



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA: 627/2017.
FECHA: Sucre, 22 de agosto de 2017.
EXPEDIENTE: 714/2014.
PROCESO : Contencioso.
PARTES: Juan Mendoza Rojas contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: **Jorge Isaac von Borries Méndez.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 20 a 24 interpuesta por Juan Mendoza Rojas, la contestación a la demanda de fs. 34 a 40, réplica de fs. 60 a 63, apersonamiento del tercer interesado fs. 68 a 75, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I. 1. Antecedentes de hecho de la demanda.

En este acápite el demandante sólo hace referencia a que fue notificado con la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT- RJ 0760/2014 de 26 de mayo y que la misma le causa agravios por lo que interpone la presente demanda.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Bajo el título de método de determinación, señala que la AGIT y la Gerencia Distrital I La Paz, manejan conceptos de fiscalización y verificación como si fueran similares o iguales, cuando en realidad son totalmente diferentes en la determinación de la obligación tributaria, en vista de que la fiscalización es la revisión, control y verificación que realiza la Administración Tributaria respecto de los tributos que administra, sin la necesidad que el contribuyente lo solicite, comprobando de esta forma el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y la verificación se refiere a las tareas rutinarias y diarias de la Administración Tributaria de verificar el cumplimiento en el campo de los deberes formales de los Sujetos Pasivos y sus obligaciones de exhibir el Número de Identificación Tributaria (NIT) en lugar visible, tener los Libros Ventas IVA y Compras IVA, talonario de facturas, emitir factura, recurrir a las facturas para los fines del Debito Fiscal como para las deducciones del Crédito Fiscal y otros.

Por consiguiente, el método de determinación del procedimiento de fiscalización establecido en el art. 104 de la ley 2492 que se emplea para determinar la deuda tributaria, fue utilizado inicialmente en forma equivocada por la Gerencia Distrital I La Paz para la determinación, el cálculo y liquidación del crédito fiscal sin argumentos ni artículos de la Ley 843 o Ley N° 2492 que lo respalden para la citada conversión arbitraria e ilegal del crédito fiscal en deuda tributaria.

Señala que sobre la fiscalización del crédito fiscal, los artículos 99, 100 y 101 de la Ley N° 2492 y Arts. 29 y 32 del Decreto Supremo N° 27310 están

establecidos concretamente para el control, comprobación, verificación, fiscalización, determinación de tributos y ejecución de la deuda tributaria. Por tanto, no están creados para la fiscalización del crédito fiscal. En consecuencia ampararse la AGIT en los Arts. 96, 98, 99, 100 y 101 del Código Tributario (Ley N° 2492) y Arts. 29 y 32 del DS 27310 es ilegal y arbitrario que representa una franca violación de los artículos señalados de la Ley N° 2492.

A continuación hace referencia a la Verificación del Crédito Fiscal y a los Requisitos para el cómputo del Crédito Fiscal. Expresa a continuación que los Débitos fiscales surgen de las diferencias existentes con los créditos fiscales y de la realidad de determinados hechos definidos previamente en la Ley; obviamente la existencia de los créditos fiscales depende, además, de que tales hechos estén acompañados de los requisitos formales mencionados, que se encuentran exclusivamente bajo el control de la Administración Tributaria. Entonces, la AGIT en el contenido de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0760/2014 de fecha 26 de mayo, al igual que la Administración tributaria, maneja conceptos ambivalentes de fiscalización y verificación como conceptos iguales y semejantes, no obstante que la verificación del Crédito Fiscal es un aspecto de carácter formal. Por tanto, el Crédito Fiscal se encuentra, dentro del marco de los deberes formales, por lo que todas las facturas que fueron observadas para deducir el impuesto son absolutamente válidas para el Crédito Fiscal.

Después, se refiere a reparos mal efectuados, en el entendido que los descargos presentados no tienen relación con su actividad olvidándose que tiene una actividad económica de MAYORISTA según el NIT N° 288958019, autorizado por la propia Administración Tributaria, por lo que todas las transacciones hechas son totalmente válidas, así como los descargos presentados en originales en su oportunidad.

A continuación hace mención a la deuda tributaria transcribiendo el Art. 47 de la Ley N° 2492 referente a los Componentes de la deuda tributaria y a la fórmula de la deuda tributaria y Art. 8 del Decreto Supremo 27310 referente a la Determinación y Composición de la Deuda Tributaria.

Continúa el demandante señalando que la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico impugnado, no ha indicado la fórmula matemática en forma exacta e indubitable para el cálculo y liquidación del Crédito Fiscal. Todo lo contrario, simplemente se transcriben los artículos 8 de la Ley N° 843 y Art. 8 del DS 21530 en los cuales no se establece con claridad en base a que artículos de la Ley Tributaria la Administración Tributaria puede practicar una fiscalización sobre el crédito fiscal y que en la normativa tributaria vigente no existe la fórmula matemática para calcular el crédito fiscal.

Por otro lado sobre la deuda tributaria y sanción indica que, se tiene demostrado, la Resolución Determinativa N° 1210/13 de 17 de octubre contenía varios vicios de nulidad y por otra parte los reparos fueron determinados de forma ilegal, puesto cumplió con las obligaciones tributarias, de igual forma se habría demostrado que se le impuso una arbitraria e ilegal sanción por contravención tributaria de omisión de pago.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Por otra parte indica que la supuesta omisión de pago, de los periodos fiscales de julio, agosto y septiembre de 2010; se encuentra prescrita por disposición del Parág. III del Artículo 59 de la Ley N° 2492. La multa del 100 % no constituye deuda tributaria por el contrario es una sanción de multa administrativa que no corresponde su cobro según el art. 154 num. IV de la Ley N° 2492, habida cuenta que, desde la gestión 2010 hasta el año 2013 han transcurrido más de 2 años, en ese entendido la Administración Tributaria de la ciudad de La Paz tena ese término de ejecutar y cobrar la multa, aspecto que tampoco fue considerado por la AGIT.

El Demandante reitera su actividad económica de mayorista registrado en el NIT 288958019 autorizado por la Gerencia Distrital I La Paz, para lo que utilizó las facturas, que son absolutamente legales y válidas para la deducción del Crédito Fiscal.

Por cuanto, las citadas facturas/notas fiscales están relacionadas con su actividad económica, puesto que como comercializador de bienes por mayor según su Número de Identificación Tributaria, está autorizado a efectuar transferencias de varios Bienes al por mayor incluyendo la distribución de cerveza, pese a todo la administración tributaria en forma equivocada a fiscalizado su Crédito Fiscal sin base legal que la respalde, ha depurado ilegal y arbitrariamente las facturas o notas fiscales que deducen el mencionado Crédito Fiscal.

En consecuencia, manifiesta que todas sus factura fiscales, que fueron utilizadas para el Crédito Fiscal son totalmente legales según lo dispuesto por los Arts. 4° y 8° de la Ley 843 y Art. 76 de la Ley N° 2492; puesto que fueron Dosificados y Autorizados por la propia Gerencia Distrital I La Paz, cumpliendo los requisitos exigidos para tales cometidos.

I.3 PETITORIO.

Por todo lo expuesto, fundamentos esgrimidos interpone Demanda Contenciosa Administrativa Impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0760/2014 de fecha 26 de mayo, solicita se declare probada la demanda contenciosa administrativa, por tanto nula y sin valor legal la misma.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 34 a 40 que señala lo siguiente:

Sobre el punto 1 de la demanda resalta las facultades de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación que tiene la Administración Tributaria contenidas en los art. 66 y 100 de la Ley N° 2492, a continuación transcribe el Art. 29 del DS 27310 (RCTB), que dispone que la deuda tributaria puede ser determinada por la Administración Tributaria mediante los diferentes procesos de: fiscalización, verificación, control e investigación, especificando que tal diferencia se da por el alcance respecto a los impuestos, periodos y hechos,

independientemente de cómo la Administración Tributaria los denomine; clasificando en: a) determinación total, que comprende la fiscalización de todos los impuestos de por lo menos una gestión fiscal, b) determinación parcial, que comprende la determinación de uno o más impuestos de uno o más periodos; c) verificación y control puntual de los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados y por pagar y d) verificación y control del cumplimiento a los deberes formales.

Asimismo, dicho artículo en su último párrafo establece que si en la aplicación de los procedimientos señalados en los literales a), b), y c) se detectara la falta de cumplimiento a los deberes formales, se incorporaran los cargos que correspondieran, es así que la orden de verificación se comunicó al contribuyente que se efectuara la verificación específica del Crédito Fiscal, con alcance en la Verificación del Crédito Fiscal contenido en las Facturas declaradas por el contribuyente, detalladas en el anexo Detalle de Diferencias, correspondiente a los periodos abril, mayo y junio 2010; por lo que la Administración Tributaria en aplicación correcta del Artículo 32 del citado Decreto Supremo, inicio dicho proceso con la notificación de la Orden de verificación y la solicitud de documentación pertinente al objeto y alcances de la verificación.

Sobre el punto 2 aclara que los arts. 139, inc. b), y 144 de la Ley N° 2492 (CTB), y el art. 198, inc. e), y 211, num. I de la Ley N° 3092, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la Resolución de Alzada deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide, para que la Autoridad General de Impugnación Tributaria pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos planteados en el Recurso Jerárquico, razón por la cual no corresponde procedimiento ni respuesta a puntos no impugnados en el Recurso Jerárquico por la Administración Tributaria, en estricta observancia del principio de congruencia.

Sobre el punto 3 se tiene que se ha establecido como precedente en las Resoluciones STG-RJ/0064/2005, AGIT-RJ 0232/2009, AGIT-RJ 0341/2009, AGIT-RJ 0429/2010 y AGIT-RJ 0007/2011 –entre otras- que existen tres requisitos que deben ser cumplidos para que un contribuyente se beneficie con el Crédito Fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, estos requisitos son: 1) La emisión de la factura original; 2) Que la compra se encuentra vinculada con la actividad grabada, y 3) Que la Transacción haya sido efectivamente realizada, de lo cual en el presente caso se puede advertir que la Administración Tributaria, el 13 de marzo de 2013, notificó a Juan Mendoza Rojas con Orden de Verificación N° 0013OVI00290, comunicando que será sujeto de un proceso de determinación en la modalidad Operativo Especifico Crédito Fiscal cuyo alcance refiere al IVA de los periodos septiembre, noviembre y diciembre de 2010, derivado de las facturas declaradas en Anexo adjunto; solicitando en dos oportunidades la presentación de documentación, la cual fue no presentada, no desvirtuándose la observación de la Administración Tributaria referente a facturas observadas que no tenían medios fehacientes de pago ni cumplieron con los requisitos para el crédito fiscal IVA.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Sobre el punto 4, el Art. 1 de la Ley N° 843 (TO), crea el IVA, sobre las ventas de bienes muebles, contratos de obras, prestación de servicios y toda otra prestación realizada en el territorio del País, así como a las importaciones definitivas. Asimismo, el Art. 7 de la citada Ley, dispone que el débito fiscal surge de la aplicación de la alícuota sobre los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación imputables al periodo fiscal que se liquida, en tanto que el Art. 8 refiere que el crédito fiscal surge de aplicar la alícuota establecida, al monto de compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o de toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, facturados o cargados mediante documentación equivalente, asimismo, del Art. 10 de la Ley N° 843, se tiene que el impuesto a declararse y pagarse debe ser el resultado de la aplicación de lo dispuesto en los Artículos 7 y 8 de la citada Ley, considerando a este efecto, que solo existirá saldo a favor del fisco cuando el débito fiscal sea mayor al Crédito Fiscal, en contrario se determinara un saldo a favor del contribuyente, que puede ser compensado con débitos posteriores, conforme al Art. 9 de la citada Ley N° 843.

Sobre el punto 5 la Administración Tributaria notificó personalmente a Juan Mendoza Rojas con la resolución Determinativa, de 4 de octubre de 2013, por el IVA omitido correspondiente a los periodos fiscales de abril, mayo y junio de 2010, la sanción por omisión de pago y la Multa por Incumplimiento de Deberes Formales; de manera que el inicio del cómputo para los referidos periodos, conforme al Parág. I del Art. 60 de la Ley N° 2492 (CTB), se inició el 1 de enero de 2011 y concluiría el 31 de diciembre de 2015; sin embargo, fue interrumpido con la notificación de la Resolución Determinativa, no estando por tanto prescrita la facultad de la Administración Tributaria para determinar y sancionar la Administración Tributaria, no siendo aplicable el computo de 2 años por cuanto no se cumple lo estipulado por el Art. 108 Parág. I. Num. 1 de la Ley N° 2492.

II.1 PETITORIO.

En merito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare IMPROBADA la demanda contencioso administrativa impuesta por Juan Mendoza Rojas, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso Jerárquico AGIT-RJ 0760/2014, de 26 de mayo, emitida por Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1.- La Gerencia Distrital La Paz, el 14 de agosto de 2012 notificó a Juan Mendoza Rojas con la Orden de Verificación N° 0013OVI00290, cuyo alcance fue el Impuesto al Valor Agregado (IVA), derivado de la verificación del crédito fiscal, declarado por el contribuyente de los periodos fiscales septiembre, noviembre y diciembre de 2010.

El 21 de agosto de 2012, según Acta de Recepción, la Gerencia Distrital La Paz del SIN recepcionó documentación del contribuyente consistente en originales de los Formularios 200; Libros de Compra de los periodos septiembre, noviembre y diciembre de 2010, y notas fiscales.

El 1° de marzo de 2013, la Administración Tributaria mediante el Requerimiento N° 119974 y reiterada por el Requerimiento N° 120046, solicitó al contribuyente la presentación de documentación consistente en: Notas Fiscales que respalden la salida de mercadería adquirida a Pedro Mamani Gabriel, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingresos y Egresos, Plan de Código de Cuentas Contables, Libros de Contabilidad, Kardex de ingreso y salida de mercadería, inventarios, medios fehacientes de pago por las compras efectuadas a Pedro Mamani Gabriel, detalle de números de cuentas bancarias registradas en las entidades de intermediación financiera, detalles de códigos asignados a la mercadería comprada y proforma de cotización por Pedro Mamani Gabriel.

El 28 de junio de 2013, se labró Acta de por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00058205, por incumplimiento al deber formal de entrega de toda la información y documentación requerida a través del Requerimiento N° 120046.

El 18 de julio de 2013, la Administración Tributaria, notificó al contribuyente con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/VC/278/2013 de 1 de julio, que estableció una obligación tributaria preliminar de 38.474 UFV, por IVA omitido, intereses y sanción preliminar de la conducta del contribuyente por omisión de pago, así como multa por incumplimiento de deberes formales.

En tal sentido el 25 de noviembre de 2013, se notificó al contribuyente con la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/RD/001210/2013 de 17 de octubre estableciendo una obligación tributaria de 38.140 UFV, por IVA de los periodos fiscales de septiembre, noviembre y diciembre 2010, que incluye tributo omitido, intereses y sanción preliminar de la conducta del contribuyente por omisión de pago, así como multa por incumplimiento a deberes formales. Contra esta resolución el contribuyente interpuso recurso de alzada que mereció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0171/2014, que confirmó la resolución determinativa.

Ante esta resolución de alzada el contribuyente interpuso recurso jerárquico, que culminó en la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0760/2014 de 26 de mayo de 2014, que confirmó la resolución de alzada.

2.- En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Código de Procedimiento Civil, en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 57, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Código de Procedimiento Civil, se corrió traslado al demandante para la réplica cursante de fs. 60 a 63; de fs. 68 a 75 sale el memorial de apersonamiento el que además pide se declare improbadamente la demanda, no cursa dúplica.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

3.- Concluido el trámite se decretó a fs. 105 "autos para sentencia".

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

En el caso de autos, el objeto de controversia radica en determinar si la decisión tomada por la Resolución Jerárquica que confirma la Resolución de Alzada correspondiente a la deuda tributaria omitida por el Impuesto al Valor Agregado IVA de los periodos fiscales septiembre, noviembre y diciembre de 2010, así como la multa por tributo omitido e incumplimiento a deberes formales, se ajusta a los datos del proceso administrativo y se encuentra a derecho.

El Procedimiento Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente 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 consecuencia, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación así como de la administración tributaria. Conforme lo dispone el art. 109-I de la Constitución Política del Estado, que señala que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, de su parte los arts. 115 y 117-I de la misma norma garantiza el derecho al debido proceso que se constituye también uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme al mandato del art. 30-12 de la Ley del Órgano Judicial que señala: "...impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en un situación similar".

En tal sentido en función a la problemática planteada y en relación a los puntos demandados se tiene:

Del método de Determinación.

Al respecto es necesario referirse a los arts. 66 y 100 de la Ley N° 2492, que otorga a la Administración Tributaria, las facultades de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación, a su vez el art. 95 del mismo cuerpo legal señala que para dictar la Resolución Determinativa la Administración Tributaria debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarados por el sujeto pasivo, conforme a las facultades otorgadas por el Código Tributario y otras disposiciones legales tributarias. A su vez el art. 29 del DS 27310, indica que la deuda tributaria puede ser determinada por la Administración Tributaria mediante los diferentes procesos de fiscalización, verificación, control e investigación y la diferencia entre ellos se da por el alcance respecto a los impuestos, periodos y hechos,

independiente de la denominación que se les dé, clasificando los procesos de fiscalización y verificación en: a) determinación total, que comprende la fiscalización de todos los impuestos de por lo menos una gestión fiscal, b) determinación parcial, que comprende la fiscalización de uno o más impuestos de uno o más períodos, c) verificación y control puntual de los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de ,os impuestos pagados o por pagar y d) verificación y control de cumplimiento a los deberes formales. El último párrafo establece que si en la aplicación de los procedimientos señalados en los literales a), b) y c) se detectará la falta de cumplimiento a los deberes formales, se incorporará los cargos que correspondieran. En esa línea el art. 32 del mismo cuerpo legal, determina que el procedimiento de verificación y control de elementos, hechos y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe pagado o por pagar, se iniciará con la notificación al sujeto pasivo o tercero responsable con una orden de verificación sujeta a los requisitos y procedimientos definidos por la Administración Tributaria.

Bajo ese contexto el 13 de marzo se notificó al contribuyente con la Orden de Verificación N° 0013OVI00290, estableciéndose como modalidad “Operativo Específico Crédito Fiscal” y como alcance, la “Verificación Específico Crédito Fiscal”, relativas al Impuesto al Valor Agregado de las facturas detalladas en su anexo, declaradas en los periodos fiscales septiembre, noviembre, diciembre gestión 2010. Como resultado de esta verificación la Administración Tributaria, emitió el Informe CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/INF/1921/2013, determinando después de un análisis de la documentación presentada, una compensación indebida de crédito fiscal; en base a dicho informe emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/VC/278/2103 de 1 de julio de 2013, notificado con este acto el contribuyente no presentó los descargos correspondientes, por lo que la Administración Tributaria, en cumplimiento de sus funciones y atribuciones emitió la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/RD/01210/2013.

En ese sentido se evidencia si bien existe diferencias entre estos dos procedimientos, en cuanto a sus alcances, ya que los procesos de verificación tienen un alcance determinado en cuanto a elementos, hechos, datos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos no pagados o por pagar, es decir, son dirigidos a revisar elementos o datos específicos o concretos como en el presente caso, que se dirige solo a la Verificación Especifica del Crédito Fiscal; en cambio, el alcance de los procesos de fiscalización sean totales o parciales son integrales, no son específicos, abarcando los hechos generadores de uno o más períodos, en los que se fiscalizan el Crédito Fiscal, el débito fiscal, ingresos, declaraciones, y todos los datos relacionados con las transacciones económicas realizadas, y por las cuales el sujeto pasivo resulta responsable de obligaciones tributarias. Es así que con el alcance de la orden de verificación y en el marco de la facultades otorgadas por Ley, la Administración Tributaria puede controlar, verificar, fiscalizar e investigar sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya sea a través de un Orden de verificación Interna, Orden de Verificación Externa o una Orden de Fiscalización, por lo que queda claro que la fiscalización involucra al concepto amplio y la diferencia radica en el



