



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA: 649/2017.
FECHA: Sucre, 22 de agosto de 2017.
EXPEDIENTE: 713/2014.
PROCESO : Contencioso.
PARTES: Juan Mendoza Rojas contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Maritza Suntura Juaniquina.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 32 a 36 vta., subsanada a fs. 40, interpuesta por Juan Mendoza Rojas, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0670/2014 de 28 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 45 a 53, la réplica de fs. 105 a 108 vta.; dúplica de fs. 112 a 113, la intervención de la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, en su calidad de tercero interesado (fs. 57 a 65); antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Como único antecedente el demandante relata que, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0670/2014 de 28 de abril, le fue notificada mediante cédula de 06 de mayo de 2014, contra la cual en uso de las facultades que le conceden los arts. 147 del Código Tributario Boliviano (CTB) y 778 y 780 del Código de Procedimiento Civil (CPC), interpone la presente demanda con la correspondiente expresión de agravios.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Respecto al método de determinación, refiere que la autoridad demandada al igual que la Gerencia Distrital I La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, manejan conceptos de fiscalización y verificación como si fueran similares o iguales, cuando son nociones totalmente diferentes en la determinación de la obligación tributaria, ya que la **fiscalización** es la revisión, control y verificación que realiza la Administración Tributaria respecto a los Tributos que administra, sin necesidad de que el contribuyente lo solicite, comprobando de esta forma el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias; mientras que 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 de sus obligaciones de exhibir en un lugar visible el Número de Identificación Tributaria (NIT), tener los Libros Ventas y Compras IVA, emitir facturas ,etc. Consiguientemente, el método de determinación del procedimiento de fiscalización establecido en el art. 104 del CTB, que se emplea para determinar la deuda tributaria, fue utilizado inicialmente de forma equivocada por la Administración Tributaria,

14

efectuando la conversión arbitraria de e ilegal del Crédito Fiscal en Deuda Tributaria; lo cual fue validado por la autoridad demandada.

En cuanto a la Fiscalización del Crédito Fiscal de los periodos enero, febrero y marzo de 2010, arguye que, la misma se basó "inexactamente" en los arts. 96, 98, 99, 100 y 101 del CTB; sin embargo, los arts. 99, 100 y 101 del CTB y 29 y 32 del Decreto Supremo (DS) 27310, están establecidos concretamente para el control, comprobación, verificación, fiscalización, determinación de tributos y ejecución de la deuda tributaria, no siendo "creados" para la fiscalización del crédito fiscal, entonces al estar amparada en dichos artículos, es ilegal y arbitrario.

Con relación a la Verificación del Crédito Fiscal y los Requisitos para el cómputo del Crédito Fiscal, manifiesta 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; sin embargo, la AGIT y 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 lo que todas las facturas que fueron observadas para deducir el impuesto son absolutamente válidas para el Crédito Fiscal.

Denuncia reparos mal efectuados, ya que la AGIT en concordancia con el Fisco, sostiene que los descargos presentados no tienen relación con su actividad olvidándose que tiene una actividad económica de mayorista según el Número de Identificación Tributaria (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 del CTB, referente a los Componentes de la deuda tributaria y a la fórmula de la deuda tributaria y art. 8 del DS 27310, referente a la Determinación y Composición de la Deuda Tributaria.

Agrega que el aspecto de fondo en el presente caso, es el referido a que la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, 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 arts. 8 de la Ley N° 843 y 8 del DS 21530, en los cuales no se establece con claridad en base a qué 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 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 que 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 abril, mayo y junio de 2010, se encuentra prescrita por disposición del art. 59.III de la Ley N° 2492.

En lo relativo a la multa de incumplimiento a deberes formales, manifiesta que 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”* (sic).

Aseveraciones totalmente alejadas de la realidad de los hechos, puesto que de la lectura de la Resolución Determinativa N° 00621/2013 de fecha 4 de octubre, en la página 2 refiere: *“Que, transcurrido el plazo de entrega de documentación solicitada de acuerdo a la Orden de Verificación N° 00130VI00108 de fecha 07 de marzo de 2013, el contribuyente presentó documentación solicitada...”* (sic); asimismo, en la página 3 indica: *“Que del análisis de la documentación presentada por el contribuyente Mendoza Rojas Juan...”*, evidenciándose que cumplió con la presentación de la documentación requerida, además de ello en el resto de los párrafos de la Resolución Determinativa N° 621/2013, no menciona que el contribuyente sólo realizó una presentación parcial de la documentación solicitada y se tenga que imponer una multa por incumplimiento a deberes formales, realizando una interpretación sesgada de los arts. 160 y 162 del CTB, 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.

Reitera que su actividad económica es la de mayorista, que se encuentra registrada 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, Ya que 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 ello, 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 facturas 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 76 de la Ley N° 2492; puesto que fueron

dosificadas y autorizadas por la propia Gerencia Distrital I La Paz, cumpliendo los requisitos exigidos para tales cometidos.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda y se anule la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0669/2014 de fecha 28 de abril.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 26 de noviembre de 2014, que cursa de fs. 45 a 53, señalando lo siguiente:

Con relación al primer agravio denunciado, indica que el art. 29 del DS 27310, 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 incorporarán 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.

Respecto al segundo agravio aclara que, los arts. 139 inc. b) y 144 del CTB y 198 inc. e) y 211.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.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

En referencia al tercer agravio, indica 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 la Orden de Verificación, comunicando que será sujeto de un proceso de determinación en la modalidad Operativo Especifico Crédito Fiscal cuyo alcance refiere al IVA de los periodos abril, mayo y junio de 2010, derivado de las facturas detalladas en Anexo adjunto; solicitando en dos oportunidades la presentación de documentación, la cual fue presentada en forma parcial.

En lo que respecta a los agravios cuarto y quinto, refiere que el art. 1 de la Ley N° 843, 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 de la misma Ley, 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 arts. 7 y 8 de la citada Ley, considerando a este efecto, que sólo 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 843.

En cuanto al séptimo agravio, sobre la multa por incumplimiento de deberes formales en la presentación de la documentación requerida, se tiene que, en las contravenciones tributarias, el art. 160.5 del CTB, establece que son contravenciones tributarias el incumplimiento de otros deberes formales; asimismo, el art. 162 del citado Código, 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 art. 64 del CTB, emitió la Resolución Normativa de Directorio (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, igualmente señala que, el incumplimiento de Deberes formales es independiente del pago de la obligación tributaria.

De lo expuesto, es evidente que el contribuyente omitió presentar toda la documentación solicitada por la Administración Tributaria, siendo que conforme al art. 70.8 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's.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, solicitó se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0670/2014 de 28 de abril.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

De la revisión de los antecedentes de emisión de la Resolución impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia que:

- La Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, el 13 de marzo de 2013, notificó a Juan Mendoza Rojas con la Orden de Verificación N° 0013OVI00108, cuyo alcance fue el Impuesto al Valor Agregado (IVA), derivado de la verificación del crédito fiscal, declarado por el contribuyente de los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2010.
- Luego, el contribuyente el 20 de marzo de 2013, mediante nota dirigida a la Administración Tributaria, solicitó 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, Facturas y Libros de Compras de los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2010, así como Comprobantes de Egreso (recibos).
- Posteriormente, el 17 de mayo de 2013, la Administración Tributaria mediante Requerimiento N° 00120187, 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 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, otorgándosele 3 días hábiles por única vez. A continuación el 24 de ese mes y año, la



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Gerencia Distrital La Paz del SIN, recibió documentación del sujeto pasivo, consistente en originales de los Formularios 400; 42 Facturas; Libro de Ventas de los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2010; extractos bancarios de los mismos periodos fiscalizados.

- Posteriormente, el 30 de julio de 2013, la Administración Tributaria, notificó personalmente a Juan Mendoza Vargas, con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/VC/301/2013 de 18 de julio, que estableció una obligación tributaria preliminar de 111.091.- UFV's, equivalente a Bs. 205.332.-, 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/0621/2013 de 04 de octubre de 2013, estableciendo una obligación tributaria de 110.663 UFV's, por IVA omitido, intereses y sanción preliminar de la conducta del contribuyente por omisión de pago por los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2010, así como multa por incumplimiento a deberes formales.
- Contra dicha Resolución Determinativa el contribuyente interpuso recurso de alzada, el cual fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0138/2014, que resolvió confirmar la Resolución Determinativa 0621/2013.
- Resolución de Alzada contra la cual el contribuyente interpuso recurso jerárquico, que culminó en la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0670/2014 de 28 de abril de 2014, que confirmó la Resolución de Alzada.
- 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. 105 a 108 vta., en la que ratificó los términos de la demanda; así también de fs. 112 a 113, cursa la réplica en la cual la autoridad demandada reiteró los argumentos de la respuesta a la demanda, finalmente de fs. 57 a 65 cursa memorial de apersonamiento de la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, en calidad de tercer interesado, en el que pide se declare improbadamente la demanda.
- Concluido el trámite, a fs. 114 se decretó "Autos para sentencia".

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a 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 abril, mayo y junio 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.

V.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que pudiesen ejercer 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, así el art. 778 del CPC, 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 el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”*.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, 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; por consiguiente, se procede a 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 AGIT y la Administración Aduanera; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la Ley 620.

V.2. Del método de Determinación.

