



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA: 628/2017.
FECHA: Sucre, 22 de agosto de 2017.
EXPEDIENTE: 716/2014.
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. 32 a 36 interpuesta por Juan Mendoza Rojas, la contestación a la demanda de fs. 46 a 59, respuesta del tercer interesado de fs. 56 a 63, réplica de fs. 106 a 109, dúplica de fs. 113 a 114, 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 0669/2014 de 28 de abril, y que la misma le causa agravios por lo que interpone la presente demanda.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Bajo el epígrafe del 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 los artículos 99, 100 y 101 del Código Tributario 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 Decreto Supremo N° 37310 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 0669/2014 de fecha 28 de abril, 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 843 y Art. 8 del Decreto Supremo N° 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° 623/13 de 04 de octubre de 2013 contenía varios vicios de nulidad y por otra parte los reparos fueron determinados de forma ilegal, puesto cumplió con las obligaciones



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

tributarias, de igual forma se habría demostrado que se le impuso una arbitraria e ilegal sanción por contravención tributaria de omisión de pago.

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 numeral III del Artículo 59 de la Ley N° 2492.

En lo relativo a la multa de incumplimiento a deberes formales, la resolución jerárquica impugnada, se parcializa de forma completa con la Administración Tributaria al confirmar la Multa por Incumplimiento de Deberes Formales y es más, desconoce la documentación presentada por el demandante, indicando que en la página 47 de 51 numeral II al indicar que “ Por su parte la Administración Tributaria en alegatos escritos, refiere que aplicó correctamente la multa por incumplimiento de deberes formales, puesto que al haberse presentado parcialmente la documentación solicitada se labró el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación, por incumplir el deber formal de presentación de toda la información y documentación requerida” Aseveraciones totalmente alejadas de la realidad de los hechos, puesto que de la lectura de la Resolución Determinativa N° 00623/2013 de fecha 4 de octubre en la página 2 refiere “Que notificada la orden de verificación de referencia el contribuyente presentó documentación solicitada, posteriormente se procedió a la verificación del crédito fiscal IVA...”, asimismo en la página 3 indica “Que del análisis de la documentación presentada por el contribuyente Mendoza Rojas Juan ...”, evidenciándose que el demandante si cumplió con la presentación de la documentación requerida, además de ello en el resto de los párrafos de la Resolución Determinativa N° 623/2013, no menciona que el demandante sólo realizó una presentación parcial de la documentación solicitada y se tenga que imponer una multa por incumplimiento de deberes formales. Pero además, se realiza una interpretación sesgada de los Arts. 160 y 162 del Código Tributario al señalar que la presentación parcial de la documentación igualmente constituye una contravención, lo que demuestra claramente que la documentación presentada no ha sido considerada en absoluto y además de la revisión del Código Tributario o de las normas relativas a la misma no establecen que una presentación parcial de documentos deban ser desvirtuados y se imponga una multa injusta.

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 0669/2014 de fecha 28 de abril de 2014, solicita se declare probada la DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA, por tanto nula y sin valor legal la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0669/2014 de fecha 28 de abril de 2014.

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. 46 a 59 que señala lo siguiente:

Sobre el punto 1 de la demanda transcribe que el Art. 29 del DS 27310 (RCTB), 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 impuesto 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 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



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

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° 0013OVI00109, comunicando que será sujeto de un proceso de determinación en la modalidad Operativo Especifico Crédito Fiscal cuyo alcance refiere al IVA de los periodos julio, agosto y septiembre de 2010, derivado de las facturas declaradas en Anexo adjunto; solicitando en dos oportunidades la presentación de documentación, la cual fue presentada en forma parcial.

Sobre el punto 4 y 5 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 6 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.

Respecto al punto 7, sobre la multa por incumplimiento de deberes formales en la presentación de la documentación requerida, se tiene que, en las contravenciones tributarias, el num. 5 del Art. 160 de la Ley N° 2492 (CTB), establece que son contravenciones tributarias el incumplimiento de otros deberes formales; asimismo el Art. 162 de la citada Ley, dispone que “el que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que ira desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50 UFV) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria”, es así que la Administración Tributaria, en virtud de su facultad normativa establecida en el Artículo 64 de la Ley N° 2492 (CTB) emite la RND 10-0037-07, que en su art. 3 señala que los Deberes Formales constituyen obligaciones administrativas que deben cumplir los sujetos pasivos o terceros responsables que se encuentran en el Código Tributario, Leyes Impositivas, Decretos Supremos y resoluciones Normativas de alcance reglamentario.

De lo expuesto, es evidente que el contribuyente omitió presentar toda la documentación solicitada por la Administración Tributaria, siendo que conforme el Num. 8, del Art. 70 de la Ley N° 2492 (CTB), se encontraba obligado a conservar en el domicilio tributario – entre otros- los libros contables y presentarlos cuando la Administración Tributaria así los requiera, y como no lo hizo incumplió un deber formal y dicha contravención es sancionada con una multa establecida en el Numeral 4.1 del Anexo Consolidado de la resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 1500 UFV.

II.1 PETITORIO.

En merito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declarare IMPROBADA la demanda contencioso administrativa impuesta por Juan Mendoza Rojas, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso Jerárquico AGIT-RJ 0669/2014, de 28 de abril de 2014, 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 13 de marzo de 2013 notificó a Juan Mendoza Rojas con la Orden de Verificación N° 0013OVI00109, cuyo alcance fue el Impuesto al Valor Agregado (IVA), derivado de la verificación del crédito fiscal, declarado por el contribuyente de los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2010. El contribuyente el 20 de marzo de 2013 mediante nota dirigida a la Administración Tributaria, solicitó



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

prórroga de 5 días hábiles para presentar la documentación requerida. A continuación el 27 de marzo del mismo año presentó documentación consistente en originales y fotocopias de los Formularios 200, Factura y Libros de Compras de los periodos julio, agosto y septiembre de 2010, así como Comprobantes de Egreso (recibos).

Posteriormente el 17 de mayo la Administración Tributaria mediante Requerimiento N° 00120188, solicitó la presentación de documentación consistente en Declaraciones Juradas del Impuesto a las Transacciones (IT) Form. 400, Libro de Ventas IVA, Notas Fiscales respecto al Debito Fiscal IVA, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Libros de Contabilidad, Kardex, Inventarios, otros medios fehacientes de Pago que respalden las compras realizadas, Contratos con los proveedores y otra documentación que solicite el fiscalizador. Así el 21 de mayo de 2013 el contribuyente solicitó ampliación para la presentación de la documentación requerida, otorgándole 3 días hábiles por única vez. A continuación el 24 de mayo de 2013, la Gerencia Distrital La Paz del SIN, recibió documentación del contribuyente consistente en originales de los Formularios 400; 42 Facturas; Libro de Ventas de los periodos julio, agosto y septiembre de 2010; extractos bancarios. Aclarando que no se presentaron los comprobantes de ingresos y egresos con respaldo, libros de contabilidad, kardex, inventarios, medios fehacientes y contratos.

El 30 de julio de 2013, la Administración Tributaria, notificó con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/VC/312/2013 de 18 de julio, que estableció una obligación tributaria preliminar de 91.958 UFV, equivalente a Bs. 169.965, por IVA omitido, intereses y sanción preliminar de la conducta del contribuyente por omisión de pago.

En tal sentido el 17 de octubre de 2013, se notificó al contribuyente con la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/RD/00623/2013 de 4 de octubre de 2013 estableciendo una obligación tributaria de 91.958 UFV, por IVA omitido, intereses y sanción preliminar de la conducta del contribuyente por omisión de pago por los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2010, 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 0137/2014, que confirma 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 0669/2014 de 28 de abril de 2014, que confirma 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. 102, 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. 106 a 109 del expediente que ratifica los términos de la demanda, dúplica de fs. 113 a 114, que reitera los argumentos de la respuesta a la demanda, de fs. 56 a

63 cursa memorial de apersonamiento en calidad de tercer interesado el que pide se declare improbadamente la demanda.

3.- Concluido el trámite se decretó a fs. 119 “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 indebida apropiación de crédito fiscal IVA de los periodos fiscales julio, agosto y septiembre 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



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

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 periodos, c) verificación y control puntual de los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los 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 las 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° 0013OVI00109, estableciéndose como modalidad "Operativo Específico Crédito Fiscal" y como alcance, la "Verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente detalladas en el Anexo Detalle de Diferencias". Como resultado de esta verificación la Administración Tributaria, emitió el Informe CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/INF/2105/2013, determinando reparos a favor del fisco por la depuración de notas fiscales; en base a dicho informe emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/VC/312/2103 de 18 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/00623/2013.

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 Específica 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 periodos, 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 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 a favor del contribuyente a ser compensado con débitos posteriores.

En ese sentido las compras que realizada 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 N° 2492, que otorga a la Administración Tributaria, las facultades de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación, a través de los procedimientos



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

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/2105/2013 y sobre la base de este la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/VC/312/2013 que observa facturas no vinculadas con la actividad económica del contribuyente, emitidas a otro NIT, Razón Social, no consigna el NIT del contribuyente, sin respaldos que demuestren la realidad económica y medios de pago probatorios que permita verificar la transacción, otorgando el plazo de 30 días para la presentación de descargos; los mismos que no fueron presentados, por lo cual el 17 de octubre de 2013, se notificó la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/RD/00623/2013, de 4 de octubre de 2013, que establece una deuda tributaria de 91.702 UFV por IVA omitido, intereses y sanción por omisión de pago por los periodos fiscales julio, agosto y septiembre 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 bajo el Código "A": Las facturas no vinculadas a la actividad económica del contribuyente, advirtiendo que según Consulta de Padrón de Contribuyentes así como del Certificado de Inscripción, el sujeto pasivo tiene como actividad principal la venta al por mayor de otros productos cursante de fs. 6 y 12 de antecedentes administrativos c.I. Asimismo, según la "Nota 1" a los Estados Financieros de la Gestión 2010, refiere que la actividad del contribuyente concierne a la comercialización y distribución de materiales y útiles de escritorio, medios para computación, limpieza, imprenta, muebles de oficina, papelería y computadoras; de la misma manera, en la Nota 2, c. Criterios de Valuación (c.2 Ingresos), señala que los ingresos son generados por la comercialización de materiales y útiles de escritorio, como también muebles de oficina, imprenta y otras relacionadas a la actividad; en consecuencia, la compra de bienes y servicios a los que hacen referencia las facturas observadas por la Administración Tributaria con el Código "A", deben estar vinculadas a dichas actividades, se evidencia que las mismas están referidas a la compra de cerveza pilsener; sin embargo, en la etapa de verificación ni en la etapa recursiva existen elementos que permitan relacionar dichas compras con las actividades desarrolladas por el sujeto pasivo y por las cuales es responsable del IVA. Afirmación que se refuerza con la verificación de las facturas de venta emitidas por Juan Mendoza Rojas, Libro de Ventas y sus extractos bancarios por los periodos

fiscalizados, en los cuales solamente se verifica la venta de material de escritorio, toner, catridge, cd, cintas de impresora, diskettes y otros insumos de computación; consiguientemente, se tiene que las compras sustentadas en las citadas facturas no cumplen con lo establecido en los artículos 8 de la Ley N° 843 y 8 del Decreto Supremo N° 21530.

Sobre la observación referida al Código "C": sin respaldos, no demuestran la realidad económica y sin medio de pago probatorio que permita verificar la transacción, 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 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.

Por lo que para el caso no se constata documentación contable que sustente la efectiva realización de los gastos según las Facturas Nos. 482, 89, 27262, 27265, 27610, 139, 141, 491, 807, 1248, 1250, 1474, 3120, 3651, 3654, 3894, 4303, 811, 817, 821, 1355, 215, 4869, 4871, 5020, 5286, 5759, 5872, 5874, 5970, 6084, 6086, 6723, 7199, 7201, 7768, 8422, 8732, 34276, 9496, 9966, 9968, 9969, 10523, 10620, 11805, 11806, 11807, 12281, 12837, 12839, 13525, 14021, 14023, 14247, 3472, 833 y 7064 (fs. 26, 30, 34, 38, 42, 46, 50, 54, 58, 62, 66, 70, 74, 78, 82, 86, 90, 94, 100, 110, 114, 118, 122, 126, 130, 134, 138, 142, 146, 150, 154, 158, 162, 166, 170, 174, 178, 189, 192, 196, 200, 203, 207, 211, 215, 219, 223, 227, 231, 235, 239, 243, 247, 251, 255, 259 y 263 de antecedentes administrativos c.I i c.II); y que permita conocer y tomar convicción de la forma y el medio de pago, el registro del ingreso y utilización de las compras o servicios que fueron adquiridos.

Por otro lado la observación con Código "B", que refiere la emisión de la factura a otro NIT, Razón Social y no consigna NIT del contribuyente, se tiene a la factura No. 11806 emitida por la Cervecería Boliviana Nacional (CBN), de la compulsas a la referida nota fiscal, se evidencia que la misma fue emitida a Alfredo Enrique Mendoza Alcoveza con NIT2287692011,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

cursante a fs. 219 de antecedentes administrativos c.II; y no así a Juan Mendoza Rojas con NIT 288958019 (sujeto pasivo de la presente verificación), siendo correcta la observación de la Administración Tributaria a la mencionada nota fiscal –entre otras- en cuanto a la titularidad del comprador de la transacción conforme al Art. 41, parágrafo I, numeral 4) de la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007.

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.

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° 623/2013 de 4 de octubre, por el IVA omitido correspondiente a los periodos fiscales de julio, agosto y septiembre 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 ya que 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.

De la multa de incumplimiento a deberes formales.

De la revisión de antecedentes se constata que el 17 de mayo de 2013, la Administración Tributaria mediante requerimiento N° 00120188, solicitó al contribuyente la presentación de documentación consistente en Declaraciones Juradas del Impuesto a las Transacciones (IT) Form. 400, Libro de Ventas IVA, Notas Fiscales respecto al Debito Fiscal IVA, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingreso y Egreso con respaldo, Libros de Contabilidad, Kardex, Inventarios, otros medios fehacientes de Pago que respalden las compras realizadas, Contratos con los Proveedores y otra documentación que el fiscalizador solicite, es así que, el 21 de mayo de 2013, el sujeto pasivo mediante nota solicitó la ampliación de plazo para la presentación de la documentación requerida por 10 días hábiles más; al efecto, el SIN le otorgó 3 días hábiles para la presentación de la documentación requerida, mediante Proveído No. 24-1289-13, notificado el 22 de mayo de 2013, asimismo, es evidente que el 24 de mayo de 2013, la Administración Tributaria, según Acta de recepción de Documentos, recibió de Juan Mendoza Rojas documentación consistente en originales de los Formularios 400; 42 Facturas; Libro de Ventas de los periodos julio, agosto y septiembre de 2010; Extractos Bancarios; con una aclaración que los comprobantes de ingreso y egreso con sus respaldos, Libros de Contabilidad, Kardex, inventarios y otros medios fehacientes de pago que no fueron presentados que cursan a fs. 308 de antecedentes administrativos c. II, por tal motivo el 28 de junio de 2013, la Administración Tributaria emitió el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00058186; por la contravención de incumplimiento de deber formal de entrega de toda 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; contravención sancionada con una multa de 1.500 UFV., y que derivó en la emisión de la repetida Resolución Determinativa.

El art. 64 de la Ley N° 2492, así como la RND 10-0037-07, que en su art. 3 señala que los Deberes Formales constituyen obligaciones administrativas que deben cumplir los sujetos pasivos o terceros responsables que se encuentran en el Código Tributario, Leyes Impositivas, Decretos Supremos y Resoluciones Normativas de alcance reglamentario asimismo señala que el incumplimiento de deberes formales es independiente del pago de la obligación tributaria; de la misma forma en el Art. 8 de la citada Resolución establece que comete contravención por incumplimiento de deberes formales el sujeto pasivo o tercero responsable que por acción u omisión no acate las normas que establecen dichos deberes y por consiguiente estará sujeto a las sanciones dispuestas en las normas vigentes; por su parte el Artículo 11, refiere que una de las sanciones por incumplimiento de Deberes Formales es la multa, fijada en



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

los límites del Artículo 162 del Código Tributario, además el Anexo A consolidado de esta resolución normativa en su Num. 4.1 establece que el incumplimiento al Deber Formal de la "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" tendrá una sanción para personas naturales de 1.500 UFV. Finalmente la imposición de Sanciones por Incumplimiento de Deberes Formales no inhibe la facultad de la Administración Tributaria, a determinar la existencia de otras obligaciones tributarias así fuere que el incumplimiento se encuentre relacionado con un mismo impuesto y periodo. En se sentido al incumplir el deber formal de presentación de la documentación requerida corresponde la sanción establecida; el hecho de que el contribuyente haya presentado sólo algunos documentos no enerva el hecho comprobado de que no presentó la totalidad de la documentación solicitada.

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 su calidad a tiempo de revisar las facturas posteriormente depuradas, al margen que sobre la legalidad o no de las misma ya se ha argumentado en los puntos anteriores, por lo que no corresponde ya su consideración.

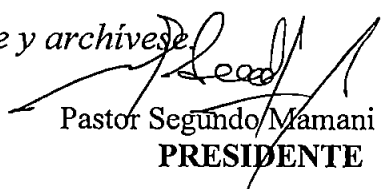
V. CONCLUSIONES.

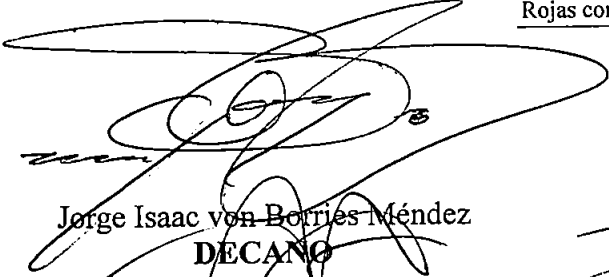
Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no son consistentes y no demuestra las violaciones que acusa, por el contrario la AGIT con la emisión de la Resolución Jerárquica impugnada, procedió conforme a la normativa administrativa 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. 35 a 38, interpuesta por Juan Mendoza Rojas contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0669/2014, de 28 de abril.

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 Canapero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

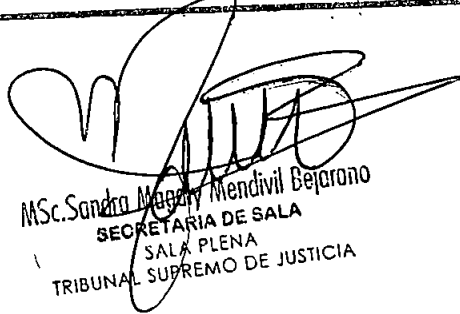

Maritza Sandra Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO




Sandra Magaly Mendiivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA	
GESTIÓN: 2017.....	
SENTENCIA Nº 628.....	FECHA 22 de agosto
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2017.....	
<u>conforme</u>	
VOTO DISIDENTE:	


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