Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

8-05-16
11:40

SALA PLENA

SENTENCIA:	579/2015.
FECHA:	Sucre, 7 de diciembre de 2015.
EXPEDIENTE Nº:	973/2013.
PROCESO :	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Francisco Javier Vargas Luza contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR:	**Fidel Marcos Tordoya Rivas.**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por Julián Vargas Godoy, representado por Francisco Javier Vargas Luza contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fojas 17 a 20, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1333/2013 de 7 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), cursante de fojas 3 a 13, la contestación de fojas 39 a 41, los antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I: Que, se apersonó Francisco Javier Vargas Luza, en representación legal de Julián Vargas Godoy, en virtud del Testimonio de Poder N° 4237/2013, otorgado ante la Notaría de Fe Pública N° 20, correspondiente al Distrito Judicial de Oruro, a cargo de Guillermo Dávalos Núñez (fojas 14 a 15), quien impugnando la Resolución AGIT-RJ/1333/2013 de 7 de agosto, en aplicación del artículo 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo, y de los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, aplicables en la materia por mandato del inciso 2) del artículo 74 de la Ley N° 2492, interpuso la presente demanda contenciosa administrativa, solicitando que una vez admitida y tramitada la causa de acuerdo a ley, se dicte resolución declarando probada la misma y en consecuencia, se disponga la revocatoria de la resolución impugnada, dejando sin efecto las Resoluciones Determinativas N° 17-0074-13, N° 17-0075-13 N° 17-0076-13 y N° 17-0077-13.

El memorial de demanda referido, contiene los antecedentes que a continuación en síntesis se describen:

Señaló como fundamentos de hecho, que la Administración Tributaria notificó al contribuyente con las Órdenes de Verificación Interna N° 0012OVI06798, N° 0012OVI06799, N° 0012OVI06800 y N° 0012OVI06801 de 18 de mayo de 2012 y que como sujeto pasivo de la obligación, cumplió con la presentación de toda la información requerida.

Indicó que posteriormente, fue notificado con las Vistas de Cargo, SIN/GDOR/DF/FE/VC/284/2012, SIN/GDOR/DF/FE/VC/277/2012, SIN/GDOR/DF/FE/VC/254/2012 y SIN/GDOR/DF/FE/VC/255/2012, en las que se establece la presunta deuda preliminar de UFV 15.039,- 90.643,- 9.114,- y 14.221,- respectivamente, por apropiación indebida de crédito fiscal, correspondiente los meses de enero, febrero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2010, habiendo

presentado asimismo el contribuyente, todos los descargos correspondientes.

Luego, manifestó que se le notificó personalmente, el 22 de febrero de 2013, con las Resoluciones Determinativas N° 17-0074-13, N° 17-0075-13 N° 17-0076-13 y N° 17-0077-13, las que determinaron la existencia de tributo omitido, pero que no se efectuó la valoración de los descargos presentados. Aunque existe un informe de la fiscalizadora, que admitió que los descargos fueron presentados y que no existe reparo alguno.

Que en virtud de lo anterior, interpuso recurso de alzada, el que resuelto, determinó revocar en su totalidad las Resoluciones Determinativas N° 17-0074-13, N° 17-0076-13 y N° 17-0077-13 y parcialmente la N° 17-0075-13, manteniendo subsistente la sanción de UFV 50,- por incumplimiento de deberes formales, asumiendo el pago de dicha sanción al ser evidente el error en que había incurrido, por lo que no interpuso recurso jerárquico. Expresó que no obstante, fue sorprendido cuando el 12 de agosto de 2013 fue notificado con la Resolución AGIT-RJ/1333/2013 de 7 de agosto, que revocó totalmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0633/2013 pronunciada en recurso de alzada, manteniendo firmes y subsistentes las Resoluciones Determinativas N° 17-0074-13, N° 17-0075-13 N° 17-0076-13 y N° 17-0077-13 de 23 de enero de 2013.

Como fundamentos de derecho, indicó:

1.- Que tanto las Vistas de Cargo como las Resoluciones Determinativas, sólo realizaron una narración de hechos, sin fundamentación lógica y menos jurídica, por lo que carecen de relación de hechos, actos, datos, elementos y valoración tal como establecen los artículos 96 y 99 (sin precisar a qué norma corresponden), citándolas textualmente a continuación, agregando que con ello se vulneró su derecho al debido proceso, garantizado por el parágrafo II del artículo 115 de la Constitución Política del Estado. Adicionalmente, que la resolución de recurso jerárquico contiene explicaciones incoherentes con la realidad, alejada de lo que se resolvió a través de la resolución de recurso de alzada, en la que sí se efectuó la valoración de los descargos, por lo que sostuvo que en aplicación del artículo 35 de la Ley N° 2341, corresponde la nulidad de obrados.

2.- Que en la emisión de las Resoluciones Determinativas, en lo que corresponde al Impuesto al Valor Agregado (IVA), se hizo uso indiscriminado de artículos (sin indicar cuáles) de la Ley N° 2492, indicando que el contribuyente debe cumplir con tres requisitos para beneficiarse del crédito fiscal, es decir: 1) Que exista una factura. 2) Que la compra se encuentre vinculada con la actividad. 3) Que la transacción haya sido efectivamente realizada. Agregó al respecto que la Administración Tributaria adujo que no se demostró que la transacción hubiera sido efectivamente realizada.

En relación con lo anterior, manifestó que los libros de ventas de los proveedores reportan la transacción realizada y que la propia fiscalizadora de la Administración Tributaria consignó el texto "VERIFICADO A SATISFACCIÓN", pero que en el recurso jerárquico se efectuó otra

interpretación, determinando que se debería aportar mayores elementos de prueba. No obstante, indicó que se presentaron las facturas, comprobantes de contabilidad, libros de compras y ventas, además que la propia administración cuenta con los libros de ventas de los proveedores, con lo que se corrobora que la transacción fue realizada, lo que por otra parte en aplicación del principio de verdad material, debió ser suficiente.

3.- En este punto, se refirió a hechos, acciones y omisiones, expresando que la Autoridad Jerárquica, en la página 11, punto IV. 4.1 señaló que solamente la Administración Tributaria interpuso recurso jerárquico, entendiéndose que los conceptos resueltos en alzada, fueron aceptados por el contribuyente, frente a lo cual alegó que de acuerdo la sensatez humana, si una parte gana un proceso, carece de lógiça que impugne el mismo, pues en ese supuesto no existen agravios para sustentar el recurso.

En cuanto al punto IV. 4.2-iii de la resolución jerárquica, refirió que se indicó que para efectivizar una transacción, el sujeto pasivo debe cumplir con lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 70 de la Ley N° 2492, es decir, con la presentación de libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales y otros documentos. Sobre el particular, el demandante aseveró que había presentado todos los documentos que demuestran que la transacción fue realizada.

Argumentó luego que de la valoración realizada, se estableció que las facturas no son válidas para crédito fiscal, porque revisados los medios de pago, no de muestran su procedencia y no respaldan la transacción, ya que no cuentan con identificación clara, firma o sello del proveedor, como establece el artículo 70 de la Ley N° 2492 y los artículos 36 y 44 del Código de Comercio, sin tomar en cuenta que en la factura se encuentran impresos los datos del proveedor. Adicionó que en los puntos xii al xviii (sin especificar de qué apartado), la autoridad jerárquica trató de dar una explicación sin sentido sobre las pruebas en una transacción comercial, sin tomar en cuenta el entorno y la realidad.

Que por otra parte, en el punto xix al xxi (sin especificar de qué apartado), se establece que la autoridad que emitió la resolución pronunciada en recurso de alzada, incurrió en error en la apreciación de las pruebas, determinando sin ninguna explicación técnica y menos legal, que no corresponde tal apreciación en alzada.

4.- Que se realizó incorrecta aplicación de los principios administrativos siguientes: Fundamental, pues se encuentran falencias alejadas de la normativa tributaria; de sometimiento pleno a la ley, en cuanto se afectó su derecho al debido proceso; de verdad material, en cuanto esta se opone a la verdad formal; y de buena fe que debe orientar el procedimiento administrativo.

Concluyó el memorial, solicitando que una vez admitida la demanda y cumplidos los trámites de ley, se dicte sentencia declarando probada la misma y en consecuencia se disponga la revocatoria total de la resolución impugnada, como de las Resoluciones Determinativas N° 17-0074-13, N° 17-0075-13 N° 17-0076-13 y N° 17-0077-13.

CONSIDERANDO II: Que por providencia de fojas 22, se admitió la demanda contencioso administrativa, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia y remita los antecedentes de la resolución impugnada, debiéndose citar a la autoridad demandada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia de la Corte Superior del Distrito Judicial de La Paz, hoy Tribunal Departamental de Justicia.

Cumplida la diligencia señalada, el 23 de abril de 2014, como consta por el formulario de fojas 33, previo decreto de fojas 32 y presentada la provisión citatoria diligenciada con memorial de fojas 34, providenciándose a fojas 35 ordenando su arrimo al expediente.