Al respecto es necesario referirse a los arts. 66 y 100 del CTB, 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 Boliviano 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



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

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 de 2013, la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, notificó al contribuyente Juan Mendoza Rojas con la Orden de Verificación N° 0013OVI00108, 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 Final CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/INF/2082/2013, determinando reparos a favor del fisco por la depuración de notas fiscales; con base en dicho informe, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/VC/301/2013 de 18 de julio de 2013, notificado con este acto el contribuyente no presentó los descargos correspondientes, por lo que el Fisco, en cumplimiento de sus funciones y atribuciones emitió la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/RD/00621/2013.

Luego de citar la normativa aplicable y los antecedentes del caso, se evidencia que si bien existe diferencias entre estos dos procedimientos (verificación y fiscalización), 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 sólo 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 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 una 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 la 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 Boliviano no establece ninguna diferencia en el procedimiento a seguir, toda vez que ambos procesos establecen o no, la deuda tributaria mediante una Resolución Determinativa, así lo dispone el Parágrafo I del art.95 del 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.

V.3. 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. 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, mientras que el art. 8 del mismo cuerpo normativo, se refiere al crédito fiscal, que 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 citada Ley 843, indica que 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 repuesta.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

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 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 en sentido 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 que no resulta evidente lo argumentado por el demandante.

V.4. Reparos mal efectuados.

En referencia a la validez del crédito fiscal, de acuerdo a norma existen "Otros requisitos" que deben ser cumplidos para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara ante la Administración Tributaria: **1)** La existencia de la factura original; **2)** Que la compra se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; y; **3)** Que la transacción haya sido efectivamente realizada. En el presente caso de los antecedentes administrativos descritos en el acápite anterior, se pone en evidencia el cumplimiento del primer requisito; sin embargo, el mismo no es suficiente para considerar su validez de conformidad a la normativa vigente.

Sobre este detalle, las disposiciones vigentes y los principios generales del derecho tributario nos permiten concluir que el cómputo de un crédito fiscal en el IVA está determinado a la existencia real de una operación que en principio se encuentre respaldada por un documento debidamente emitido, correspondiendo al responsable que pretende hacer valer los mismos, demostrar dicha existencia cuando ello esté en duda y sea requerido de manera fundada por el Fisco. En tal mérito, no alcanza con cumplir con las formalidades que requieren las normas, pues adicionalmente, cuando ello sea necesario, deberá probarse que la operación existió, pudiendo recurrirse a cualquier medio de prueba procesal: libros contables, inventario de la firma, pericias, que la operación se ha pagado y a quién, particularmente si se utilizan medios de pago requeridos, como cheques propios o transferencias bancarias, entre otros.

En referencia a este punto, para una mejor comprensión de los actos administrativos de la Administración Tributaria, en referencia al incumplimiento de los requisitos del crédito fiscal; la Ley 843 en su art. 4 inc. a), señala que: *"El hecho imponible se perfeccionará: a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente"*; por su parte, el inc. a) del art. 8 de la misma Ley, establece que: *"Del impuesto determinado por la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el artículo 15 sobre el monto de*

las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.

Solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen”.

De la normativa glosada precedentemente, se establece que la obligación tributaria está determinada por el hecho imponible, en este caso, son las normas tributarias las que regulan y determinan cuáles son los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones tributarias, tomando en cuenta que no solamente se considera la existencia material del objeto del hecho imponible, sino todo el conjunto de circunstancias que dan origen a la obligación tributaria, para el efecto, deben de acreditarse estos hechos imponibles a través de notas fiscales que demuestren que efectivamente se han realizado las operaciones; sin embargo, debe tomarse en cuenta que el crédito fiscal que en este caso es el monto del IVA 13%, consignado en las facturas de compra, que sirven para descontar en débito fiscal que debe de realizar el sujeto pasivo de este impuesto; porcentaje que se obtiene de aplicar la alícuota o tasa del impuesto a todas las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obra, o por prestación de servicios que se hubieran realizado, en la medida que vinculen con las operaciones gravadas y sobre las cuales se acrediten a través de la factura, que se ha pagado el IVA; sin embargo, este crédito fiscal, debe de cumplir requisitos indispensables, determinados en las normas antes referencias.

Es así que la Administración Tributaria como resultado del proceso de verificación, emitió el Informe Final CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/INF/2082/2013 y sobre la base de este pronunció la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/VC/301/2013, que observó las 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 permitan 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 personalmente al contribuyente con la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/RD/00621/2013 de 04 de octubre de 2013, la cual estableció una deuda tributaria de 110.663 UFV's por IVA omitido, intereses y sanción por omisión de pago por los periodos fiscales abril, mayo y junio 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. Asimismo, según la *Nota 1* a los



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

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, evidenciándose que las facturas Nos. 13550, 13552, 13719, 14767, 15613, 15615, 16344, 16685, 16687, 17564, 18561, 18563, 19057, 19568, 20069, 20152, 21442, 21444, 21718 y 22097 emitidas por la Cervecería Boliviana Nacional, están referidas a la compra de cerveza *pilsener*; sin embargo, en la etapa de verificación ni en la etapa recursiva, el contribuyente presentó elementos de prueba 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 arts. 8 de la Ley N° 843 y 8 del DS 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, al respecto es pertinente señalar que el art. 2 de la Ley 843, 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 art. 8.II del CTB; es decir, tomar la realidad de los hechos y apartarse de las formas adoptadas por el sujeto pasivo; asimismo, si bien en el citado Código no existe norma expresa referida a los libros contables, en aplicación del art. 5.II de la Ley 2492, relativo a la supletoriedad, corresponde aplicar lo dispuesto en el Código de Comercio que en sus arts. 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 art. 37 del citado Código de Comercio, 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 de autos, no se constata documentación contable que sustente la efectiva realización de los gastos según las Facturas Nos. 2172, 13550, 13552, 13719, 14767, 15613, 15615, 16344, 16685, 16687, 17564, 759, 1651, 1654, 1656, 18561, 18563, 19057, 19568, 20069, 20152, 21442, 21444, 21718, 22097, 777, 785, 871, 873, 23489, 23578, 23580, 24380, 24787, 24789, 25189, 25791, 25904, 25905, 26203, 26471, 26473, 2195, 1671, 1677 y 1678 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 lo glosado precedentemente, se tiene que 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.

V.5. De prescripción de la sanción por omisión de pago.

El art. 59.I.1 de la Ley N° 2492, señala que las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los cuatro años sea para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; estableciendo en su art. 60 que el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.

De igual forma el art. 61 inc. a) de la Ley N° 2492, prevé la interrupción de la prescripción con la notificación de la resolución determinativa, a su vez, el art. 62.I de la misma Ley, establece que el curso de la prescripción se suspende con la notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente, iniciándose este cómputo en la fecha de notificación respectiva y se extiende por seis meses.

Ahora bien, conforme se ha fundamentado en los puntos anteriores, se constató 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° 621/2013 de 04 de octubre, por el IVA omitido correspondiente a los periodos fiscales de abril, mayo y junio de 2010, de manera que el inicio del cómputo para los referidos periodos, conforme al art. 60.I del CTB, comenzó el 1 de enero de 2011 y concluiría el 31 de diciembre de 2014; empero, dicho cómputo fue interrumpido con la notificación de la Resolución Determinativa, no estando por tanto prescrita la facultad de la Administración Tributaria para determinar y sancionar, no siendo aplicable el cómputo de 2 años ya que no se cumple lo estipulado por el art. 108.I.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.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

V.6. 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° 00120187, 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, Kárdex, 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 Servicio de Impuestos Nacionales le otorgó 3 días hábiles para la presentación de la documentación requerida, mediante Proveído No. 24-1288-13, 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; 64 Facturas; Libro de Ventas de los periodos abril, mayo y junio de 2010; Extractos Bancarios de los periodos abril y mayo de 2010, con la aclaración de que los extractos bancarios de junio de 2010, así como los comprobantes de ingreso y egreso con sus respaldos, Libros de Contabilidad, Kárdex, inventarios y otros medios fehacientes de pago, no fueron presentados, por tal motivo el 28 de junio de 2013, la Administración Tributaria emitió el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00058185; 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's, y que derivó en la emisión de la repetida Resolución Determinativa.

Al respecto, el art. 64 de la Ley 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 art. 11 del mismo cuerpo normativo, refiere que una de las sanciones por incumplimiento de Deberes Formales es la multa, fijada en los límites del art. 162 del CTB, además el Anexo A consolidado de dicha 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's. 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 la presentación de la documentación requerida corresponde la sanción establecida, pues si bien el contribuyente presentó sólo algunos documentos, esto no enerva el hecho comprobado de que no presentó la totalidad de la documentación solicitada, por lo cual no corresponde atender la pretensión del demandante en cuanto a este punto.

V.7. 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 fiscal, 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.8 Conclusiones.

Por todo lo expuesto, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, el emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0670/2014 de 28 de abril, obró de manera correcta, en observancia del principio de legalidad, por lo que corresponde declarar improbada la demanda contenciosa administrativa.

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 cursante de fs. 32 a 36 vta., subsanada a fs. 40, 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 0670/2014 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


Romulo Calle Mamani
MAGISTRADO



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

[Signature]
Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

[Signature]
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

[Signature]
Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

[Signature]
Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

[Signature]
Maritza Suintura Juaniquina
MAGISTRADA



[Signature]
Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

[Signature]
Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA
GESTIÓN: 2017
SENTENCIA N° 649 FECHA 22 de agosto
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2017
Conforme
VOTO DISIDENTE:

[Signature]
MSc Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA