

8. **Señala que las multas por incumplimientos a deberes formales, se debe a que la documentación presentada fuera del plazo constituye contravención.** De igual manera se ha incurrido en un error manifiesto al confirmar el ilícito puesto que se señala que se habría presentado la documentación fuera de plazo y parcialmente, sin embargo se debe señalar, que la Administración Tributaria en su primer requerimiento, indica que se adjuntaron la pólizas de manera genérica, después señala que la documentación fue adjunta dentro de los plazos de prorroga otorgados por la Administración Tributaria, misma que también cursa en calidad de prueba ante la instancia de la Autoridad General de Impugnación Tributaria en originales, en consecuencia no se configura la sanción por incumplimiento a los deberes formales, por cuanto se entregó la documentación suficiente. El Tribunal Constitucional ha emitido la Sentencia Constitucional 1724/2010, mediante la cual ha resuelto una acción de amparo constitucional referente a la falta de requerimiento expreso de documentación que tiene que ser tomada en cuenta por el tribunal.

1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0158/2014 de 4 de febrero del 2014 y en consecuencia se anule la Resolución Determinativa N° 0693/2013 de 14 de junio de 2013.

II. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

2.1 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 30 de mayo de 2014 (fs. 32) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 36 a 43), con los siguientes argumentos:

1. **Existió error en la apreciación de prueba y equivocación manifiesta, pues los reparos establecidos en la Resolución Determinativa 693/2013 contiene monto que difieren del inicial.** La instancia jerárquica respecto de este argumento vertido señaló lo siguiente:
"vi. En este sentido, de la revisión y compulsa de antecedentes, se evidencia que el 1 de junio de 2012, la Administración Tributaria notificó personalmente a Willians Julián Vega Orellana, con la Orden de Fiscalización 00120FE00143, con un alcance de la Verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto a las Transacciones, bajo modalidad de Fiscalización Parcial por los períodos de enero, febrero y marzo de 2008; asimismo notificó el Requerimiento F-4003 No 111607 con el que solicita la presentación de las Declaraciones Juradas del IVA F-

200 e IT F-400, Libro de Ventas IVA, Notas Fiscales de respaldo al DEBITO Fiscal IV A, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Libros de Contabilidad (Diario. Mayor), Kardex, Inventarios, Pólizas de Importación (fs. 5 y 8 de antecedentes administrativos), a tal efecto y producto de la revisión de la documentación presentada el 7 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVENC/00935/2012 que señala que se procedió a determinar las obligaciones tributarias relativas al IVA e IT sobre Base Cierta y Base Presunta, estableciendo una Deuda Tributaria sobre base cierta de 237.921 UFV equivalente a Bs425.761.- importe que incluye tributo omitido, interés, sanción por la conducta y multa por incumplimiento a los deberes formales por IVA e IT de los periodos de enero y marzo de 2008 y una Deuda Tributaria sobre base presunta de 160.006 UFV equivalente a Bs286.328.- importe que incluye tributo omitido, interés y sanción por la conducta por IVA e IT de los períodos de enero, febrero y marzo de 2008, asimismo ratifica lo expuesto en el Informe CITE: SIN/GDLPZIDF/SFVE/INF/04489/2012, respecto a la forma de determinación del IVA e IT omitido (fs. 195-209 de antecedentes administrativos). vii. Prosiguiendo, se tiene que luego de analizados los descargos presentados a la Vista de Cargo, el 26 de junio de 2013, la Administración Tributaria notificó personalmente a Willians Julián Vega Orellana, con la Resolución Determinativa No 17-00708-13 (CITE: SIN/GDLPZ/DT JC/UJT/RD/0693/2013), que determina sobre base cierta ingresos no declarados por la venta de vehículos una Deuda Tributaria de 51.473 UFV equivalente a Bs94.724.- que comprende Tributo Omitido, Intereses, Sanción por Omisión de Pago y Multa por Incumplimiento a los Deberes Formales del IVA e IT por el período fiscal de marzo de 2008 (fs. 270-296 vta. de antecedentes administrativos). viii. De la misma forma, se evidencia que como respaldo a sus observaciones sobre base cierta, la Administración Tributaria elaboró el Papel de Trabajo "Detalle de costo total de vehículos importados" (fs. 42 de antecedentes administrativos), que muestra durante los periodos de verificación la importación de cinco (5) vehículos, entre ellos cuatro (4) del tipo TRACTO CAMION VOLVO y un Automóvil, determinando en primera instancia Ingresos por Vehículos importados de Bs762.165,10; importe que luego de presentados los descargos a la Vista de Cargo fue modificado conforme el Papel de Trabajo "Detalle de ingresos por venta de vehículos importados" (fs. 230 de antecedentes administrativos) a Bs 159.639,33; de lo que se evidencia que el argumento del contribuyente al señalar que no se dedica a la actividad de importación y venta de vehículos, carece de sustento legal, puesto que el Inciso a) del Artículo 3 de la Ley No 843, establece la habitualidad de la venta de bienes muebles de los sujetos pasivos IVA, carácter del contribuyente francamente expuesta y demostrada por los documentos de cargo y descargo presentados, vale decir, que conforme los Detalles de "Costo de Importación de Vehículos Usados" (fs. 44, 54, 64, 74 y 85 de antecedentes administrativos), se evidenció la importación de más de un vehículo, posteriormente y conforme las minutas de transferencia presentados (fs. 232-241 de antecedentes administrativos), se constató la transferencia de dominio de los mismos, perfeccionando de esta manera la habitualidad de la

actividad y el nacimiento del hecho imponible conforme el Inciso a) del Artículo 4 de la Ley Nº 843...".

De lo manifestado precedentemente, resulta evidente la valoración efectuada por la Administración de los descargos presentados por el ahora demandante, mismo que fue detallada y valorada por esta instancia, por lo que los argumentos vertidos no responden a la realidad.

2. **En cuanto al balance.** La instancia jerárquica señalo lo siguiente:

"ix. Ahora bien, respecto al argumento del contribuyente de que el vehículo "TRACTO CAMION VOLVO VNL64T", fue importado para consumo propio, de la revisión, análisis y verificación de la documentación adjunta a los antecedentes y expediente, no se evidencia documento alguno que permita corroborar lo afirmado por el contribuyente, incumpliendo de esta manera con el Artículo 76 de la Ley No 2492 (CTB), que señala que quien quiera hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos; además que la minuta de transferencia demostró contrariamente a lo afirmado por e! contribuyente que operó el hecho generador del IVA e IT por la transferencia de dominio evidenciado. x. Corresponde aclarar a su vez, Que lo afirmado por el contribuyente que los documentos de importación del vehículo no cuentan con su NIT, no es prueba suficiente que evidencie que esa importación fue para uso particular, además que la apropiación o no del crédito fiscal IVA de la Póliza de Importación, no inhibe al contribuyente de la obligación de la declaración de los ingresos percibidos y por ello el pago de los impuestos correspondientes por dicha actividad; asimismo, el pago realizado por el Impuesto a las Transacciones conforme el Artículo 2 del Decreto Supremo N" 24054 alegado por el contribuyente, aclarar que dicho pago conforme la misma normativa citada por el contribuyente, corresponde a las transferencias eventuales de inmuebles, y para los vehículos automotores cuando éstos hubiesen estado inscritos al momento de su transferencia en los registros municipales respectivos, además de expresar fáctica mente que si se tratase de la primera venta estas operaciones se considera que forman parte del giro del negocio, quedando gravadas por el Impuesto a las Transacciones establecido en el Título VI de la Ley No 843, es decir por la comercialización de los vehículos...".

Sobre este punto, corresponde señalar que el inciso a) del art. 3 de la Ley 843, establece la calidad de sujetos pasivos y entre ellas se encuentra, la habitualidad de la venta de viene muebles de los sujetos pasivos IVA, en tal entendido y ante el reconocimiento del demandante de que el referido vehículo fue transferido a un tercero esta acción se constituye una traslación de dominio o de propiedad, lo que supone que ante la transferencia del referido vehículo el demandante recibió una compensación económica, lo que por ende se constituye en una venta, acción tipificada por las norma antes citada, por lo tanto el argumento del demandante no se adecua a la realidad y pretende hacer incurrir en error.

3. **Por la actividad de la empresa, no está habilitada la venta de vehículos.** Al respecto corresponde señalar que para la determinación del ingreso por venta del vehículo, se debe considerar la tasa efectiva del IVA (14.94%), concepto distinto al que refiere el contribuyente, quien erróneamente sostiene que realizó el pago del IVA al momento de la nacionalización del vehículo, motivo por el cual no debiera incrementarse el mismo en la determinación del ingreso, sin embargo el pago del IVA al momento de la nacionalización, tal cual sostiene el contribuyente, le da derecho al crédito fiscal por el bien comprado del exterior, pero la venta del mismo cede la obligación al contribuyente del Debito Fiscal IVA, impuesto omitido fiscalizado. Sobre este aspecto, la instancia jerárquica manifestó lo siguiente:

xi. En cuanto al procedimiento de determinación de los ingresos no declarados por vehículos importados, se observa que conforme el Papel de Trabajo "Detalle de ingresos por venta de vehículos importados" (fs. 230 de antecedentes administrativos), en las columnas de determinación de Ingresos según Vista de Cargo, se expone la venta de cinco (5) vehículos, y para la determinación del importe de venta se consideró el valor CIF Aduana, se determinó el Costo Total conforme los detalles presentados por el contribuyente, el crédito fiscal IV A, el Costo Total+ IV A, sobre este último importe se aplicó el 3% correspondiente a la Utilidad y de esta forma determina los Ingresos Totales: luego de presentados y analizados los descargos a la Vista de Cargo; se observa, que se mantiene el reparo por la venta de un sólo vehículo puesto que conforme las Minutas de Transferencia presentadas, se evidenció que solamente el TRACTO CAMION VOLVO VNL64T fue transferido el 18 de marzo de 2008, vale decir la venta se realizó dentro de los períodos comprendidos en la Orden de Fiscalización; asimismo se observa, que se aceptó el descargo de la Utilidad es decir aplicó al Costo Total de Bs. 134.843,95 conforme detalle presentado por el contribuyente el 3% considerado como Utilidad y a este importe aplicó el 14.94% por IVA y así obtener el importe total de ventas que incluye el costo de importación, utilidad y el impuesto de Ley. xii. En cuanto al agravio alegado y recurrido respecto al margen de utilidad de 3 %, de la revisión de los documentos adjuntos a los antecedentes administrativos, es evidente que el Resumen de Costo de Importación (fs. 43 de antecedentes administrativos), presentado por el contribuyente muestra el costo de Importación, la utilidad, el IVA e IT: sin embargo, si bien es cierto que de la verificación del porcentaje de utilidad en las importaciones 1 al 15, 23, 23A, 23D y 23E, se evidencia el 3% de utilidad empleada por la Administración Tributaria, también se observa que para la importación 16/2008, referente al vehículo en cuestión no se registra ninguna utilidad, advirtiendo que la Administración Tributaria generalizó el porcentaje de utilidad para la importación dentro del período de verificación; aspecto, que no fue justificado limitándose a señalar que el 3% de utilidad fue considerado conforme información del contribuyente, lo que no resulta evidente. xiii. Por tanto, no teniendo la certeza del margen de utilidad de la venta del vehículo, no resulta correcto su aplicación al costo de importación, debiendo modificar el importe de ingresos no declarados

bajo consideración que el vehículo fue vendido al precio costo (costo de importación) añadiendo al mismo el IV A, impuesto que debe ser declarado y cancelado al momento de realizada la venta del mismo, en tal sentido la forma del cálculo del Ingreso Total será la sumatoria del Costo de Importación más el Costo de Importación afectado por la tasa efectiva del IVA del 14.94% es decir Bs. 134.844.- más el 14.94% de Bs. 134844.- (Bs20.145.-), teniendo el importe de Ingresos por venta de vehículo de Bs. 154.989,7; tendiendo un tributo omitido por IVA de Bs. 20.149.- y por IT de Bs4.650.- xiv. De lo expuesto corresponde modificar el Impuesto Omitido por IVA de Bs20.767.- a Bs. 20.149 y por el IT de Bs. 4.792.- a Bs4.650.-, revocando en consecuencia el Impuesto Omitido de Bs. 618.- (Bs. 20.767-Bs. 20.149) por IVA y de Bs. 142 (Bs.4.792-Bs.4.650) por IT, conforme el siguiente cuadro:

Periodo	**Según SIN impuesto omitido (Bs)**	**Según ARIT Revocado**	**Según ARIT confirmado**	**Según AGIT Revocado**	**Según AGIT Confirmado**
Marzo 2008 IVA	20,767	614	20,153	618	20,149
Marzo 2008 IT	4,792	142	4,650	142	4,650

4. **Sobre las multas por incumplimiento a deberes formales.** Respecto a éste punto, la instancia jerárquica expresó:

"iii. En tal sentido de la revisión de antecedentes administrativos se evidencia que el 1 de junio de 2012, la Administración Tributaria notificó personalmente a Willians Julián Vega Orellana, con la Orden de Fiscalización 00120FE00143, además del Requerimiento F-4003 Nc 111607 con el que solicita la presentación de las Declaraciones Juradas del IVA F-200 e IT F-400, Libro de Ventas IVA, Notas Fiscales de respaldo al Débito Fiscal IVA, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Libros de Contabilidad (Diario, Mayor), Kardex, Inventarios, Pólizas de Importación (fs. 5 y 8 de antecedentes administrativos); asimismo, y por el mismo requerimiento de información el 25 de junio de 2012, Willians Julián Vega Orellana mediante nota solicita al SIN una copia del Balance de la Gesf1ón 2007, además informa que no se presentó el F-150 en la gestión 2008 y no cuenta con un inventario al cierre de dicha gestión por problemas de organización de la empresa (fs. 14 de antecedentes administrativos); por tal motivo el 1 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria emite el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación No 51929, por la presentación parcial de documentación solicitada mediante requerimiento F-4003 No 111607, incumplimiento sancionando con una multa de 1.500 UFV (fs. 31 de antecedentes administrativos). iv. Prosiguiendo se tiene que el 3 de julio de 2012, la Administración

Tributaria notificó personalmente a Willians Julián Vega Orellana, con el Requerimiento FA003 No 111709 con el que solicita la presentación del respaldo de las importaciones de vehículos como ser pólizas de importación, recibos de almacenaje, detalle de costos por vehículo importado y margen de utilidad, RUAT, Pago de TS, contratos de venta de vehículos protocolizados y/o minutas de transferencia, estructura de costos y margen de utilidad de otras importaciones (fs. 16 de antecedentes administrativos): de la misma forma que el anterior requerimiento, el 23 de julio de 2012, Willians Julián Vega Orellana, mediante nota Informa que no se presentó documentos tales como planillas de gastos aduaneros y las facturas por comisión de la agencia aduanera de las Pólizas C-4269 y C-4270 y las Minutas de Venta de las 6 Pólizas: C- 4269, C-4270, C-9605, C-9607, C-9638 y C-996, documentos que señala serán entregados cuando se los tenga en su poder (fs. 22 de antecedentes administrativos); motivo por el cual, el 1 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria emite el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación No 51930, por la presentación parcial de documentación solicitada mediante requerimiento F-4003 No 111709 respectivamente durante la ejecución de procedimientos de fiscalización en los plazos, medios, formas y lugares establecidos sancionando con una multa de 1.500 UFV cada una (fs. 32 de antecedentes administrativos)... vi. Por todo lo indicado, corresponde confirmar la Resolución ARIT -LPZ/RA 1125/2013, de 4 de noviembre de 2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Willians Julián Vega Orellana, contra la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en consecuencia se revoca parcialmente la Resolución Determinativa No 693/2013, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN}, por tanto se deja sin efecto la Deuda Tributaria de 1.444 UFV, importe que incluye tributo omitido, intereses y sanción por la conducta por IVA e IT del período fiscal de marzo 2008 y se mantiene firme y subsistente la Deuda Tributaria de 50.029 UFV equivalente a Bs. 92.069.- importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción por la conducta y multas por incumplimiento a deberes formales por IVA e IT del periodo fiscal de marzo 2008...".

De lo manifestado por el demandante y de la revisión de antecedentes administrativos se establece, que el sujeto pasivo ahora demandante, incumplió lo dispuesto por el art. 162 de la de la Ley 2492, que establece que la no presentación de documentación requerida por la Administración Tributaria, se constituye en un incumplimiento formal, contravención que corresponde ser sancionada tal como se expone en el Numeral 4.1 del Anexo Consolidado A de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 con una multa de 1500 UFV.

2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, solicita se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Williams Julián Vega Orellana

y se mantenga firme y subsistente Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0158/2014 de 4 de febrero del 2014.

III. RESPUESTA DEL TERCERO INTERESADO.

El tercero interesado Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales responde a fs. 68, con los siguientes argumentos:

1. **Sobre la determinación de la base imponible a la que hace referencia el recurrente Vega Orellana Willians Julián.** De la confusa demanda contencioso administrativa interpuesta por el contribuyente se debe tener en cuenta que éste manifiesta que existiría una errónea liquidación del IVA sobre Base Cierta, cabe señalar que el contribuyente de forma voluntaria ignora que conforme establece el art. 5 de la Ley 843, la Base Imponible del IVA está constituida por el precio de venta y no por el costo de Producción o Costo de Importación como quiere hacer creer, toda vez que el primero incluye el margen de utilidad que es el fin perseguido por todo empresario, comerciante o persona natural o jurídica. Por lo que no puede aplicarse la alícuota del impuesto de forma directa al costo o al valor CIF sino que debe adicionarse al costo o valor CIF al margen de utilidad, para obtener el precio de venta que constituye la base imponible del IVA conforme establece el art. 6 de la Ley 843. Sin embargo, durante la etapa de descargos el contribuyente demostró con minutas de transferencia y pago del IMT, que la transferencia de algunos tracto – camiones y vehículos, que se produjeron en fechas distintas a la pretensión de la Administración Tributaria, por lo que se procedió a reordenar la venta de los vehículos considerando para la venta, la fecha de la minuta de transferencia, tal como se muestra en el cuadro de la Resolución Determinativa "Determinación de los Ingresos Mensuales luego de evaluados los descargos". Asimismo, se observa que la cuenta de inventarios de mercancías en el Balance General al 31/12/2007 alcanza a Bs. 85.956, sin embargo, el Estado de Resultados del 31/12/2007 registra como saldo final Bs. 85.140,9, existiendo una diferencia en sus Estados Financieros de la gestión 2007 y consecuentemente en la gestión 2008, lo que demuestra que la información contenida en estos documentos no son confiables, reales y veraces, debido a una diferencia en el saldo final e inicial de la cuenta de inventarios. En cuanto a que se hubiese considerado en la liquidación ventas de productos importados en el mes de abril y determinado tributo omitido en periodos anteriores a su importación, se debe aclarar que efecto de ésta observación, se procedió a una revisión en la determinación y se procedió al recalculo de la misma, por consiguiente, la determinación de deuda tributaria sobre base presunta de la Vista de Cargo queda sin efecto para los meses de enero, febrero y marzo de 2008, sin embargo, las unidades importadas según Declaración Única de Importación C 1049 son consideradas como vendidas desde el mes de abril 2008 hasta diciembre de 2008, como se muestra en el cuadro "Determinación de los Ingresos por Producto y Periodo luego de evaluados los descargos". Sobre la falta de elementos y vicios en la Vista de Cargo, cabe señalar que la misma contiene todos y cada

uno de los elementos previstos en la norma legal, no siendo responsabilidad del SIN, que el contribuyente no pretenda entender los mismos, toda vez que ha sido elaborada con absoluta simpleza y claridad, conteniendo además las referencias legales y en estricta aplicación de los: arts. 3, 5, 6 y 12 de la Ley 843; arts. 12 del D.S. 21530; art. 2 del D.S. 21532; y R.A. 05-418-92.

2. **Sobre la valoración de la prueba que alega el contribuyente y la determinación de reparos.** El contribuyente señala que existiría error en la valoración de la prueba por parte de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, pero se debe considerar al respecto que el contribuyente considera que los bienes importados fueron vendidos en periodos no sujetos a fiscalización, bien pudo haber demostrado estos extremos presentado los registros de movimiento de inventarios donde se reflejen el ingreso, la salida y los datos de la facturación de los bienes observados por la Administración tributaria, tomando en cuenta para el análisis el período de importación. Cabe notar que en ningún momento se ha objetado el derecho a la presentación de pruebas que tiene el contribuyente, aún si los mismos hubiesen correspondido a periodos distintos a los fiscalizados. Considerando la realidad económica de los hechos analizados, corresponde el pago del IT de carácter nacional, tratándose del giro comercial contribuyente en su calidad de importador y por tratarse de la primera venta en territorio nacional, conforme establece el art. 107 de la Ley N° 843 y el tercer parrado del art. 2 del D.S. 24054 de 29 de junio de 1995. Se debe tener en cuanta que el contribuyente se encuentra registrado en el Padrón de Contribuyentes, como sujeto pasivo del IVA y del IT, teniendo como gran actividad comercio mayorista y como segunda actividad. Asimismo, el contribuyente al pretender desvirtuar las pretensiones del SIN contenidas en la Vista de Cargo, afirma que por la forma de su actividad financiera no se encuentra obligado a la emisión de notas fiscales y que las transacciones que realiza a través de Minutas de Transferencia, hace una confesión de parte, es decir evidentemente como afirma la Administración Tributaria, el contribuyente no emitió factura por la venta de tracto-camiones y otros vehículos, en consecuencia se hace pasible a la aplicación del segundo párrafo del art. 12 de la Ley 843 que señala: *"Toda enajenación realizada por un responsable que no estuviera respaldada por las respectivas facturas, notas fiscales o documentos equivalentes determinará su obligación de ingreso del gravamen sobre el monto de tales enajenaciones, sin derecho a cómputo de crédito fiscal alguno"*. Es más el contribuyente no registro, ni declaró los créditos fiscales por las importaciones realizadas, porque consideraba que no le correspondía facturar y tampoco facturó la venta de los bienes importados con destino a la comercialización, por lo que cabe señalar nuevamente que la forma de comercialización o de transferencia o la figura legal utilizada no es oponible al fisco, conforme al art. 14 de la Ley 2492. Consiguientemente, la importación de los vehículos efectuada por el contribuyente durante la gestión 2008 y su posterior venta, respaldad por Minutas de Transferencias presentadas según descargo, demuestran que ha quedado perfeccionado el hecho imponible al momento de la entrega

del bien o acto equivalente que supone la transferencia de dominio, la cual debe estar obligatoriamente respaldada por la emisión de la nota fiscal o documento equivalente.

3. **Sobre el incorrecto fallo emitido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0198/2014, con referencia al margen de utilidad del 3% objeto de demanda contencioso administrativa presentada por la Administración Tributaria.**

La Autoridad General de Impugnación Tributaria aplico indebidamente las normas al caso, dejando sin efecto el importe establecido sobre base cierta de Bs. 614 por IVA y Bs. 142 por IT, más intereses y sanción por omisión de pago, señalando lo siguiente: *"xii. En cuanto al agravio alegado y recurrido respecto al margen de utilidad de 3% de la revisión de los documentos adjuntos a los antecedentes administrativos, es evidente que el Resumen de Costo de Importación (fs. 43 de antecedentes administrativos), presentado por el contribuyente muestra el costo de importación, la utilidad, el IVA e IT; sin embargo, si bien es cierto que de la verificación del porcentaje de utilidad en las importaciones 1 a 15,23, 23A, 23D y 23E, se evidencia el 3% de utilidad empleada por la Administración tributaria, también se observa que para la importación 16/2008, referente al vehículo en cuestión no se registra ninguna utilidad, advirtiendo que la Administración Tributaria generalizó el porcentaje de la utilidad para la importación dentro del periodo de verificación, aspecto, que no fue justificado limitándose a señalar que el 3% de la utilidad fue considerado conforme información del contribuyente...".* La Autoridad General de Impugnación Tributaria señala que no fue justificada la utilidad del 3%, actuando supuestamente de manera oficiosa cuando ese margen de utilidad es declarado expresamente por el contribuyente en el resumen de costo de importación – gestión 2008, señalando que ese es el margen de ganancia en los vehículos importados, realizando una confesión espontánea respecto a la utilidad del bien importado y posteriormente, el contribuyente erradamente señala no tener utilidades respecto a la importación del vehículo, aspecto contradictorio pues nunca demostró con documentación que tenga validez legal. No es lógico pensar en invertir capitales en una importación para no generar ingresos, inclusive a perdida deteriorando el patrimonio propio injustificadamente, la inversión sea a corto o largo plazo, representa colocaciones que la empresa o persona natural realiza para obtener un rendimiento de ellos o bien recibir dividendo que ayuden a aumentar el capital de la empresa.

4. **Se tenga presente la confesión espontánea realizada por el contribuyente.**

De la revisión de antecedentes administrativos (fs. 43) el propio contribuyente declara en su estructura de costos que su margen de ganancia en los vehículos importados es el 3% realizando una confesión espontanea respecto a la utilidad del bien y tomando en cuenta que la confesión es hecha por la parte en forma libre, sin coacción de ninguna

especie y por iniciativa del confesante se convierte en prueba con valor probatorio, lamentablemente la Autoridad General de Impugnación Tributaria no analizó la estructura de costos cursante a fs. 43 donde el contribuyente realiza una confesión espontánea, extremo que fue argumento del recurso por violación del art. 404.II del CPC.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS.

De la revisión de actuados en sede administrativa, se tiene los siguientes antecedentes administrativos relevantes para la resolución de la presente causa:

a) El 1 de julio de 2012, la Administración Tributaria, notificó personalmente a Willians Julián Vega Orellana con la Orden de Fiscalización 0012OFE00143 con alcance de la Verificación a los hechos y/o elementos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto a las transacciones, bajo la modalidad de Fiscalización Parcial por los periodos de enero, febrero y marzo del 2008, asimismo se notificó el Requerimiento F-4003 N° 111607 con el que se solicita documentación para la verificación.

b) El 3 de julio de 2012, la Administración Tributaria notificó personalmente a Willians Julián Vega Orellana, con el Requerimiento F-4003 N° 111709 con el que solicitó la presentación del respaldo de las importaciones de vehículos como ser pólizas de importación, recibos de almacenaje, detalle de costos por vehículo importado y margen de utilidad, RUAT, Pago de TS, contratos de venta de vehículos protocolizados y/o minutas de transferencia, estructura de costos y margen de utilidad de importaciones.

c) El 23 de julio de 2012, la Administración Tributaria mediante Acta de Recepción de documentación, recibió los documentos consistentes en 22 Pólizas de Importación Originales con respaldos, minuta de Transferencia Origina y Estructura de Costos por Póliza de Importación.

d) El 23 de julio de 2012, Willians Julián Vega Orellana mediante nota informó que no presentó documentos tales como planillas de gastos aduaneros y las facturas por comisión de la agencia aduanera de las Pólizas C-4269 y C-4270 y las Minutas de Venta de las 6 Pólizas: C-4269, C-4270. C-9607, C-9638 y C-996 documentos que señala serna entregados cuando los tenga en su poder.

e) El 11 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria emitió las Actas por contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de determinación N° 51929 y 51930 por la presentación parcial de pólizas de importación solicitadas mediante requerimientos F-4003 N° 111607 y F-4003 N° 111709.

f) El 15 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria notificó personalmente a Willians Julián Vega Orellana con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/00935/2012 de 7 de noviembre de 2012, que señala que se procedió a determinar las obligaciones

tributarias relativas al IVA e IT, sobre Base Cierta y Base Presunta, estableciendo una Deuda Tributaria sobre Base Cierta de 237.921 UFV equivalente a Bs. 425.761 por el IVA e IT de los periodos enero y marzo de 2008 y una Deuda Tributaria sobre Base Presunta de 160.006 UFV equivalente a Bs. 268.328 por IVA e IT de los periodos enero, febrero y marzo de 2008.

g) El 26 de junio de 2013, la Administración Tributaria notificó personalmente a Willians Julián Vega Orellana, con la Resolución Determinativa 0693/2013 de 14 de junio de 2013, que determina que sobre la deuda tributaria sobre Base Presunta, el contribuyente no logró desvirtuar los reparos con la documentación suficiente y sobre la deuda tributaria sobre Base Cierta, conforme a los documentos presentados se reliquidó la deuda eliminado las ventas efectuadas fuera de los periodos fiscalizados, por lo que establece una deuda tributaria sobre base cierta de Bs. 92. 901 equivalente a 51.486 UFV que incluye tributo omitido, interés y sanción por la conducta y multa por incumplimiento a los deberes formales por IVA e IT del periodo de marzo de 2008.

h) Interpuesto el Recurso de Alzada contra Resolución Determinativa N° 0693/2013 de 14 de junio de 2013, se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1125/2013 de 4 de noviembre de 2013 que dispuso revocar parcialmente la Resolución Determinativa 0693/2013 y posteriormente presentado el recurso jerárquico, se dictó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0158/2014 de 4 de febrero del 2014, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada.

V. CONFLICTO JURÍDICO, ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsa de los datos del proceso, se desprende los objetos de controversia son:

1. Si ha existido un error en la apreciación de las pruebas, puesto que los reparos establecidos en la Resolución Determinativa 693/2013, contiene montos que difieren del inicial, porque advertidos por el demandante de las fechas de transferencia y que la Póliza DUI C-1049 fue desaduanizada, deciden eliminar todos los reparos por este concepto en los meses de enero, febrero y marzo de 2008 (RD 693/2013 anulados) y trasladarlos a los subsiguientes meses.

2. Si la determinación realizada sobre base cierta supuestamente se debió a ingresos no declarados por la venta de vehículos, pero no se consideró que los vehículos objeto de importación fueron para uso y destino propio y que otorgaron utilidad, puesto que se vendieron con la finalidad de recuperar la importación, prueba de ello es que no se apropió del crédito fiscal.

3. Si en base al balance, se evidencia que no existe apropiación alguna o beneficio con el IVA, impuesto que se canceló a momento de

desaduanizar conforme establecen el art. 1 inc. c) de la Ley 843 y art. 1 parágrafo 3° del D.S. 21530 y por ello no se inscribió en el libro de compras y ventas IVA, la póliza como crédito fiscal e igualmente en la póliza no se consigna el número de NIT.

4. Si se pretenda cobrar impuestos (IVA) cuando se probó que la actividad no está dirigida a la importación específica de vehículos, lo que implica que se importó estos vehículos con fines particulares y no comerciales.

5. Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ha contravenido lo establecido en el art. 8 inc. a) de la Ley 843 y 8 del D.S. 21530, al no restar al precio unitario, el Impuesto al Valor Agregado pagado a momento de la desaduanización.

6. Si el Impuesto a las Transacciones, se encuentra inmerso dentro de una base imponible sobre estimada y el mismo ha sido cancelado a momento de efectuar las transferencias de los vehículos, por cuanto al tratarse de una primera venta recae el impuesto a las transacciones conforme lo señala el art. 2 párrafo del D.S. 24054 y fue pagado en la Administración Tributaria Municipal.

7. Si la Administración Tributaria al señalar en su primer requerimiento que se adjuntaron la pólizas de manera genérica, después indicar que la documentación fue adjunta dentro de los plazos de prorroga otorgados por la Administración Tributaria, en razón a ello, no se configura la sanción por incumplimiento a los deberes formales, por cuanto se entregó la documentación suficiente.

5.2 Análisis y resolución.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede a revisar la presente causa, en los siguientes términos:

1. Sobre el primer objeto de controversia referido a: *"Si ha existido un error en la apreciación de las pruebas, puesto que los reparos establecidos en la Resolución Determinativa 693/2013, contiene montos que difieren del inicial, porque advertidos por el demandante de las fechas de transferencia y que la Póliza DUI C-1049 fue desaduanizada, deciden eliminar todos los reparos por este concepto en los meses de enero, febrero y marzo de 2008 (RD 693/2013 anulados) y trasladarlos a los subsiguientes meses"*, se debe realizar el siguiente examen de hecho y de derecho:

a) De la revisión de la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/00935/2012 de 7 de noviembre de 2012 (fs. 195 a 208 del Anexo Administrativo 3 y 4) y la Resolución Determinativa N° 0693/2013 de 14 de junio de 2013 (fs. 195 a 208 del Anexo Administrativo 4) se evidencia que los reparos dispuestos por la Autoridad Administrativa Tributaria fue por la importación y

venta de vehículos y venta de productos (relojes y calculadoras) y que la parte demandante al afirmar que de la venta de vehículos, los reparos se habrían trasladado a abril (debió decir marzo), no es evidente porque confrontada la Vista de Cargo con la Resolución Determinativa, se tiene que la Vista de Cargo inicio con los cargos de ingresos no declarados, Impuesto al Valor Agregado, Impuestos a las Transacciones y multa por incumplimiento a deberes formales por el periodo fiscal enero a marzo de 2008 y en la Resolución Determinativa, luego del periodo probatorio y presentación de descargos, se resolvió declarar la inexistencia de impuesto omitido por los periodos enero y febrero y determinar de oficio sobre base cierta deuda tributaria por los impuestos del IVA e IT del periodo marzo del 2008, asimismo, como manifiesta la parte de demandante, que se habría trasladado los reparos al mes de abril (debió decir marzo), este aspecto no se puede evidencia en obrados puesto que la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/00935/2012 de 7 de noviembre de 2012, liquida preliminarmente por ingresos no declarados sobre base cierta Bs. 781.105 y sobre base presunta Bs. 515.511, por el Impuesto al Valor Agregado sobre base cierta Bs. 99.094 y sobre base presunta Bs. 67.016, por el Impuesto a la Transacciones sobre base cierta Bs. 22.868 y sobre base presunta Bs. 15.465 y por las Actas Contravencionales N° 51929 y 51930 por no presentación de toda la documentación e información requerida por la Administración Tributaria durante la ejecución de procesos de fiscalización, verificación, investigación y control en los plazos, formas, medios y lugares por cada acta 1500 UVF, mientras que la Resolución Determinativa N° 0693/2013 de 14 de junio de 2013 determina sobre base cierta Bs. 29.300 UFV equivalentes a Bs. 59.919 por los impuestos del IVA e IT por el periodo fiscal marzo 2008 y mantiene las multas de las actas contravencionales, no pudiéndose comprobar que haya habido traslado de reparos al mes de abril por la confrontación de cantidades de dinero por deuda tributaria de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa.

b) En conclusión, por los montos de la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa y los cuadros que se inscriben en éstos, no se puede evidenciar que haya existido traslado de reparos de los periodos fiscales de enero a febrero a marzo del 2008 y por otra parte al iniciarse el proceso de verificación por unos cargos en la Vista de Cargo y ser absuelto por la inexistencia de impuesto omitido por los periodos enero y febrero no se puede comprobar que se haya iniciado con unos cargos y sancionarse por otros.

2. Sobre el segundo objeto de controversia referido a: *"Si la determinación realizada sobre base cierta supuestamente se debió a ingresos no declarados por la venta de vehículos, pero no se consideró que los vehículos objeto de importación fueron para uso y destino propio y que no otorgaron utilidad, puesto que se vendieron con la finalidad de recuperar la importación, prueba de ello es que no se apropió del crédito fiscal"*, se debe realizar el siguiente análisis:

a) Para resolver este objeto de controversia se debe considerar que los arts. 1, 72 y 74 de la Ley 843 disponen: **1)** ***"ARTÍCULO 1°.-*** *Créase*

en todo el territorio nacional un impuesto que se denominará Impuesto al Valor Agregado (IVA) que se aplicará sobre: a) Las ventas de bienes muebles situados o colocados en el territorio del país, efectuadas por los sujetos definidos en el Artículo 3° de esta Ley; b) Los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la Nación; y c) Las importaciones definitivas"; y **2)** *"**ARTICULO 72°.-** El ejercicio en el territorio nacional, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad - lucrativa o no - cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, estará alcanzado con el impuesto que crea este Título, que se denominará Impuesto a las Transacciones, en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes. También están incluidos en el objeto de este impuesto los actos a título gratuito que supongan la transferencia de dominio de bienes muebles, inmuebles y derechos..."*; y 3) *"**ARTICULO 74°.-** El impuesto se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada. Se considera ingreso bruto el valor o monto total -en valores monetarios o en especie devengados en concepto de venta de bienes, retribuciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazos de financiación y, en general, de las operaciones realizadas. En las operaciones realizadas por contribuyentes que no tengan obligación legal de llevar libros y formular balances en forma comercial la base imponible será el total de los ingresos percibidos en el período fiscal. En el caso de transmisiones gratuitas el reglamento determinará la base imponible".* De tal forma que el Impuesto al Valor Agregado se aplica a: **1)** Las ventas de bienes muebles situados o posicionados en el territorio del país; **2)** Los contratos de obras, de prestación de servicios y cualquier prestación relacionada y **3)** Las importaciones definitivas cualquiera fuere su naturaleza y el Impuesto a las Transacciones grava el ingreso bruto devengado obtenido por el ejercicio de Comercio, Industria, Profesión, Oficio, Alquiler de bienes, Obras y servicios y Transferencia a título gratuito de bienes muebles, inmuebles y derechos y de cualquier otra actividad lucrativa o no y la base imponible del Impuesto a las Transacciones es la siguiente: **1)** El valor total del ingreso bruto en la venta de bienes, retribuciones por servicio, intereses por préstamos; **2)** El valor de venta que fijen las partes en las transacciones a título oneroso; **3)** El Valor de avalúo que se haga en las transmisiones a título gratuito.

b) En el caso de autos, conforme al periodo fiscal revisado se tiene que se produjo la importación de 5 Tracto Camiones Volvo de 1996 (1), 1999 (2) y 2000 (1) consignados en las pólizas de importación C-996 de 21 de enero de 2008, C-3009 de 4 de marzo de 2008; C-3014 de 4 de marzo de 2008, C-4269 de 31 de marzo de 2008 y C-4270 de 31 de marzo de 2008 y como conforme al art. 74 de la Ley 843 la base imponible del Impuesto a las Transacciones es el valor total del ingreso bruto en la venta de bienes, por lo que todos fueron considerados como ingresos y no importa aquí si los *vehículos objeto de importación fueron para uso y destino propio y no se apropió del crédito fiscal, puesto que el impuesto a las transacciones* grava el

ingreso bruto devengado obtenido por el ejercicio de Comercio, Industria, Profesión, Oficio, Alquiler de bienes, Obras y servicios y Transferencia a título gratuito de bienes muebles, inmuebles y derechos y de cualquier otra actividad lucrativa o no.

3. Sobre el tercer objeto de controversia referido a: *"Si en base al balance, se evidencia que no existe apropiación alguna o beneficio con el IVA, impuesto que se canceló a momento de desaduanizar conforme establecen el art. 1 inc. c) de la Ley 843 y art. 1 parágrafo 3° del D.S. 21530 y por ello no se inscribió en el libro de compras y ventas IVA, la póliza como crédito fiscal e igualmente en la póliza no se consigna el número de NIT"*, se debe realizar las siguientes consideraciones de orden legal y de hecho:

a) En el presente caso se debe tener en cuenta por un lado, que el Impuesto al Valor Agregado se aplica a: **1)** Las ventas de bienes muebles situados o posicionados en el territorio del país; **2)** Los contratos de obras, de prestación de servicios y cualquier prestación relacionada y **3)** Las importaciones definitivas cualquiera fuere su naturaleza y por otro lado, que el Balance General es un documento o informe financiero que muestra los activos, los pasivos y el patrimonio con que cuenta cualquier empresa en un momento determinado, ahora bien en el presente caso cursa Balance General, expresado Bolivianos del ejercicio fiscal de 1 de enero al 31 de diciembre de la gestión 2008 (fs. 212 a 213 del Anexo de Antecedentes Administrativo 4) y el demandante señala que en base al balance, se evidencia que no existe apropiación alguna o beneficio con el IVA, impuesto que se canceló a momento de desaduanizar, empero se debe considerar que en caso de autos se trata de importación de vehículos efectuados por el contribuyente y que conforme al art. 25 inc. b) de la Ley General de Aduanas, el IVA en importaciones se considera como un tributo aduanero al igual que el Gravamen Arancelario, y al ser considerado el IVA como un impuesto interno aplicable a las importaciones conforme al art. 6 de la Ley 843, la base imponible del IVA importaciones está dado por el valor CIF aduana establecido por la liquidación o en su caso la reliquidación aceptada por la aduana respectiva, más el importe de los derechos y cargos aduaneros, y toda otra erogación necesaria para efectuar el despacho aduanero. Asimismo, refuerza el anterior razonamiento, el art. 6 del DS 21530 (sustituido por el D.S. N° 24438 de 13 de diciembre de 1996) establece que la base imponible no incluirá el ICE ni el IEHD, cuando éstos correspondan por la naturaleza del bien importado y el D.S. 25870 (Reglamento a la Ley General de Aduanas), en el párrafo séptimo del artículo 20 indica que: *"...Para la liquidación del IVA y la aplicación de la alícuota porcentual del ICE en el caso de importaciones, la base imponible estará constituida por el valor CIF frontera, más el Gravamen Arancelario efectivamente pagado, y otras erogaciones no facturadas necesarias para efectuar el despacho aduanero"*. De tal forma que adicionalmente al Gravamen Arancelario, se ha gravado también el IVA como un impuesto interno aplicable a las importaciones y que en este caso el señalar que no se incluido el IVA en el Balance General puesto que no se habría apropiado del crédito fiscal, es una

afirmación falsa puesto que este debe ser incluido en el Balance General sea como venta o compra, en una venta en la cuenta por pagar y en una compra en la cuenta de IVA acreditable, además se ha demostrado dentro del proceso de verificación tributaria que los citados vehículos importados, uno fue vendido en el mismo mes de importación y los otros en posteriores fechas.

b) En conclusión, el aseverar que no se ha incluido el IVA en el Balance General puesto que no se habría apropiado del crédito fiscal, es una afirmación falsa puesto que este debe ser incluido en el Balance General sea como venta o compra, en una venta en la cuenta por pagar y en una compra en la cuenta de IVA acreditable y además uno de los vehículos importados fue vendido en el 18 de marzo del 2008 correspondiente a la Póliza N° C-3014.

4. En relación al cuarto objeto de controversia referido a: "*Si se pretenda cobrar impuestos (IVA) cuando se probó que la actividad no está dirigida a la importación específica de vehículos, lo que implica que se importó estos vehículos con fines particulares y no comerciales*", se debe considerar lo siguiente:

   Sobre este punto de controversia, en los acápites anteriores se ha establecido que al periodo fiscal revisado (enero, febrero y marzo del 2008) se produjo la importación de 5 Tracto Camiones Volvo de 1996 (1), 1999 (2) y 2000 (1) consignados en las pólizas de importación C-996 de 21 de enero de 2008, C-3009 de 4 de marzo de 2008; C-3014 de 4 de marzo de 2008, C-4269 de 31 de marzo de 2008 y C-4270 de 31 de marzo de 2008, de los cuales, uno de los vehículos importados fue vendido en el 18 de marzo del 2008 correspondiente a la Póliza N° C-3014, de tal forma que no se puede afirmar que los vehículos fueron importados vehículos con fines particulares y no comerciales, cuando se transfirió uno en el mes de marzo del 2008 y los otros en meses posteriores.

5. En relación al quinto objeto de controversia referido a: "*Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ha contravenido lo establecido en el art. 8 inc. a) de la Ley 843 y 8 del D.S. 21530, al no restar al precio unitario, el Impuesto al Valor Agregado pagado a momento de la desaduanización*", se debe realizar el siguiente análisis:

a) En el tercero punto de controversia se había señalado que se debe considerar que en el caso de autos se trata de importación de vehículos efectuados por el contribuyente y que conforme al art. 25 inc. b) de la Ley General de Aduanas, el IVA en importaciones se considera como un tributo aduanero al igual que el Gravamen Arancelario, y al ser considerado el IVA como un impuesto interno aplicable a las importaciones conforme al art. 6 de la Ley 843, la base imponible del IVA en importaciones está dado por el valor CIF aduana establecido por la liquidación o en su caso la reliquidación aceptada por la aduana respectiva, más el importe de los derechos y cargos aduaneros, y toda otra erogación necesaria para efectuar el despacho aduanero, de tal forma que al IVA pagado en la

importación está dado por el valor CIF aduana establecido por la liquidación o en su caso la reliquidación aceptada por la aduana respectiva, más el importe de los derechos y cargos aduaneros, por lo que ha momento de producirse la importación se establece un determinado costo al cual se añade el IVA para la venta en el mercado interno.

b) De modo tal, que en el presente caso, no se ha infringido el art. 8 inc. a) de la Ley N° 843 ni el art. 8 del D.S. 21530 (Reglamento del Impuesto al Valor Agregado), puesto que al costo total de la importación donde se incluye el IVA CIF frontera, que constituye el precio de venta se aplica la alícuota del 13 % del IVA se debe añadir la alícuota establecida a las devoluciones efectuadas, rescisiones, descuentos, bonificaciones o rebajas obtenidas que, respecto del precio neto de las compras efectuadas, hubiese logrado el responsable en dicho período, por ello, el art. de la Ley N° 843 claramente establece: *"A los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación a que hacen referencia los Artículos 5° y 6°, imputables al período fiscal que se liquida, se aplicará la alícuota establecida en el Artículo 15°. Al impuesto así obtenido se le adicionará el que resulte de aplicar la alícuota establecida a las devoluciones efectuadas, rescisiones, descuentos, bonificaciones o rebajas obtenidas que, respecto del precio neto de las compras efectuadas, hubiese logrado el responsable en dicho período"*, se debe añadir a lo razonado, que en el presente caso, el contribuyente confunde el débito fiscal con crédito fiscal para la venta de los vehículos importados, que efectivamente fueron vendidos uno en el mes de marzo y los restantes cuatro en meses posteriores al mes de marzo.

6. En relación al sexto objeto de controversia referido a: *"Si el Impuesto a las Transacciones, se encuentra inmerso dentro de una base imponible sobre estimada y el mismo ha sido cancelado a momento de efectuar las transferencias de los vehículos, por cuanto al tratarse de una primera venta recae el impuesto a las transacciones conforme lo señala el art. 2 párrafo del D.S. 24054 y fue pagado en la Administración Tributaria Municipal"*, se debe realizar las siguientes consideraciones de hecho y derecho:

   Para resolver el objeto de controversia necesariamente se debe hacer referencia al art. 2 inc. b) del D.S. 21532 que dispone: *"El hecho imponible se perfeccionará:...b) En el caso de ventas de otros bienes, en el momento de la facturación o entrega del bien, lo que ocurra primero. Esta previsión alcanza, además del resto de operaciones gravadas por este impuesto, a las operaciones de venta de vehículos automotores que no hubieren estado inscritos anteriormente en los registros de los Gobiernos Municipales o que habiéndolo estado, se trate de su primera venta, sea en forma directa por el propietario, importador, fabricante o ensamblador, o a través de terceros, quedando obligados a presentar sus Declaraciones Juradas en los formularios que al efecto establezca el Servicio de Impuestos Nacionales en los plazos a que se refiere el Artículo 7° del presente*

Decreto Supremo. Las transferencias posteriores de estos bienes están gravadas por el Impuesto Municipal a las Transferencias de Inmuebles y Vehículos Automotores (IMT)...", de modo tal que al tratarse en el presente caso de la venta directa del importador se debió pagar el Impuesto a la Transacciones por ser la primera venta y posteriormente el Impuesto Municipal a las Transferencias de Inmuebles y Vehículos Automotores, lo que no ocurrió y más bien el contribuyente al realizar la transferencia mediante minutas pago directamente el Impuesto Municipal a las Transferencias de Inmuebles y Vehículos Automotores.

7. Sobre el séptimo objeto de controversia relacionado a: *"Si la Administración Tributaria al señalar en su primer requerimiento que se adjuntaron la pólizas de manera genérica, después indicar que la documentación fue adjunta dentro de los plazos de prorroga otorgados por la Administración Tributaria, en razón a ello, no se configura la sanción por incumplimiento a los deberes formales, por cuanto se entregó la documentación suficiente"*, se debe indicar lo siguiente:

a) Efectuada la revisión de los antecedentes administrativos, se tiene que al requerimiento N° 00111607 de 1 de junio de 2012 de la Jefatura del Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, se solicitó entre otra documentación: Pólizas de Importación, kardex e inventarios, a este requerimiento el contribuyente, solicitó mediante NUIT 5643 GDLP de 8 de junio de 2012 la ampliación del plazo (Carta de ampliación de plazo para presentación de documentación), a lo cual la Administración Tributaria mediante proveído 24-0776-12 de 14 de junio otorgó una ampliación de plazo hasta el 22 de junio de 2012 y por Acta de Recepción de 22 de junio de 2012 entre otra documentación, no se presentó el kardex e inventarios de los vehículos importados y solo se presentó la póliza de importación C-1049 incurriéndose en la infracción del numeral 4 Deberes Formales Relacionados con el Deber de Información, sub numeral 4.1 entrega de toda la información y documentación requerida por la Administración Tributaria durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos de la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007. Por otro lado, mediante requerimiento N° 00111709 de 1 de junio de 2012 de la Jefatura del Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, se solicitó: Documentos de respaldo de las importaciones de los vehículos, detallando pólizas de importación, recibos de almacenaje, cuadro detalle de los costos del vehículo importado y margen de utilidad, RUAT, contrato de venta de vehículos protocolizados y/o minutas de transferencia, estructura de costos y margen de utilidad de otras importaciones y margen de utilidad de otras importaciones, a la cual el contribuyente solicito ampliación de plazo concediéndole la Administración Tributaria 3 días, que fue notificada el 18 de julio de 2012, entregando el contribuyente, mediante acta de recepción de 23 de julio de 2012, 2 pólizas de importación, 1 minuta de transferencia y estructura de costos por póliza de importación y resumen, y posteriormente mediante Acta de Recepción de 25 de julio de 2012, fuera de plazo se presentó 6 pólizas

de importación de tal modo que no se presentó las pólizas de importación y minutas restantes de los vehículos importados, solicitadas por la Administración Tributaria dentro del plazo establecido, entre la documentación más importante y por ello, se infringió el numeral 4 Deberes Formales Relacionados con el Deber de Información, sub numeral 4.1 entrega de toda la información y documentación requerida por la Administración Tributaria durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos de la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, labrándose 2 Actas de Contravenciones Tributarias N° 00051929 y 00051930.

b) En conclusión, el contribuyente solo presentó parte de la documentación solicitada por la Administración Tributaria en los requerimientos N° 00111607 de 1 de junio de 2012 y N° 00111709 de 1 de junio de 2012 de la Jefatura del Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, dentro de los plazos establecidos, configurándose la comisión de la contravención tributaria prevista en la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007 (numeral 4 sub numeral 4.1) que se inscribieron en las Actas de Contravenciones Tributarias N° 00051929 y 00051930.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y 6 de la Ley N° 620, declara **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 23 a 30, interpuesta por Williams Julián Vega Orellana contra la Autoridad General de Impugnación y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0158/2014 de 4 de febrero del 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe la Magistrada Norka Natalia Mercado por emitir voto disidente.

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

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

GESTIÓN: 2017
SENTENCIA Nº 554 FECHA 12 de julio
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2017
Dra Morado
VOTO DISIDENTE:

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