Más adelante, se apersonó, Daney David Valdivia Coria, en su condición de Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), en virtud de la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fojas 37), adjuntando el memorial de contestación a la demanda (fojas 39 a 41), teniéndose por respondida la misma de acuerdo con la providencia de fojas 42, corriéndose traslado para la réplica. En el memorial de contestación negativa, la autoridad demandada en síntesis, expresó lo siguiente:

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por el demandante, respecto de la supuesta falta de fundamentación de las Vistas de Cargo conforme a los artículos 96 y 99 (sin especificar de qué norma), en cuanto los actos administrativos carecen de una relación de hechos, actos, datos, elementos y valoraciones de las resoluciones determinativas, además que la resolución jerárquica hace otra interpretación de la ley estableciendo que deberían aportarse mayores elementos de prueba que demuestren que la transacción fue realizada y la incorrecta aplicación de los principios administrativos, fundamental, de sometimiento pleno a la ley, de verdad material y de buena fe, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Sobre la documentación presentada por el contribuyente, consistente en facturas originales de los proveedores, Luis Jaime Gonzáles de la Barra, números 368, 375, 396, 397, 398, 399 y 400; como de Reyna Challapa Alarcón, números 1858, 1989, 2140, 2145 y 2240; y de María Isabel Challapa Vásquez, número 1819, como respaldo adjuntó únicamente comprobantes de contabilidad que si bien cuentan con la firma y sello de los responsables de elaboración, no contienen una aclaración sobre la calidad del firmante, además de no existir constancia de la persona que se hace responsable del registro.

Manifestó más adelante, que estos documentos son necesarios y forman parte de la contabilidad de toda empresa, pero que en el caso presente, no son suficiente prueba de la compra de material, ya que no puede ser contrastada con otros como ser: Registros de diario, mayores, estados financieros, inventarios y kardex; que adicionalmente, se señaló que el pago fue realizado en efectivo, sin que se adjunte documentación contable

que permita establecer que contaban con activo disponible para realizar la compra, la forma en que se habría afectado la cuenta y cómo tal afectación se vería reflejada en los estados financieros.

Expresó que asimismo, no existen documentos que acrediten que existió transferencia de dominio entre el contribuyente y su proveedor, como contratos de venta, lo que denotaría que se produjo la entrega de los bienes adquiridos; que tampoco se adjuntó documentos que permitan establecer el ingreso de la mercadería a inventarios, tratándose de un contribuyente dedicado al comercio al por menor, no los movimientos de la mercadería, lo que debería reflejarse en la cuenta de activo realizable, documentos que debió aportar sin necesidad de requerimiento de la Administración Tributaria, en el marco de lo dispuesto por los artículos 76 y 77 del Código Tributario, por lo que el crédito fiscal se hace susceptible de depuración.

Agregó que por lo manifestado, se puede evidenciar que los argumentos del demandante no son evidentes, de modo que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1333/2013 de 7 de agosto, fue dictada en sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, ratificándose en los fundamentos de dicha resolución.
Concluyó el memorial de contestación a la demanda, solicitando se pronuncie resolución declarando improbada la misma y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1333/2013 de 7 de agosto.

Posteriormente, consta en el expediente la presentación del memorial de fojas 45 a 46, el que providenciado a fojas 48, se señaló que no habiendo sido respondido el traslado de fojas 42, se tiene renunciado el derecho a la réplica y al no haber nada más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

CONSIDERANDO III: Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".*
Que, así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 31 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las

características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por La Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

CONSIDERANDO IV: De acuerdo con la revisión de los antecedentes administrativos, se determina que:

Se emitieron las Órdenes de Verificación Interna N° 0012OVI06798, N° 0012OVI06799, N° 0012OVI06800, N° 0012OVI06801, de 18 de mayo de 2012, las que fueron notificadas al demandante el 31 de mayo de la misma gestión, como consta a fojas 2 de los anexos 1, 2, 3 y 4.

Posteriormente fueron emitidas las Vistas de Cargo, SIN/GDOR/DF/FE/VC/284/2012 de 25 de octubre de 2012 (fojas 40 a 44 - Anexo 1), que estableció la presunta deuda preliminar de UFV 15.039,- y que fue notificada al demandante el 31 de octubre de la misma gestión (fojas 44); SIN/GDOR/DF/FE/VC/277/2012 de 23 de octubre de 2012 (fojas 69 a 74 - Anexo 2), que estableció la presunta deuda preliminar de UFV 90.693,- y que fue notificada al demandante el 26 de octubre de la misma gestión (fojas 74); SIN/GDOR/DF/FE/VC/254/2012 de 16 de octubre de 2012 (fojas 49 a 53 - Anexo 3), que estableció la presunta deuda preliminar de UFV 9.114,- y que fue notificada al demandante el 26 de octubre de la misma gestión (fojas 53); y SIN/GDOR/DF/FE/VC/255/2012 de 16 de octubre de 2012 (fojas 40 a 44 - Anexo 4), que estableció la presunta deuda preliminar de UFV 14.221,- y que fue notificada al demandante el 26 de octubre de la misma gestión (fojas 44).

Finalmente, fueron pronunciadas las Resoluciones Determinativas N° 17-0074-13 de 23 de enero de 2013, que fue notificada al demandante el 25 de enero (fojas 73 – Anexo 4); N° 17-0075-12 de 23 de enero de 2013, que fue notificada al demandante el 25 de enero (fojas 102 – Anexo 2); N° 17-0076-12 de 23 de enero de 2013, que fue notificada al demandante el 25 de enero (fojas 80 – Anexo 3) y N° 17-0077-12 de 23 de enero de 2013, que fue notificada al demandante el 25 de enero (fojas 74 – Anexo 1).

Las referidas Resoluciones Determinativas establecieron determinar de oficio, sobre base cierta la obligación tributaria del contribuyente, sancionándole por el ilícito tributario de omisión de pago, con una multa equivalente al 100% del tributo omitido, por los períodos fiscales enero, febrero, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2010, respecto de las Resoluciones Determinativas N° 17-0074-13, N° 17-0076-12 y N° 17-0077-12, todas ellas de 23 de enero de 2013; y por los períodos fiscales correspondientes a abril, mayo y junio de 2010, en relación con la Resolución Determinativa N° 17-0075-12 de 23 de enero de 2013.

En virtud de lo anterior, el demandante interpuso recurso de alzada, el que fue resuelto a través de la Resolución Administrativa ARIT-LPZ/RA

0633/2013 de 20 de mayo (fojas 98 a 109 y – Anexo 5), por la que se determinó revocar totalmente las Resoluciones Determinativas N° 17-0074-13, N° 17-0076-12 y N° 17-0077-12, todas ellas de 23 de enero de 2013 y consecuentemente dejar sin efecto el tributo omitido por concepto de IVA en la suma de UFV 6.508,- UFV 4.075,- y UFV 6.435,- respectivamente, más intereses y sanción por omisión de pago, correspondiente a los períodos fiscales enero, febrero, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2010.

Por otra parte, determinó revocar parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-0075-12 de 23 de enero de 2013 y consecuentemente dejar sin efecto el tributo omitido de UFV 39.768,- por concepto de IVA más intereses y sanción por omisión de pago, correspondiente a los períodos abril, mayo y junio de 2010, declarando firme y subsistente el importe de UFV 50,- por concepto de multa por incumplimiento de deberes formales en relación con la presentación de Libro Compras IVA a través del módulo Da Vinci por el período fiscal abril de 2010, determinado según Acta de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 52819 de 19 de octubre de 2012.

Posteriormente, la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), interpuso recurso jerárquico impugnando la resolución pronunciada en alzada, el que se resolvió a través de la Resolución AGIT-RJ 1333/2013 de 7 de agosto y a través de la cual se determinó revocar totalmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0633/2013 de 20 de mayo, pronunciada en recurso de alzada, manteniendo en consecuencia, firmes y subsistentes las Resoluciones Determinativas N° 17-0077-12, N° 17-0076-12 y N° 17-0074-13, de acuerdo a los importes liquidados al 23 de enero de 2013, que incluyen tributo omitido, intereses y sanción preliminar de la conducta por IVA, de los períodos enero, febrero, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2010 y la Resolución Determinativa N° 17-0075-12 de 23 de enero de 2013, por los períodos abril, mayo y junio, de conformidad a lo dispuesto en el inciso a), parágrafo I del artículo 212 del Código Tributario.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad, se establece:

Que el motivo de la *litis* dentro del presente proceso, tiene relación con los supuestos siguientes: **1)** Establecer, si es evidente que se vulneró el derecho al debido proceso, en relación con el incumplimiento de los artículos 96 y 99 de la Ley N° 2492, en concordancia con lo dispuesto por el parágrafo II del artículo 115 de la Constitución Política del Estado; **2)** Verificar si es evidente que en la emisión de las Resoluciones Determinativas, se hizo uso indiscriminado de artículos (sin indicar cuáles) de la Ley N° 2492; **3)** Comprobar si la presentación de descargos por el contribuyente, respondió a las exigencias determinadas por la normativa tributaria aplicable; y, **4)** Establecer si es evidente la supuesta vulneración de los principios, fundamental, de sometimiento pleno a la ley, de verdad material y de buena fe que orientan el procedimiento administrativo.

1.- Ingresando a la resolución de la causa, en relación con el primer punto demandado, en cuanto supuestamente las Vistas de Cargo como las

Resoluciones Determinativas, sólo realizaron una narración de hechos, sin fundamentación lógica y menos jurídica, de acuerdo con lo que establecen los artículos 96 y 99 de la Ley N° 2492, vulnerando con ello el derecho del administrado al debido proceso, garantizado por el parágrafo II del artículo 115 de la Constitución Política del Estado, lo que fue convalidado por la Resolución de Recurso Jerárquico ahora impugnada al revocar la resolución pronunciada en alzada, razón por la que sostuvo que en aplicación del artículo 35 de la Ley N° 2341, corresponde la nulidad de obrados, corresponde precisar lo siguiente:

El Código Tributario, Ley N° 2492, en el parágrafo I del artículo 96, en relación con la vista de cargo dispone que la misma deberá contener hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o del resultado de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación, además de fijar la base imponible, sobre base cierta o presunta y la liquidación previa del tributo adeudado. A continuación, el parágrafo III de la misma disposición, determina que la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, viciará de nulidad la vista de cargo.

En el caso de autos, revisadas las Vistas de cargo SIN/GDOR/DF/FE/VC/284/2012 de 25 de octubre de 2012 (fojas 40 a 44 - Anexo 1); SIN/GDOR/DF/FE/VC/277/2012 de 23 de octubre de 2012 (fojas 69 a 74 - Anexo 2); SIN/GDOR/DF/FE/VC/254/2012 de 16 de octubre de 2012 (fojas 49 a 53 - Anexo 3); y SIN/GDOR/DF/FE/VC/255/2012 de 16 de octubre de 2012 (fojas 40 a 44 - Anexo 4), no sólo que cuentan con los elementos descritos por el artículo 96 de la Ley N° 2492, sino que se encuentran intitulados los acápites correspondientes, es decir, que desarrollaron los elementos correspondientes a hechos, actos, datos, elementos y valorizaciones, indicando que se trató de la determinación del adeudo tributario sobre base cierta, desarrollando a continuación el respaldo legal en que se sustenta, así como la Administración Tributaria procedió a efectuar la liquidación preliminar de la deuda, señalando finalmente el acto u omisión que configuró la existencia del ilícito tributario.

Sobre la aplicación del parágrafo II del artículo 99 de la Ley N° 2492 respecto de la emisión de las Resoluciones Determinativas que dieron origen al presente proceso, dicha norma indica que el referido acto administrativo, deberá contener como mínimo, el lugar, fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en caso de contravenciones, como también la firma, nombre y cargo de la autoridad competente; finalmente, que la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales señalados, viciará de nulidad el documento.

En la especie, revisadas las Resoluciones Determinativas N° 17-0074-13, N° 17-0076-12 y N° 17-0077-12 y N° 17-0075-12, señalan que fueron emitidas en Oruro, todas ellas el 23 de enero de 2013, indicando que el sujeto pasivo es Julián Vargas Godoy, con Número de Identificación

Tributaria (NIT) 270618010, además de señalar que la deuda tributaria se refiere al Impuesto al Valor Agregado (IVA), la Orden de Verificación Interna correspondiente, los periodos verificados, fundamentos de hecho y de derecho, concluyendo en la parte resolutiva, determinar de oficio y sobre base cierta la obligación tributaria del contribuyente, especificando que corresponde al tributo omitido e intereses, además de sancionar el ilícito tributario de omisión de pago, por los periodos fiscales indicados, contando que las mismas fueron suscritas por Zenón Condori Beltrán Jefe del Departamento Jurídico y Fedor S. Ordoñez Rocha, Gerente Distrital II Oruro a.i. del Servicio de Impuestos Nacionales.

Por las razones expuestas y tomando en cuenta que la Administración Tributaria ejerció los actos de su competencia de acuerdo a lo dispuesto en las normas legales cuya infracción acusó el demandante, concluyéndose que no es evidente que se hubiera vulnerado su derecho al debido proceso, previsto en el parágrafo II del artículo 115 de la Norma Suprema del Estado, no correspondiendo en consecuencia, la aplicación del artículo 35 de la Ley N° 2341.

2.- En cuanto que en la emisión de las Resoluciones Determinativas, sobre lo que correspondió al Impuesto al Valor Agregado (IVA), habiéndose hecho uso indiscriminado de artículos (sin indicar cuáles) de la Ley N° 2492, pero que el contribuyente debe cumplir con tres requisitos para beneficiarse del crédito fiscal, es decir: **1)** Que exista una factura. **2)** Que la compra se encuentre vinculada con la actividad. **3)** Que la transacción haya sido efectivamente realizada, añadiendo al respecto que la Administración Tributaria adujo que no se demostró que la transacción hubiera sido efectivamente realizada, deben tomar se en cuenta algunos aspectos que hacen a la actividad y al tributo.

No debe perderse de vista que la relación jurídica tributaria, tiene particulares características a partir del hecho que si bien se trata de una relación entre dos partes, una de ellas es el Estado (sujeto activo), quien unilateralmente establece las condiciones a las que debe sujetarse la otra (contribuyente); por otra parte, el límite al poder coercitivo del Estado en sus pretensiones tributarias, se agota en virtud de la aplicación del principio de legalidad.

Efectuada la aclaración anterior y considerando que el Impuesto al Valor Agregado (IVA) se aplica a toda operación de compra-venta, se deriva de tal actividad, cuando se produce la venta, una obligación de pago (débito); por el contrario, cuando la actividad realizada se refiere a la compra, se genera un derecho (crédito). Por lo anterior, al final de cada período fiscal que en este caso es mensual, se establece la diferencia entre el débito y el crédito fiscal, de donde resulta que si el débito es mayor, debe pagarse el impuesto correspondiente a la diferencia; en cambio, si el crédito es mayor que el débito, compensados ambos, el contribuyente no se hallará obligado al pago del impuesto por el período al que corresponda.

Si bien de acuerdo con lo expuesto en los acápites precedentes la actividad económica, financiera y tributaria en apariencia es simple, tomando en cuenta sus connotaciones y derivaciones no lo es, porque parte de la actividad del Estado tiene que ver con evitar que se produzcan efectos

adversos como es el riesgo moral; es decir, que garantiza al contribuyente la equidad tributaria, en la medida que este ejecute su actividad económica de manera correcta y transparente. En este sentido, es evidente que el sujeto pasivo, a efecto de beneficiarse con el crédito fiscal, debe cumplir con determinadas obligaciones o requisitos, pues su derecho, para considerarse tal, debe nacer de la aplicación de la ley y en ningún caso de la discrecionalidad o de conductas que puedan ser consideradas engañosas.

Así, el inciso a) del artículo 8 de la Ley N° 843 y en concordancia, el artículo 8 del Decreto Supremo N° 21530, Reglamento del Impuesto al Valor Agregado (IVA), establecen respecto del crédito fiscal, que este se aplicará sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, que hubiesen sido facturados o cargados mediante documentación equivalente, en el período fiscal que se liquida. Además, que únicamente darán lugar al cómputo del crédito fiscal, las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios o cualquier otra prestación de cualquier naturaleza, en la medida que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, las que se encuentren destinadas a la actividad derivada de la cual el sujeto pasivo es responsable del tributo.

Por otra parte, el artículo 70 de la Ley N° 2492, Código Tributario, al establecer las obligaciones del contribuyente, en sus numerales 1, 4 y 5, determina que corresponde a este determinar, declarar y pagar correctamente el adeudo tributario en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la Administración Tributaria, ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria; asimismo, que se encuentra obligado a respaldar sus actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros, facturas, notas fiscales y otros documentos o instrumentos públicos, de acuerdo con lo que establezca la normativa al respecto; y, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos.

De la relación de normas indicadas precedentemente, se establece que evidentemente el sujeto pasivo se encuentra obligado a presentar factura o documento equivalente en original; por otra parte, a demostrar que la compra, importación definitiva de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios o cualquier otra prestación de cualquier naturaleza se encuentre vinculada con la actividad derivada de la cual el sujeto pasivo es responsable del tributo; además, que la transacción haya sido efectivamente realizada, demostrando la procedencia y cuantía del crédito fiscal.

Es oportuno aclarar que la Administración Tributaria al emitir las resoluciones determinativas que dieron origen al desarrollo del presente proceso, incluyó un cuadro en el que se describe el código de observaciones la descripción y la norma en que fundó la observación, por lo que no se observa que se hubiera excedido el límite impuesto por el principio de legalidad.

De acuerdo con el Testimonio de Poder Otorgado por Julián Vargas Godoy a favor de Francisco Javier Vargas Luza (fojas 15 16 y vuelta del

expediente), el mandante se encuentra dedicado a la actividad comercial, como propietario de la firma, Empresa Comercial Eléctrica "ELCOM", Comercio y Consignaciones, con Número de Identificación Tributaria (NIT) N° 270618010, dedicada a la comercialización de materiales y accesorios eléctricos de alta y baja tensión, por lo que a efectos de registro, contabilidad y otros relacionados con el giro de su empresa, como cabalmente señaló la Autoridad Jerárquica al pronunciarse a través de la Resolución AGIT-RJ 1333/2013, se halla sujeto a las normas del Código de Comercio, artículos 36 y 44, relativos a la obligación de llevar contabilidad y su registro en los libros diario y mayor, así como lo dispuesto por el artículo 100 del Código Tributario, Ley N° 2492, norma en virtud de la cual, la Administración Tributaria se halla facultada a ejercer indistintamente, de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, con efectos tributarios.

En relación con los argumentos esgrimidos por el demandante sobre el hecho que la propia fiscalizadora de la Administración Tributaria consignó el texto "VERIFICADO A SATISFACCIÓN", pero que en el recurso jerárquico se efectuó otra interpretación, determinando que se debería aportar mayores elementos de prueba, pese a que se presentaron las facturas, comprobantes de contabilidad, libros de compras y ventas, además que la propia administración cuenta con los libros de ventas de los proveedores, con lo que se corrobora que la transacción fue realizada, debiendo aplicarse el principio de verdad material, corresponde aclarar que los documentos que cursan en los anexos 1 al 4, consistentes en facturas, comprobantes de contabilidad, compras, dosificación, declaraciones juradas del pago de impuesto IVA, reportes y otros, llevan comentarios dejados por la fiscalizadora, constituyendo el que refiere el demandante solamente uno de ellos, sin considerar que la Autoridad Jerárquica al emitir la resolución ahora impugnada, apreció y valoró la prueba en su conjunto.

Adicionalmente, se debe recordar al demandante que al interponer la demanda, no es suficiente acusar errores de interpretación, sino que ellos, en su caso, deben encontrarse adecuadamente fundamentados, explicando cuáles son las razones por las que en derecho se demuestra que la interpretación no fue la debida, lo que en el presente caso no sucedió.

Respecto de la aplicación del principio de verdad material, precisamente a efectos de evitar que se produzcan excesos de parte de la administración, la ley exige que la determinación de adeudos tributarios y el proceso de fiscalización para determinarlos, se desarrolle sobre base cierta, como fue en el presente caso, lo que permite conocer la realidad de los hechos, evitando de esta manera una actuación discrecional y autoritaria.

El principio de verdad material es rector del procedimiento administrativo, el cual resulta aplicable en materia tributaria por expresa permisión del artículo 200 de la Ley N° 2492, y en ese mérito, resulta oportuno indicar que el Tribunal Constitucional Plurinacional a través de su Sentencia N° 1662/2012 de 1 de octubre, interpretó que se trata de *"...**aquella verdad que corresponde a la realidad, superando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano, o de definir sus***

derechos y obligaciones, dando lugar a una decisión injusta que no responda a los principios, valores y valores éticos consagrados en la Norma Suprema de nuestro país, *a los que, todas las autoridades del Órgano Judicial y de otras instancias, se encuentran impelidos a dar aplicación, entre ellas, al principio de verdad material, por sobre la limitada verdad formal"* (Las negrillas son añadidas).

En el caso presente, es plenamente aplicable dicho principio, pues la Administración Tributaria determinó las obligaciones tributarias del sujeto pasivo sobre base cierta, pero además ponderando y valorando los elementos de prueba que se encuentran en los anexos al expediente, los cuales no fueron desvirtuados o enervados por el demandante; debe considerarse además, que lo pretendido por el sujeto pasivo de aplicar el principio de verdad material en el entendido que al contar el Servicio de Impuestos Nacionales con los libros de ventas de los proveedores es suficiente, ello no es evidente, pues el juzgador, sea en el ámbito administrativo o jurisdiccional, no se encuentra sometido a la tarifa legal de la prueba, sino más al contrario, debe aplicar las bases de la sana crítica, a no ser que la ley le impusiera la valoración de una prueba en concreto, lo que en el caso presente no acontece.

3.- En referencia a lo señalado por la Autoridad Jerárquica, en la página 11, punto IV. 4.1, en sentido que solamente la Administración Tributaria interpuso recurso jerárquico, entendiéndose que los conceptos resueltos en alzada, fueron aceptados por el contribuyente, frente a lo cual alegó que de acuerdo a la sensatez humana, si una parte gana un proceso, carece de lógica que impugne el mismo, pues en ese supuesto no existen agravios para sustentar el recurso, cabe precisar que ello se trata únicamente, como indica el subtítulo, una cuestión previa o una introducción, de manera tal que se estableció el marco referencial a partir del cual se desarrollaría la fundamentación y resolución del recurso.

Sobre el punto IV. 4.2-iii de la resolución jerárquica, en relación con el cumplimiento por el sujeto pasivo con lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 70 de la Ley N° 2492, es decir, con la presentación de libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales y otros documentos, además de aseverar el demandante que había presentado todos los documentos que demuestran que la transacción fue realizada, debe quedar claro que en el proceso desarrollado en sede administrativa, correspondió apreciar y valorar la prueba producida, sin que el contribuyente al demandar en la vía contenciosa administrativa hubiera demostrado, pues a él corresponde la carga procesal de fundamentar y explicar las razones por las que considera que se produjo un error en la valoración de los elementos probatorios, además de señalar cuál es el error o cuál es el documento por el que se enerva lo aseverado por la autoridad jerárquica al emitir la resolución impugnada, lo que en la especie no sucedió.

Respecto del hecho que en la valoración de la prueba se estableció que las facturas no son válidas para crédito fiscal, porque revisados los medios de pago, no de muestran su procedencia y no respaldan la transacción, ya que no cuentan con identificación clara, firma o sello del proveedor, como establece el artículo 70 de la Ley N° 2492 y los artículos 36 y 44 del Código

de Comercio, sin tomar en cuenta que en la factura se encuentran impresos los datos del proveedor, además que en los puntos xii al xviii del numeral 4.2 del punto IV. de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1333/2013, se trató de dar una explicación sin sentido sobre las pruebas en una transacción comercial, sin tomar en cuenta el entorno y la realidad, es precisamente en esos puntos que la autoridad jerárquica desarrolló la explicación y fundamentación de las razones por las que concluyó revocando la resolución pronunciada en recurso de alzada.

Continuando con lo anterior y tal como se expresó en la resolución impugnada, debe tomarse en cuenta la disposición del artículo 2 de la Ley N° 843 y los elementos que se encuentran en ella, como la onerosidad, la transmisión de dominio y los sujetos intervinientes; es decir, que evidentemente, la onerosidad debe ser demostrada a través de un medio de pago como cheque, transferencia de cuenta, tarjeta de débito o crédito, etc. y aun el pago hubiera sido realizado en efectivo, ello deberá ser respaldado a través de su registro en un comprobante de contabilidad, además de la transferencia de dominio, mediante inventarios, kardex u otros, que demuestren que efectivamente la transacción fue realizada, ya que se trata de un hecho económico ejecutado entre dos empresas (un vendedor y un comprador), las que se encuentran sujetas a diferentes mecanismos de control y al cumplimiento de obligaciones como la tributaria, respecto de lo cual debe cruzarse la información a efecto de establecer precisamente la verdad material de los hechos.

En relación con lo observado por el demandante sobre el punto xix al xxi del numeral 4.2 del punto IV. de la resolución impugnada, que estableció que la autoridad que emitió la resolución pronunciada en recurso de alzada, incurrió en error en la apreciación de las pruebas, determinando sin ninguna explicación técnica y menos legal, que no corresponde tal apreciación en alzada, no es cierta, pues en los numeral xix y xx, se encuentra el desarrollo de los elementos fácticos que fueron observados, señalando con precisión los proveedores y números de facturas a que se refieren, para luego en el numeral xxi manifestar *"...que los reportes de los proveedores (...) se refieren a las compras reportadas por sus clientes, en nuestro caso por Julián Vargas Godoy como cliente de los proveedores,* ***lo que no constituye que los proveedores hubieran declarado las facturas observadas****, por tanto no corresponde esta apreciación de la Instancia de Alzada respecto a los reportes, aclarando que estos no refieren a las ventas reportadas por los proveedores..."* (Las negrillas son añadidas).
4. En referencia a una supuesta incorrecta aplicación de los principios: Fundamental, pues se encuentran falencias alejadas de la normativa tributaria; de sometimiento pleno a la ley, en cuanto se afectó su derecho al debido proceso; de verdad material, en cuanto esta se opone a la verdad formal; y de buena fe que debe orientar el procedimiento administrativo, ello no es evidente, pues primero, debe considerarse que los principios no se aplican directamente cual se tratase de normas; segundo, por la razón anterior, los principios constituyen un mecanismo de ponderación que no depende de un supuesto normativo y una consecuencia jurídica.

Sobre el principio fundamental, el demandante no demostró, como era su deber, que efectivamente se hubieran producido las falencias que acusó, alejadas de la normativa tributaria; se reitera que es al demandante a

quien corresponde la carga procesal de fundamentar y probar su acusación. Tampoco es evidente la acusación expresada respecto del principio de sometimiento pleno a la ley, pues en la demanda no existen elementos de derecho que constituyan una crítica legal de la resolución impugnada, orientada a desvirtuar lo manifestado por la Autoridad Jerárquica al emitir la resolución impugnada, sin señalar siquiera cuál o cuáles de los elementos del debido proceso se hubieran afectado y de qué manera. Del mismo modo, en relación con el principio de verdad material, el mismo fue aplicado en el desarrollo del proceso en sede administrativa, habiendo quedado demostrado que el sujeto pasivo no cumplió con los deberes que la ley le impone a efecto de beneficiarse del crédito fiscal. Finalmente, en cuanto al principio de buena fe, el demandante tampoco indicó ni siquiera referencialmente el motivo o motivos que hubieran dado lugar a que se vulnere el mismo, sin que por otra parte de la compulsa de los datos del proceso se encuentre elemento alguno que demuestre tal hecho.

Que, del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciarse a través de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ/1333/2013 de 7 de agosto de 2013, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 31 de diciembre de 2014 y en los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fojas 17 a 20 y vuelta, interpuesta por Francisco Javier Vargas Luza en representación legal de Julián Vargas Godoy, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ/1333/2013 de 7 de agosto de 2013, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2015
SENTENCIA Nº 579 FECHA 7 de diciembre
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2015
Conforme
VOTO DISIDENTE:

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