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

alcance que va a tener a momento de la determinación de la deuda tributaria que puede ser total, parcial, verificación y control puntual o de cumplimiento a los deberes formales; en ese sentido, cabe hacer notar que en ambos casos, tanto el proceso de verificación como el de fiscalización, indefectiblemente previo establecimiento o no de la deuda tributaria en la Vista de Cargo, concluyen con la emisión de una resolución Determinativa, por lo que lo argüido por el demandante no tiene sustento. Además el inicio de fiscalización y las órdenes de verificación, conllevan a una misma finalidad cual es la de ejercer control y revisión del cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes que posteriormente culminará en la determinación de adeudos tributarios si los hubiere.

Entonces el proceso de determinación no solamente se puede llevar adelante con una orden de Fiscalización sino también con la Orden de Verificación, hasta concluir con la emisión de una Resolución Determinativa, además una vez iniciado el proceso de fiscalización y verificación, el Código Tributario no establece ninguna diferencia en procedimiento a seguir, toda vez que ambos procesos establecen o no, la deuda tributaria mediante una Resolución Determinativa, así lo dispone el Parágrafo I, Artículo 95 de la Ley N° 2492 (CTB); por tanto, el ente fiscal puede dictar una Resolución Determinativa sobre la base de una verificación, fiscalización, investigación, etc.

En tal sentido los argumentos del demandante sobre este punto no tienen asidero legal alguno.

Fiscalización del crédito fiscal.

El art. 1 de la Ley N° 843 Texto Ordenado, crea el IVA, sobre las ventas de bienes muebles, contables, contratos de obras, prestación de servicios y toda otra prestación realizada en el territorio del país, así como a las importaciones definitivas. Así mismo el art. 7 de la citada Ley, dispone que el débito fiscal, surge de la aplicación de la alícuota, sobre los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación imputables al periodo fiscal que se liquida, mientras que el art. 8 se refiere al crédito fiscal, surge de aplicar la alícuota establecida, al monto de compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen facturados o cargados mediante documentación equivalente. Por su parte el art. 10 de la repetida sobre el impuesto a declararse y pagarse, debe ser resultado de la aplicación de lo dispuesto por los arts. 7 y 8 de la indicada ley, en tal sentido sólo existirá saldo a favor del fisco cuando el Débito Fiscal sea mayor al Crédito Fiscal, caso contrario se determinará un saldo a favor del contribuyente a ser compensado con débitos posteriores.

En ese sentido las compras que realizaba el Sujeto Pasivo, en un periodo fiscal repercute directamente en la liquidación del impuesto, lo cual significa que un crédito fiscal mal apropiado genera incidencia fiscal, que debe ser respuesta.

Ahora como ya se manifestó el art. 100 de la Ley 2492, que otorga a la Administración Tributaria, las facultades de control, comprobación,

verificación, fiscalización e investigación, a través de los procedimientos establecidos detallados en el anterior punto, relacionados con la validez del crédito fiscal IVA y como consecuencia el determinar posteriormente la existencia o no de la deuda tributaria.

En tal contexto la aseveración del demandante de que la resolución jerárquica impugnada maneja conceptos ambivalentes de fiscalización y verificación como conceptos iguales o semejantes no obstante que la verificación del crédito fiscal sea un aspecto de carácter formal no enerva el hecho de que la Administración Tributaria depure el crédito fiscal de aquellas facturas que no son válidas para este efecto. Por lo no corresponde lo argumentado por el demandante.

Reparos mal efectuados.

La Administración Tributaria como resultado del proceso de verificación, emitió el Informe Final CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/INF/1921/2013, relativo a la identificación de facturas no válidas para el crédito fiscal que no cuentan con medios fehacientes de pago, se emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/VC/278/2013 la cual establece sobre base cierta la obligación tributaria, así como multa por incumplimiento de deberes formales, ante aquello otorgó al contribuyente plazo para efectuar sus descargos correspondientes los mismos que no fueron presentados, por lo cual el 25 de noviembre de 2013, se notificó la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/RD/01210/2013, de 17 de octubre, que establece una deuda tributaria de 38.140 UFV por IVA omitido, intereses y sanción por omisión de pago por los periodos fiscales septiembre, noviembre y diciembre de 2010, así como la multa por incumplimiento de deberes formales.

Bajo este parámetro y de la revisión de antecedentes administrativos se tiene que la administración tributaria, observó las Facturas Nos. 307, 315, 320, 339, 344, 349, 400, 427, referentes a material de escritorio del proveedor Pedro Mamani Gabriel con NIT 277968601, y que sobre este proveedor mediante comunicado de prensa publicado el 18 de marzo 2012, el Servicio de Impuestos Nacionales pone a conocimiento de la opinión pública Números de Identificación Tributaria (NIT) de contribuyentes que emitieron factura sin la efectiva transacción económica, ni transferencia de bienes y servicios, ya que en los domicilios registrados en el Padrón Nacional de Contribuyentes no se desarrolla ninguna de las actividades declaradas, entre ellos del repetido proveedor de material de escritorio, indagaciones que realizó la Administración Tributaria en cumplimiento de sus facultades contenidas en los arts. 66 y 100 de la Ley N° 2492.

A ello se suma que el contribuyente no respaldó sus actividades con medios fehacientes de pago, ni documentación contable, por cuanto bajo el principio de realidad económica en materia tributaria y el principio de verdad material la realidad de la transacción no ha sido debidamente probada a este aspecto se puntualiza al art. 2 de la Ley N° 843 (TO), sobre la definición de "venta", incorpora tres condiciones para la materialización del hecho imponible del IVA, tales como: 1) La onerosidad, 2) la transmisión de dominio de la cosa mueble y 3) los sujetos intervinientes. En cuanto a la onerosidad, esta queda demostrada a través del medio de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

pago ya sea de cheques, tarjetas de crédito u otros medios fehacientes de pago, en tanto que la transmisión de dominio debe respaldarse mediante documentación contable como la factura o nota fiscal original, inventarios y otros, que permitan demostrar la efectiva realización de la transacción y no una simulación del acto jurídico con el único fin de reducir la carga fiscal, pues de lo contrario se estaría frente a una simulación del negocio, situación ante la cual correspondería la aplicación del Parág. II, del Art. 8 de la Ley N° 2492 (CTB), es decir tomar la realidad de los hechos y apartarse de las formas adoptadas por el Sujeto Pasivo, asimismo, si bien en la citada Ley no existe norma expresa referida a los libros contables, en aplicación del Art. 5. Parág. II de la Ley N° 2492 (CTB), relativo a la supletoriedad corresponde aplicar lo dispuesto en el Código de Comercio que en los Artículos 36, 37 y 40, establece la obligatoriedad de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza, importancia y organización de la empresa, que permita demostrar la situación de sus negocios y una justificación de sus actos sujetos a contabilización, el referido Artículo 37, indica que podrá llevarse registros auxiliares a fin de exponer de forma clara la contabilidad debiendo legalizar estos registros auxiliares, para ser considerados como prueba, en vista de que el cómputo del crédito fiscal en el IVA, necesariamente está condicionado a la existencia real de una operación, que como ya se dijo este respaldado por un documento debidamente emitido y corresponde al detentador del mismo la obligación de su presentación así como los documentos que respalden dicha transferencia, cuando se ponga en duda el valor del crédito fiscal.

Por lo anotado, al no haber demostrado el Sujeto Pasivo, con documentación la acreditación del crédito fiscal por las facturas observadas por la Administración Tributaria corresponde en este punto mantener firme la depuración del Crédito Fiscal.

Deuda tributaria y crédito fiscal.

Como se dijo el punto relativo a la Fiscalización del crédito fiscal los Artículos 8 y 9 de la Ley N° 843 (TO), el crédito fiscal forma parte de la determinación del saldo definitivo a favor del fisco por concepto de IVA, por lo que cualquier observación o depuración que efectuó la Administración Tributaria, a las compras realizadas por el sujeto pasivo en un periodo fiscal tiene una incidencia directa en la liquidación del impuesto, o sea una indebida compensación del débito fiscal con el crédito fiscal conlleva a un pago de menos en los tributos, cuando existe saldo a favor del fisco o a un incorrecto arrastre de saldos del crédito fiscal, en caso de existir un saldo a favor del contribuyente; de lo cual se desprende que el crédito fiscal mal apropiado tiene una incidencia fiscal, que debe ser resarcida, aspecto que no acontecería si el contribuyente en su momento habría considerado de forma correcta la apropiación de su crédito fiscal, además se debe tomar en cuenta que la Administración Tributaria se encuentra investida de amplias facultades para verificar, controlar, fiscalizar e investigar, para que de manera indistinta pueda a través de proceso específicos, verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con la validez del crédito fiscal IVA y como resultado, establecer la existencia o no de deuda tributaria, lo cual ocurrió en el caso de autos, incumplimiento que fue detallado en los puntos precedentes, en tal sentido se encuentra respondida la forma de calcular la

deuda tributaria y la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria.

De la deuda tributaria y sanción.

Conforme se ha fundamentado en los puntos anteriores, se ha constatado los reparos determinados en contra del demandante por el incumplimiento de obligaciones tributarias, que generaron una sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales.

En esa secuencia la Administración Tributaria notificó a Juan Mendoza Rojas con la Resolución Determinativa N° 1210/2013 de 17 de octubre, por el IVA omitido correspondiente a los periodos fiscales de septiembre, noviembre y diciembre de 2010, de manera que el inicio del cómputo para los referidos periodos, conforme al Parágrafo I del Artículo 60 de la Ley N° 2492 (CTB), comenzó el 1 de enero de 2011 y concluiría el 31 de diciembre de 2015, empero fue interrumpido con la notificación de la Resolución Determinativa, no estando por tanto prescrita la facultad para determinar y sancionar la Administración Tributaria, no siendo aplicable además el cómputo de 2 años por cuanto no se cumple lo estipulado por el Art.108 Parág. I. Num. 1 de la Ley 2492, por cuanto el inicio de la ejecución tributaria debe ser realizado con la Notificación de la Resolución Determinativa firme, lo cual no ocurrió, por haber sido la misma impugnada y que concluyó con la Resolución Jerárquica impugnada mediante el presente proceso Contencioso Administrativo. En tal sentido no se evidencia que se haya operado la prescripción impetrada.

Actividad de mayorista.

Sobre la alusión de que el demandante tiene una actividad económica de mayorista y que las facturas utilizadas por éste fueron legales y válidas para la deducción del crédito, esa su actividad económica no fue desconocida por la administración tributaria que consideró esa su calidad a tiempo de revisar las facturas posteriormente depuradas, al margen que sobre la legalidad o no de las mismas ya se ha argumentado en los puntos anteriores, por lo que no corresponde ya su consideración.

V. CONCLUSIONES.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no son consistentes y no demuestra las violaciones que acusa, por el contrario la AGIT con la emisión de la Resolución Jerárquica impugnada, procedió conforme a la normativa administrativa tributaria en base a los principios que rigen el procedimiento administrativo precautelando el debido proceso previsto en el art. 115 parágrafo II de la Constitución Política del Estado.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, con fundamento propio, declara: **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 20 a 24, interpuesta por Juan Mendoza Rojas contra la Autoridad General de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Impugnación Tributaria; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0760/2014, de 26 de mayo.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

[Firma]
Pastor Segundo Mamani Villca
PRÉSIDENTE

[Firma]
Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

[Firma]
Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

[Firma]
Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

[Firma]
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

[Firma]
Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

[Firma]
Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

[Firma]
Maritza Suintura Juaniquina
MAGISTRADA

[Firma]
Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO



[Firma]
Sandra Magaly Mendiola Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017

SENTENCIA N° 6.27... FECHA 22 de agosto

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 4/2017

Conforme

VOTO DISIDENTE:

[Firma]
MSc. Sandra Magaly Mendiola Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA