

RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0119/2012

La Paz, 27 de febrero de 2012

Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria: **Resolución ARIT-CBA/RA 0256/2011, de 17 de noviembre de 2011, del Recurso de Alzada**, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba.

Sujeto Pasivo o Tercero Responsable: **Compañía Agroforestal Bolivia SRL "CAFOB SRL"** representada por Marlen Ximena Mendoza LLanqui.

Administración Tributaria: **Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada por Ruth Esther Claros Salamanca.

Número de Expediente: **AGIT/0653/2011//CBA-0108/2011.**

VISTOS: Los Recursos Jerárquicos interpuestos por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (fs. 94-97 vta., del expediente) y por la Compañía Agroforestal Bolivia CAFOB SRL (fs. 117-124 y 128 del expediente); la Resolución ARIT-CBA/RA 0256/2011, de 17 de noviembre de 2011, del Recurso de Alzada (fs. 76-86 del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0119/2012 (fs. 156-195 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

CONSIDERANDO I:

I.1. Antecedentes de los Recursos Jerárquicos.

I.1.1. Fundamentos de la Administración Tributaria.

La Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada legalmente por Ruth Esther Claros Salamanca, según Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0386-11, de 30 de septiembre de 2011 (fs. 93 del expediente), interpone Recurso Jerárquico (fs. 94-97 vta., del expediente), impugnando la Resolución ARIT-CBA/RA 0256/2011, de 17 de noviembre de 2011, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba. Presenta los siguientes argumentos:

- i. Hace referencia al art. 8-I de la Ley 2492 (CTB) y señala que no se discute que la Ley 2492 (CTB) y DS 27310 establezcan diferencias entre los procedimientos de verificación y fiscalización, puesto que el alcance que tiene cada uno es distinto, empero, su procedimiento es el mismo, aseveración que indica fue puesta de manifiesto ante la ARIT sin que ésta haya establecido claramente su posición, limitándose a manifestar que la notificación con la Orden de Verificación no es causal de suspensión al término de la prescripción. Añade, que se debe considerar que los procedimientos de determinación tanto de una orden de fiscalización como de una verificación se realiza con las mismas fases, etapas, métodos y trámites, sin tomar en cuenta la diferencia entre una u otra orden, mucho más cuando el Código Tributario otorga características particulares solo a la orden de fiscalización, sin embargo, esto no impide recurrir a la analogía establecida en la normativa señala.
- ii. Prosigue que el art. 61-a) de la Ley 2492 (CTB), prevé la interrupción de la prescripción con la notificación de la Resolución Determinativa sin distinguir que ésta provenga de una orden de verificación o una orden de fiscalización; planteándose las siguientes interrogantes: si tanto la verificación como la fiscalización concluyen en una Resolución Determinativa que interrumpe la prescripción, porque el inicio del procedimiento de verificación no suspendería el cómputo de la prescripción como sucede con el inicio de la fiscalización; pues si las diferencias que refiere la ARIT son tan determinantes para que no opere la suspensión con la notificación con la orden de verificación, porque la Resolución Determinativa resultante de este procedimiento tiene los mismos efectos que la Resolución Determinativa que resulta de un procedimiento de fiscalización.
- iii. Señala que en realidad la lógica jurídica aplicada en la Resolución de Alzada tiende a ser lo que en el léxico popular llamamos un arma de doble filo; a tal efecto transcribe el art. 156 de la Ley 2492 (CTB) y arguye que por analogía e interpretación extensiva el SIN tiene la obligación de reconocer la reducción de sanciones a favor del contribuyente; empero, que en la lógica de la ARIT se tendría que desestimar toda solicitud y beneficio de reducción de sanciones, por el simple hecho de que la Orden de Verificación no esta incluida de manera expresa en el artículo de referencia, en detrimento del contribuyente, al exigir el pago del 100% de la sanción por el ilícito tributario, en ese, entendido indica que tendrá presente el fallo que emita la AGIT en el caso de autos, para proceder a negar este beneficio.
- iv. Asimismo, cita el art. 104 (no señala de que norma) e indica que se puede advertir que las disposiciones citadas hacen referencia únicamente al término de

fiscalización, empero que aquello no es impedimento legal alguno para que la Administración Tributaria haya adecuado sus procedimientos de verificación aquella normativa por analogía e interpretación extensiva, aspecto este que no ha sido considerado por la ARIT, mucho menos ha requerido un pronunciamiento por el Director Regional, careciendo en todo caso la Resolución de Alzada de los requisitos señalados por el art. 211-I de la Ley 3092 (Título V del CTB), que establece que las resoluciones se dictarán en forma estricta y que debe fundamentarse y emitir decisión expresa, positiva y precisa en relación a las cuestiones planteadas por las partes, de lo que se advierte que la Resolución de Alzada no cumple con estos requisitos.

v. Por otra parte, argumenta que a fs. 42 cursa el Acta de Infracción N° 014722 por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación por incumplimiento del deber formal por la falta de presentación de la documentación solicitada, de acuerdo a requerimiento N° 10552 en la fecha señalada por la Administración Tributaria, sancionando a la Compañía Agroforestal Bolivia con una multa de 3.000 UFV, actuado sobre el cual dejó en claro su existencia en el memorial de respuesta, de 2 de agosto de 2011, en el que solicita se dicte resolución confirmatoria de la Resolución Determinativa 17-00167-11, de 15 de junio de 2011, obviamente con todos los accesorios y reparos contenidos en ella; sin embargo, la ARIT a tiempo de resolver el recurso, omitió pronunciarse respecto al Acta de Contravención referida, correspondiendo confirmar el Acta de Infracción mencionada.

vi. Refiere que al reconocer el Código Tributario la analogía y la interpretación extensiva, se evidencia que el término de la prescripción se ha suspendido al momento de la notificación con la Orden de Verificación N° 3910OVE00070, en virtud a que el 14 de diciembre de 2010, se notificó personalmente al representante de CAFOB SRL con dicho acto, toda vez que la fiscalización como la verificación constituyen mecanismos para establecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos y/o terceros responsables en el ejercicio de su potestad recaudadora; más aún, cuando ambos procedimientos concluyen con una Resolución Determinativa declarando o no adeudos tributarios, por lo que surge la necesidad de mutar o cambiar el lineamiento sentado, tanto por la ARIT como por la AGIT, en sus distintas resoluciones por la irrefutable contundencia de los fundamentos esgrimidos, por lo que ratifica inextenso el contenido del memorial de 2 de agosto de 2011, que sirvió para el responde al recurso de alzada planteado por el sujeto pasivo.

vii. En ese entendido, considera que la Resolución de Alzada al argumentar y establecer la prescripción de los periodos agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2006, porque no existe causal de suspensión que se haya suscitado durante el término de prescripción, no responde a los antecedentes del proceso y a los papeles de trabajo, mucho menos a una interpretación legal, justa y equitativa de las normas que rigen la materia, toda vez que en el marco de los fundamentos legales descritos demuestra que tanto la notificación con la orden de fiscalización como con la orden de verificación tienen efecto suspensivo en el cómputo de la prescripción en virtud a la interpretación extensiva y análoga que debe proceder sobre el art. 62-I de la Ley 2492 (CTB).

viii. Finalmente, solicita se revoque totalmente la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0256/2011, de 17 de noviembre de 2011, y deliberando en el fondo declare firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-00167-11, de 15 de junio de 2011, en todas sus partes.

I.1.2. Fundamentos del Sujeto Pasivo.

La Compañía Agroforestal Bolivia SRL CAFOB SRL, representada legalmente por Marlen Ximena Mendoza LLanqui, según Testimonio de Poder N° 378/2011, de 1 de julio de 2011 (19-21 vta. del expediente), interpone Recurso Jerárquico (fs. 117-124 del expediente), impugnando la Resolución ARIT-CBA/RA 0256/2011, de 17 de noviembre de 2011, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba. Presenta los siguientes agravios:

i. Expresa que la Administración Tributaria estaba en la obligación de reconocer la realidad material, en cuanto a las facturas por la compra de postes de José Ballejos Segovia, calificadas como no válidas para crédito fiscal, correspondiendo aplicar el art. 81 de la Ley 2492 (CTB) en cuanto a las pruebas aportadas, mismas que determinan que existe una infraestructura industrial de tratamiento de postes para su posterior venta, constituyéndose en fuente generadora de ingresos por provisión de postes a sus clientes; señala, que bajo las reglas de la sana crítica correspondía reconocer el crédito fiscal para el período diciembre 2006, puesto que por la dependencia que existe entre las compras y ventas de postes no puede negarse la existencia de las compras.

ii. Indica que en el Código Tributario existe la presunción a favor del sujeto pasivo de la obligación tributaria, misma que se aplica junto con el principio de buena fe y transparencia, por lo que se presume que CAFOB SRL ha cumplido sus obligaciones tributarias por haber observado sus obligaciones materiales y formales, debiendo la Administración Tributaria, en debido proceso probar lo contrario. Añade, que el art. 80-III de la Ley 2492 (CTB) permite admitir presunciones como medio de prueba con la condición de que entre el hecho demostrado y aquél que se trate de deducir haya un enlace lógico y directo según las reglas del sentido común; presunciones que además admiten prueba en contrario, en tal entendido, señala que presentó todas las pruebas necesarias, reconociendo el SIN la existencia material de la industria de tratamiento de postes que ejerce, además, de constatar que existen ventas gravadas precisamente por la venta de postes, evidenciando la existencia de ingresos por esa prestación, por lo que se presume por sentido común que existen gastos necesarios para la adquisición de postes en estado primario.

iii. En tal entendido, solicita se valore las pruebas documentales que constan en antecedentes administrativos, concluyendo que la Administración Tributaria debió utilizar la libre valoración de la prueba reconocida por el art. 81 de la Ley 2492 (CTB), que consiste en una operación mental que el operador jurídico realiza, es decir, basado en sus conocimientos, experiencia y especialidad valora de manera libre y objetiva cada uno de los medios de prueba ofrecidos en el procedimiento para que la AGIT llegue al convencimiento de la realidad material en cuanto a la venta de postes tratados. Añade, que los pagos efectuados tienen un registro contable que es procedente para fines tributarios; y que su actividad corresponde a una fábrica de postes para su venta posterior y que el crédito fiscal por las compras al proveedor José Ballejos le pertenece a CAFOR SRL.

iv. Respecto a los saldos negativos que supuestamente presenta la contabilidad de diciembre 2006, indica que esta conclusión es ilegal y responde a un análisis incompleto de los antecedentes ya que precisamente los medios fehacientes de pago que prueban materialmente que las transacciones se realizaron efectivamente, son los comprobantes de egreso que elabora para la compra de bienes y servicios, según se valida con los recibos de caja emitidos por la empresa; correspondiendo elaborar un control cuenta caja que debía establecer que durante todo el año 2006 en total percibieron ingresos en caja que cubren los pagos materiales efectuados; por lo que mal se puede llegar a la conclusión que no existe evidencia de los pagos efectuados a favor de José Ballejos Segovia.

- v. Continúa que la labor de controlar la cuenta caja escapa a los alcances de la verificación, porque con los propios argumentos de la ARIT se establece que la verificación tiene un alcance determinado, dirigido a revisar elementos o datos específicos del crédito IVA, situación que no ocurre en los procesos de fiscalización sean totales o parciales, donde las actividades de control y revisión, son integrales y abarcan mayores elementos o datos relacionados con las transacciones económicas realizadas por el sujeto pasivo; la Administración Tributaria debió instaurar un proceso de fiscalización por cuerda separada, es decir, debió analizar los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2006, información sobre la determinación del debito fiscal IVA declarado, Libro Mayores, Comprobantes Contables, Certificados de pagos y facturas en su conjunto, si el propósito era validar o invalidar los registros contables del período diciembre 2006.
- vi. Aduce que la Administración Tributaria no tomó en cuenta el alcance del art. 4-d) de la Ley 2341 (LPA) en el que uno de los principios por los que se debe regir la actividad administrativa es la verdad material que establece que la Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil; en el presente caso, la Administración Tributaria debió utilizar el proceso de fiscalización y no el de verificación para controlar la cuenta de caja y validar los pagos efectuados a José Ballejos Segovia, cuyas facturas emitidas fueron declaradas inválidas para el crédito fiscal del período diciembre 2006, de forma ilegal.
- vii. Sobre el incumplimiento de deberes formales, señala que Alzada establece que los registros contables de CAFOB SRL, vulneran la Norma de Contabilidad 1 (NC1), el Principio de Exposición y el art. 36 del Código Civil, argumento que considera ilegal ya que el Código Tributario establece que el SIN en su función fiscalizadora puede extender actas donde se recogen hechos, situaciones y actos del sujeto pasivo que hubieren sido verificados y comprobados, las cuales hacen prueba de los hechos recogidos en ellas, salvo que se acredite lo contrario (art. 77-III, CTB). Además, que el código establece que los hechos u omisiones conocidos por los funcionarios dentro los alcances del art. 68 del Código Tributario, harán prueba preconstituida de la existencia de los mismos (art. 104-II CTB).
- viii. Señala que la Administración Tributaria no establece ningún ilícito respecto a los registros contables de la empresa CAFOB SRL y menos en el proceso de fiscalización se han extendido Actas de Infracción que estén relacionadas con los deberes formales de los registros contables de acuerdo a la RND 10-0021-04, por lo

que la Administración Tributaria respecto a estos hechos valida todos los registros contables de nuestra empresa y el hecho de haber vulnerado alguna norma de contabilidad importa un nuevo hecho que no pudo ser resuelto en la resolución de alzada, porque no constituye un hecho controvertido y mal puede la AGIT avalar este ilegal argumento que aparece en la resolución de alzada.

- ix. En cuanto a la depuración de facturas, señala que ratifica la existencia de facturas originales emitidas por José Ballejos Segovia ya que fueron verificadas por los fiscalizadores encargados, cuyas fotocopias se encuentran en antecedentes administrativos, cumpliendo así el primer requisito para la atribución del crédito fiscal, tal cual demuestra con los Libros de Compras IVA que presentó oportunamente. Además, que la Administración Tributaria debió considerar que pese a que fueron denunciadas las facturas como extraviadas recién en octubre de 2010, las mismas no fueron desactivadas del sistema como manda la normativa interna del SIN ya que no existe evidencia documental de que se hayan realizado las tres publicaciones consecutivas (legibles) en un periódico de circulación nacional que indique el NIT, nombre o razón social del sujeto pasivo, número de autorización y el rango de las facturas en blanco, comunicando que quedan anuladas por extravió.
- x. Prosigue que tampoco merece fe pública la denuncia del extravió ante la Fuerza Especial de Lucha Contra el Crimen (FELCC) que fue realizada en abril 2008 y peor aún, si este proceso no culminó como manda la Ley con una sentencia judicial ejecutoriada que reconozca que el extravió se debió a un descuido de José Ballejos Segovia o esté relacionado con un acto criminal de robo o hurto para perjudicar al fisco; por lo que en los hechos la conducta de José Ballejos Segovia respecto al extravió de facturas no tiene el respaldo documental necesario para declararlas no válidas o anuladas y este hecho que es atribuible al emisor de las mismas no impide que pueda identificar otros datos y evidenciar que verdaderamente las facturas han sido emitidas a favor de CAFOB SRL, siendo legal el beneficio del crédito fiscal; por lo que solicita, se anulen obrados hasta que se dicte una nueva Vista de Cargo para el período diciembre 2006 y se establezca en debido proceso la validez o no de las facturas por extravió, aspecto que ni siquiera se ha establecido en la Resolución Determinativa.
- xi. Manifiesta que en función a lo expuesto, se estaría vulnerando los derechos constitucionales al debido proceso, defensa y seguridad jurídica, lo cual también es suficiente motivo para determinar la nulidad de obrados prevista en el art. 35 incs. c) y d) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), aplicable en materia tributaria

de acuerdo con el art. 74-1 del Código Tributario; ya que por mandato del art. 23 de la Ley 2341 (LPA) era deber de la Administración Tributaria iniciar una fiscalización para controlar la cuenta de caja y no exceder los límites del proceso de verificación; además, debió identificar los incumplimientos de deberes formales de los registros contables, aspecto que aparece en la resolución de alzada, sin que siquiera se haya hecho referencia a la Resolución Determinativa impugnada, nulidad que se completa con la falta de investigación del extravío de facturas denunciada por el contribuyente José Ballejos Segovia sin cumplir con las formalidades establecidas.

xii. Expresa que corresponde propugnar la Resolución de Alzada en lo que revoca la Resolución Determinativa N° 17-00167-11, de 15 de junio de 2011, por prescripción de la depuración del crédito fiscal IVA, períodos fiscales agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2006, toda vez que del análisis efectuado por la ARIT se establece que no existe ninguna causal de suspensión que se haya suscitado durante el término de prescripción en los periodos mencionados, por lo que el derecho de la Administración Tributaria para controlar, verificar, fiscalizar e investigar tributos, determinar deuda tributaria y sanciones para el IVA de dichos periodos, prescribió el 31 de diciembre de 2011.

xiii. Finalmente, solicita se revoque la Resolución de Alzada y consiguientemente se revoque totalmente la Resolución Determinativa 17-00167-11 declarando la prescripción de la depuración del crédito fiscal IVA periodos agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2006 y declarando la validez del crédito fiscal de las facturas observadas por diciembre de 2006; o en su caso, declare la nulidad de obrados hasta el vicio mas antiguo, es decir, hasta que se emita nueva una Vista de Cargo limitando su accionar a los alcances de la verificación, sin entrar en acciones de control que corresponden al proceso de fiscalización en cuanto a los registros contables si es que hubieren y la investigación previa sobre el supuesto extravío de facturas denunciado por el contribuyente José Ballejos Segovia.

I.2. Fundamentos de la Resolución del Recurso de Alzada.

La Resolución ARIT-CBA/RA 0256/2011, de 17 de noviembre de 2011, del Recurso de Alzada pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba (fs. 76-86 del expediente), resuelve revocar parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-00167-11 de 15 de junio de 2011, en consecuencia, declara la prescripción de la depuración del crédito fiscal IVA correspondiente a los periodos fiscales agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2006; manteniendo firme y

subsistente la depuración del mismo, por el período diciembre 2006; con los siguientes fundamentos:

- i. Sobre la **suspensión de la prescripción** señala que el alcance de la Orden de Verificación comprende los períodos fiscales agosto, septiembre, octubre y noviembre (y diciembre) de la gestión 2006, en ese contexto, indica que para el IVA, períodos agosto a noviembre de 2006, con vencimiento en la gestión 2006, el término de prescripción de cuatro (4) años se inició el 1 de enero de 2007 y concluyó el 31 de diciembre de 2010, y al no evidenciarse causales de interrupción ni de suspensión del curso de la prescripción determinadas en los arts. 61 y 62 de la Ley 2492 (CTB), establece que la deuda tributaria correspondiente a estos periodos fiscales se encuentra prescrita, puesto que la Resolución Determinativa N° 17-00167-11, acto que interrumpe el curso de la prescripción, fue notificada el 17 de junio de 2011, cuando dichas obligaciones tributarias ya se encontraban prescritas.

- ii. La Administración Tributaria al emitir la Orden de Verificación dejó establecido que el proceso de determinación en la modalidad verificación específica Crédito IVA de los periodos agosto a noviembre de 2006, se circunscribe a un proceso de verificación y control puntual del crédito IVA, regulado por el art. 32 del DS 27310, en ese sentido mediante Requerimiento N° 00105552, solicitó la presentación de documentos que hacen a la verificación, tales como: libros de compras – IVA, notas fiscales de respaldo al Crédito Fiscal IVA originales, extractos bancarios, Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Estados Financieros de la gestión 2006, libros de contabilidad (Diario, Mayor); documentos que le permitieron establecer mediante Informe, una deuda tributaria de 679.716 UFV, por depuración de crédito fiscal IVA, que responden a transacciones no materializadas, que no cuentan con medios fehacientes de pago, que no demuestren la efectiva realización de las operaciones comerciales con el titular del NIT 3293488013 José Ballejos Segovia, por los períodos fiscales agosto a diciembre de la gestión 2006.

- iii. En ese contexto, si bien al igual que en la fiscalización, la verificación implica también un control y revisión del cumplimiento de las obligaciones tributarias, en este caso dichas actividades se hallan limitadas a un alcance específico de elementos, hechos, datos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el impuesto no pagado o por pagar, de lo que se colige que la verificación tiene un alcance determinado, es decir, como en el presente caso, está dirigida a revisar elementos o datos específicos del Crédito IVA; situación que no ocurre en los procesos de fiscalización sean totales o parciales, donde las actividades de control y

revisión, son integrales y abarcan mayores elementos o datos relacionados con las transacciones económicas realizadas por el sujeto pasivo.

- iv. En el presente caso, es evidente que el procedimiento de determinación aplicado por la Administración Tributaria, trata de un proceso de verificación puntual regulado por el art. 29 inc. c) y 32 del DS 27310 y que este último artículo determina que dicho procedimiento se iniciará con la notificación de una Orden de Verificación, acto administrativo que establece la diferencia con el proceso de fiscalización que se inicia con la notificación de una Orden de Fiscalización, conforme dispone el art. 104-I de la Ley 2492 (CTB); en consecuencia, se asume que la suspensión del término de prescripción prevista el art. 62-I de la Ley 2492 (CTB), es aplicable sólo a la notificación con el inicio de la Orden de Fiscalización, no pudiéndose efectuar una interpretación extensiva a las Ordenes de Verificación, toda vez que dicha norma fue emitida considerando la naturaleza de los distintos procesos establecidos en el Código Tributario y su reglamento, por lo que establece que en el presente caso no se suspende el término de prescripción por seis (6) meses más.
- v. Del análisis efectuado, es indudable que la misma Ley 2492 (CTB) y su reglamento DS 27310, establecen la diferencia entre los procedimientos de verificación y fiscalización, hecho que también fue considerado por la Administración Tributaria, al emitir la Orden de Verificación N° 3910OVE00070, por lo que no es posible que a través de una interpretación extensiva de la Ley, como pretende el SIN, o por la analogía dispuesta en el art. 8 de la Ley 2492 (CTB), se trate de incluir a la notificación con la Orden de Verificación como una causal de suspensión al término de la prescripción, pues lo contrario implicaría vulnerar la seguridad jurídica al constituir situaciones que no están expresamente señaladas en la Ley.
- vi. Manifiesta que en el presente caso, no existe ninguna causal de suspensión que se haya suscitado durante el término de prescripción de los períodos agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2006, por lo que se tiene que el derecho de la Administración Tributaria para controlar, verificar, fiscalizar e investigar tributos, determinar deuda tributaria y sanciones para el IVA de dichos períodos, prescribió el 31 de diciembre de 2010, consecuentemente, la Resolución Determinativa N° 17-00167-11, de 15 de junio de 2011, que fue notificada 17 de junio de 2011, tampoco puede constituirse en un acto que interrumpe el término de prescripción, porque fue notificada después de haberse operado la prescripción.

- vii. Por lo expuesto, establece que al evidenciarse la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de tributos respecto al IVA períodos agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2006, por no haberse configurado causales de suspensión o interrupción del término de la prescripción conforme disponen los arts. 61 y 62 de la Ley 2492 (CTB), esa instancia recursiva declara la prescripción de la depuración de crédito fiscal IVA de dichos períodos fiscales, establecidos en la Resolución Determinativa 17-00167-11, de 15 de junio de 2011.
- viii. Sobre la **depuración de facturas de compras del período diciembre 2006**, señala que las facturas depuradas en el Detalle de Facturas Observadas períodos agosto a diciembre 2006, así como en las presentadas en la etapa administrativa por Ximena Mendoza Llanqui representante de CAFOB SRL, en cumplimiento a la Orden de Verificación N° 3910OVE00070, Formulario 7531 y Requerimiento N° 00105552, cumplen con el primer y segundo requisito al cursar en originales las facturas y la transacción esta vinculada con la operación gravada; en consecuencia, ésta instancia recursiva efectuara el análisis sobre el tercer requisito.
- ix. En la contestación al Recurso de Alzada, la Administración Tributaria señala que el sujeto pasivo para beneficiarse con el crédito fiscal, debe cumplir con lo previsto en el art. 70 de la Ley 2492 (CTB), y que este no demostró la realización de las transacciones efectuadas con su proveedor; asimismo, señala que José Ballejos S., comunicó al ente recaudador sobre el extravió de las facturas, mismas que son observadas en el proceso de fiscalización; además, que efectuada la revisión de las DDJJ, en la base de datos SIRAT-2, observa que éstas se encuentran sin movimiento, deduciendo que las mismas nunca fueron emitidas a favor del CAFOB SRL.
- x. Añade que el art. 70 num. 4), 5) y 6), de la Ley 2492 (CTB), establece la obligación de respaldar las actividades y operaciones gravadas, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos y facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización. Por su parte, el art. 36 del Código de Comercio, dispone que el contribuyente debe llevar una contabilidad que cumpla toda la normativa y demuestre la situación de sus negocios mediante medios fehacientes de pago.
- xi. Del análisis sobre los pagos realizados por el recurrente a favor de José Ballejos Segovia, advierte que en el Libro Diario de Contabilidad presentado por CAFOB SRL, se evidencia que esa empresa efectuó sus transacciones bajo el sistema de

Contabilidad en Efectivo, que significa que los ingresos y gastos son registrados en la cuenta Caja; sin embargo, del examen de esta cuenta, se tiene que a momento de efectuar el pago en efectivo a su proveedor por concepto de la compra de los postes, el 14, 18, 21 y 26 de diciembre de 2006, mediante los Comprobantes de Egresos Nos. 322, 326, 329 y 334, esa cuenta, registra saldos negativos, por tanto no tenía los suficientes fondos para realizar dichos pagos, por lo que se establece que CAFOB SRL no demostró con claridad, si los recursos para el pago de estos fueron con ingresos extraordinarios, préstamos o aportes de capital, que serían la fuente para el desembolso o pago; empero, éstos no se encuentran registradas en el Libro Diario de la citada empresa.

xii. Asimismo, refiere que de acuerdo con las Liquidaciones de Postes con Números de Orden LPF024/06, LPF025/06, LPF026/06, LPF027/06 y LPF028/06, del 6, 12, 15 y 22 de diciembre de 2006, así como los Recibos de Egresos Nos. 0468, 476, 487, 508 y 524, que se encuentran adjuntos a la Liquidación de Postes, se evidencia que CAFOB SRL, efectuó un anticipo en efectivo del 50% de la liquidación para la provisión de postes de eucalipto, transacciones contables que no se encuentran registradas en el Libro Diario presentado por el recurrente. Hechos que dejan duda si esas transacciones fueron canceladas efectivamente a José Ballejos Segovia; por lo que se establece que los registros contables de CAFOB SRL, vulneran la Norma de Contabilidad 1 (NC1), así como el Principio de Exposición, además, del art. 36 del Código Civil, citado anteriormente.

xiii. Establece que la documentación presentada por CAFOB SRL, no demuestra que las transacciones fueron realizadas efectivamente a favor de José Ballejos Segovia, al no haber presentado ante la Administración Tributaria ni ante esa instancia recursiva documentación en respaldo de su posición que pruebe los hechos constitutivos de los mismos, conforme establecen los arts. 76 y 217 de la Ley 2492 (CTB). Toda vez que toda transacción comercial debe estar respaldada mediante documentación pública o privada que justifique y demuestre la compra - venta de bienes y servicios; transacciones que deben ser registradas contablemente cumpliendo las formalidades establecidas en la normativa señalada precedentemente.

CONSIDERANDO II:

Ámbito de Competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

La Constitución promulgada y publicada el 7 de febrero de 2009 regula al Órgano Ejecutivo estableciendo una nueva estructura organizativa del Estado Plurinacional mediante DS 29894, que en el Título X determina la extinción de las Superintendencias; sin embargo, el art. 141 del referido DS 29894 dispone que: *“La Superintendencia General Tributaria y las Superintendencias Tributarias Regionales pasan a denominarse **Autoridad General de Impugnación Tributaria y Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria**, entes que continuarán cumpliendo sus objetivos y desarrollando sus funciones y atribuciones hasta que se emita una normativa específica que adecue su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado”*; en ese sentido, la competencia, funciones y atribuciones de la Autoridad General de Impugnación Tributaria se enmarcan en lo dispuesto por la Constitución, las Leyes 2492 (CTB), 3092 (Título V del CTB), DS 29894 y demás normas reglamentarias conexas.

CONSIDERANDO III:

Trámite del Recurso Jerárquico.

El 19 de diciembre de 2011 y 9 de enero de 2012, mediante notas ARIT/CBA/DER/CA-0281/2011, de 16 de diciembre de 2011 y ARIT/CBA/DER/CA-0006/2011, de 6 de enero de 2012 se recibió el expediente ARIT-CBA-0108/2011 (fs. 1-101 y 105 del expediente), procediéndose a emitir los correspondientes Informes de Remisión de Expediente y Decretos de Radicatoria, de 21 de diciembre de 2011 y 16 de enero de 2012 (fs. 102-103 y 132-133 del expediente), actuaciones que fueron notificadas el 21 de diciembre de 2011 y 18 de enero de 2012 respectivamente (fs. 104 y 134 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el art. 210-III de la Ley 3092 (Título V del CTB), vence el **27 de febrero de 2012**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del plazo legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1. Antecedentes de hecho.

- i. El 29 de octubre de 2010, José Ballesteros Segovia, comunica a la Administración Tributaria el extravío de 5 talonarios de facturas en blanco (no emitidas) del N° 01 al 250 con alfa numérico NHIWWWH y Número de orden 7021675108, ocurrido en

Santa Cruz el 25 de junio de 2005; por lo que éstas quedan nulas y sin valor legal, así también señala que publicó este hecho, el 4 de junio de 2008 (fs. 7 de antecedentes administrativos).

- ii. El 14 de diciembre de 2010, la Administración Tributaria notifica de forma personal a Rubén Jaime Cabrera Pereira representante legal de la Compañía Agroforestal Bolivia, con la Orden de Verificación N° 3910OVE00070, modalidad Verificación Específica Crédito IVA, cuyo alcance comprende la verificación de transacciones, hechos y elementos específicos relacionados con el crédito fiscal IVA de las facturas emitidas por José Ballejos Segovia NIT 3293488013, por el IVA, períodos fiscales agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2006; así también notifico el Requerimiento N° 00105552 en el que se solicita Libro de Compras-IVA, Notas fiscales de respaldo a crédito fiscal IVA, Extractos Bancarios, Comprobantes de ingresos y egresos con respaldo, Estados Financieros 2006, Libros de Contabilidad (Diario, mayor) y toda la documentación de respaldo a las transacciones realizadas en los periodos verificados, así como de los pagos efectuados (fs. 21-22 de antecedentes administrativos).
- iii. El 21 de diciembre de 2010, CAFOB SRL, mediante nota solicita la ampliación del plazo para la presentación de la documentación requerida; solicitud que es concedida por la Administración Tributaria mediante Proveído N° 24-00441-10, de 23 de diciembre de 2010, para presentar la documentación requerida hasta el 4 de enero de 2011 (fs. 27 y 28 de antecedentes administrativos).
- iv. El 4 de enero de 2011, nuevamente la empresa CAFOB SRL, solicitó ampliación de plazo para la presentación de la documentación requerida; solicitud que es rechazada mediante Proveído N° 24-00010-11, de 10 de enero de 2011 (fs. 30 y 41 de antecedentes administrativos).
- v. El 4 de abril de 2011, la Administración Tributaria emite el Acta de Contravención Tributaria Vinculada al Procedimiento de Determinación N° 14722, por falta de presentación de documentación en la fecha señalada, de acuerdo al Requerimiento N° 105552, sancionando al contribuyente con una multa de 3.000 UFV, de conformidad al art. 70-8 de la Ley 2492 (CTB) y num. 4.1, Anexo consolidado de la RND 10-0037-07 (fs. 42 de antecedentes administrativos).

vi. El 26 de enero de 2011, la Administración Tributaria notificó a CAFOB SRL con el segundo F. 4003 N° 00105557, en el que reitera la presentación de los documentos solicitados en el primer Requerimiento (fs. 44 de antecedentes administrativos).

vii. El 2 de febrero de 2011, mediante Acta de Recepción y Devolución de Documentos, CAFOB SRL habría presentado el Libro de compras IVA de agosto a diciembre 2006; Comprobantes de egreso, adjunto notas fiscales de respaldo al crédito fiscal de agosto a diciembre 2006; Estados financieros gestión 2006; Libro de Contabilidad Diario y Mayor de la gestión 2006; Contratos con José Ballejos Segovia y liquidaciones por servicios, mismos que fueron devueltos al sujeto pasivo el 20 de abril de 2011 (fs.45 de antecedentes administrativos).

viii. El 12 de abril de 2011, la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN emitió Informe Final en el que establece que de la documentación presentada por el contribuyente, información obtenida del SIRAT 2 y las transacciones realizadas por el proveedor José Ballejos Segovia, establece que los reparos por la depuración de crédito fiscal IVA de facturas declaradas por el contribuyente, corresponden a transacciones no materializadas ya que no cuentan con medios fehacientes de pago, que demuestren la efectiva realización de las operaciones comerciales con el titular del NIT 3293488013; añade, que de la revisión de la cuenta caja se evidencia que la misma registra saldos negativos en los períodos objeto de revisión, como resultado de la contabilización de los pagos en efectivo correspondiente a las facturas observadas, lo que demuestra que el contribuyente no efectivizó pagos, puesto que no tenía disponibilidad económica, lo que evidencia que las transacciones de compra no fueron materializadas.

Continúa en cuanto a las liquidaciones de postes y recibos que no se encuentran registrados en la contabilidad de CAFOB SRL como tampoco la cancelación de saldo y que de los recibos de egreso demuestran que la persona que efectuó los pagos es Jaime Cabrera, gerente de CAFOB SRL, quien en calidad de interesado recibió el dinero de Maria Benavides, Jefe Administrativa del contribuyente. Añade, que José Ballejos comunico el extravió de 5 talonarios de facturas del 1 a 250 código alfanumérico NHIIWWWH y Número de Orden 7021675108, dosificación que corresponde a las facturas declaradas por CAFOB SRL, siendo en consecuencia dichas facturas nulas, además que de las declaraciones juradas de José Ballejos, obtenidas de la base de datos SIRAT 2, se evidencia que las mismas se encuentran sin movimiento y no registran importe alguno por ventas, finalmente estable que el

tributo omitido alcanza a Bs375.674.- (fs. 328 a 331 de antecedentes administrativos).

- ix. El 14 de abril de 2011, la Administración Tributaria notificó personalmente a Rubén Jaime Cabrera Pereira representante legal de CAFOB SRL, con la Vista de Cargo N° 399-3910OVE00070-0004/2011, de 12 de abril de 2011, que establece una deuda tributaria de 679.716 UFV equivalente a Bs1.087.633.-, importe que incluye tributo omitido, accesorios, sanción y multa por incumplimiento de deberes formales, asimismo, califica y sanciona preliminarmente la conducta del contribuyente como omisión de pago (fs. 333 a 335 vta. de antecedentes administrativos).
- x. El 16 de mayo de 2011, CAFOB SRL, mediante memorial solicita la prescripción de los periodos comprendidos en la gestión 2006, en virtud de los arts. 5 del DS 27310, 59 y 61 inc. a) de la Ley 2492 (CTB); en consecuencia, se declare prescrita la facultad y/o acción de la Administración Tributaria, para determinar adeudos tributarios e imponer sanciones consignadas en la Vista de Cargo N° 399-3910OVE00070-0004/2011; asimismo, señala que a través de la presentación de documentación contable demuestra y respalda la veracidad de dichas transacciones, las mismas que habrían sido registradas contablemente en su oportunidad (fs. 355-357 de antecedentes administrativos).
- xi. El 23 de mayo de 2011, la Administración Tributaria emitió el Informe en Conclusiones CITE: SIN/GGC/DF/VE/INF/0334/2011, COD.SIF. 479696, en el que de la valoración de los descargos presentados por CAFOB SRL concluye que éstos no desvirtúan las observaciones formuladas en la Vista de Cargo (fs. 363 a 367 de antecedentes administrativos).
- xii. El 17 de junio de 2011, la Administración Tributaria notificó personalmente al representante legal de la la Compañía Agroforestal Bolivia CAFOB SRL, con la Resolución Determinativa GRACO N° 17-00167-11, de 15 de junio de 2011, que establece la Deuda Tributaria de Bs1.107.836.- equivalentes a 679.716 UFV, de los periodos fiscales agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2006, en que incluyen el tributo omitido, intereses, la sanción por la conducta calificada como omisión de pago y la sanción según el Acta de Infracción N° 014722 (fs. 375 a 379 de antecedentes administrativos).

IV. 2. Alegatos de las partes.

IV.2.1. Alegatos del Sujeto Pasivo.

La Compañía Agroforestal Bolivia SRL, representada legalmente por Marlen Ximena Mendoza LLanqui, según Testimonio de Poder N° 378/2011, de 1 de julio de 2011 (19-21 vta. del expediente); presentó alegatos escritos en los que reitera los agravios interpuestos en su Recurso Jerárquico (fs. 148-153 del expediente). Alega adicionalmente lo siguiente:

- i. Señala que en los hechos, la conducta de José Ballejos Segovia respecto del extravío de facturas no tiene respaldo documental necesario para declararlas no válidas o anuladas, hecho atribuible al emisor de las facturas que no impide identificar otros datos y evidenciar que las facturas fueron emitidas a su favor, por lo que el beneficio del crédito fiscal es legal. En consecuencia, el simple comunicado firmado por el citado, que se encuentra en antecedentes, no es válido para inactivar las facturas, solo porque el proveedor no cumplió con las formalidades impuestas por el SIN para este procedimiento, por lo que considera se debe anular lo obrado hasta que se dicte una nueva Vista de Cargo para el período diciembre 2006, para que se establezca en debido proceso la validez de las facturas por extravío, aspecto que no fue establecido en la Resolución Determinativa impugnada.

IV.3. Antecedentes de derecho.

i. Ley 2492, Código Tributario Boliviano (CTB).

Art. 8. (Métodos de Interpretación y Analogía).

I. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretados de acuerdo al método literal.

II. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, la interpretación deberá asignar el significado que más se adapte a la realidad económica. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho generador o imponible, se tomará en cuenta:

- a) Cuando el sujeto pasivo adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, la norma tributaria se aplicará

prescindiendo de esas formas, sin perjuicio de la eficacia jurídica que las mismas tengan en el ámbito civil u otro.

b) En los actos o negocios en los que se produzca simulación, el hecho generador gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados. El negocio simulado será irrelevante a efectos tributarios.

III. La analogía será admitida para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes.

Art. 59. (Prescripción).

- I. Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para:
1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos.
 2. Determinar la deuda tributaria.
 3. Imponer sanciones administrativas.

Art. 60. (Cómputo).

I. Excepto en el numeral 4 del párrafo I del Artículo anterior, 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 período de pago respectivo.

II. En el supuesto 4 del párrafo I del Artículo anterior, el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria.

III. En el supuesto del párrafo III del Artículo anterior, el término se computará desde el momento que adquiera la calidad de título de ejecución tributaria.

Art. 61. (Interrupción). La prescripción se interrumpe por:

- a) La notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa.
- b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago.

Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción.

Art. 62. (Suspensión). El curso de la prescripción se suspende con:

- I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis (6) meses.

Art. 66. (Facultades Específicas). La Administración Tributaria tiene las siguientes facultades específicas:

1. Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación;

Art. 76. (Carga de la Prueba). En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando éstos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.

Art. 81. (Apreciación, Pertinencia y Oportunidad de Pruebas). Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes:

1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas.
2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa.

Art. 100. (Ejercicio de la Facultad). La Administración Tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, a través de las cuales, en especial, podrá:

1. Exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesaria, así como cualquier libro, documento y correspondencia con efectos tributarios.

Art. 104. (Procedimiento de Fiscalización).

- I. Sólo en casos en los que la Administración, además de ejercer su facultad de control, verificación e investigación efectúe un proceso de fiscalización, el procedimiento se iniciará con Orden de Fiscalización emitida por autoridad

competente de la Administración Tributaria, estableciéndose su alcance, tributos y períodos a ser fiscalizados, la identificación del sujeto pasivo, así como la identificación del o los funcionarios actuantes, conforme a lo dispuesto en normas reglamentarias que a este efecto se emitan.

Art. 156. (Reducción de Sanciones).

Las sanciones pecuniarias establecidas en este Código para ilícitos tributarios, con excepción de los ilícitos de contrabando se reducirán conforme a los siguientes criterios:

1. El pago de la deuda tributaria después de iniciada la fiscalización o efectuada cualquier notificación inicial o requerimiento de la Administración Tributaria y antes de la notificación con la, Resolución Determinativa o Sancionatoria determinará la reducción de la sanción aplicable en el ochenta (80%) por ciento.

ii. Ley 3092, Título V del Código Tributario Boliviano (CTB).

Art. 198. (Forma de Interposición de los Recursos).

I. Los Recursos de Alzada y Jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener:

e) Los fundamentos de hecho y/o de derecho, según sea el caso, en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide.

Art. 200. (Principios). Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el Artículo 4° de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, de 23 de abril de 2002, a los siguientes:

1. Principio de oficialidad o de impulso de oficio. La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le impriman las partes, sino que el respectivo Superintendente Tributario, atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del Recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo.

Art. 211. (Contenido de las Resoluciones).

I. Las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del Superintendente Tributario que la dicta y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas.

II. Las resoluciones precedidas por Audiencias Públicas contendrán en su fundamentación, expresa valoración de los elementos de juicio producidos en las mismas.

III. Las resoluciones deberán sustentarse en los hechos, antecedentes y en el derecho aplicable. que justifiquen su dictado; siempre constará en el expediente el correspondiente informe técnico jurídico elaborado por el personal técnico designado conforme la estructura interna de la Superintendencia, pudiendo el Superintendente Tributario basar su resolución en este informe o apartarse fundamentadamente del mismo.

iii. Ley 843, de Reforma Tributaria (LRT).

Art. 2. A los fines de esta Ley se considera venta toda transferencia a título oneroso que importe la transmisión del dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin). También se considera venta toda incorporación de cosas muebles en casos de contratos de obras y prestación de servicios y el retiro de bienes muebles de la actividad gravada de los sujetos pasivos definidos en el Artículo 3° de esta Ley con destino al uso o consumo particular del único dueño o socios de las sociedades de personas.

Art. 4. 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;

Art. 8. Del impuesto determinado por aplicación de los dispuesto en el artículo anterior, los responsables restaran:

- 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.

Sólo 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.

iv. DS 27310, Reglamento al Código Tributario Boliviano (RCTB).

Art. 29. (Determinación de la deuda por parte de la Administración). La determinación de la deuda tributaria por parte de la Administración se realizará mediante los procesos de fiscalización, verificación, control o investigación realizados por el Servicio de Impuestos Nacionales que, por su alcance respecto a los impuestos, períodos y hechos, se clasifican en:

- a) Determinación total, que comprende la fiscalización de todos los impuestos de por lo menos una gestión fiscal.
- b) Determinación parcial, que comprende la fiscalización de uno o más impuestos de uno o más períodos.
- c) Verificación y control puntual de los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados o por pagar.
- d) Verificación y control del cumplimiento a los deberes formales.

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 incorporará los cargos que correspondieran.

Art. 32. (Procedimientos de Verificación y Control Puntual). El procedimiento de verificación y control de elementos, hechos y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe pagado o por pagar de impuestos, se iniciará con la notificación al sujeto pasivo o tercero responsable con una Orden de Verificación que se sujetará a los requisitos y procedimientos definidos por reglamento de la Administración Tributaria.

IV.4. Fundamentación técnico-jurídica.

De la revisión de los antecedentes de hecho y derecho, en el presente caso se evidencia lo siguiente:

IV.4.1. Cuestiones Previas.

i. En principio cabe señalar que la Administración Tributaria, en su recurso jerárquico expone aspectos tanto de forma como de fondo, y como es el procedimiento en esta instancia jerárquica, con la finalidad de evitar nulidades posteriores, se procederá a la revisión y verificación de la existencia o inexistencia de los vicios de forma observados y sólo en caso de no ser evidentes los mismos se ingresará al análisis de las cuestiones de fondo planteadas tanto por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del SIN como por la Compañía Agroforestal Bolivia SRL "CAFOB SRL".

IV. 4.2. Resolución de Alzada y Acta de Infracción.

i. La Administración Tributaria en su recurso jerárquico, manifiesta que la ARIT no emite pronunciamiento sobre la analogía e interpretación extensiva en cuanto a la aplicación de la norma en relación a los efectos de la Orden de Verificación y Fiscalización, por lo que considera que la Resolución de Alzada no cuenta con los requisitos señalados en el art. 211-I de la Ley 3092 (Título V del CTB), que establece que las resoluciones se dictarán en forma estricta y deben fundamentarse y emitir decisión expresa, positiva y precisa en relación a las cuestiones planteadas por las partes.

ii. Por otro lado, argumenta que a fs. 42 cursa el Acta de Infracción N° 014722 por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación por incumplimiento del deber formal por la falta de presentación de la documentación solicitada de acuerdo a requerimiento N° 10552 en la fecha señalada por la Administración Tributaria, sancionando a CAFOB SRL con una multa de 3.000 UFV, aspecto que indica se dejó en claro en el memorial de responde de 2 de agosto de 2011, empero, que la ARIT a tiempo de resolver el recurso, omitió pronunciarse respecto al Acta de Contravención referida, correspondiendo confirmar la referida Acta de Infracción.

iii. Al respecto, Manuel Ossorio indica que la congruencia se entiende como la *"conformidad de expresión, concepto y alcance entre el fallo y las pretensiones de las partes formuladas en el juicio. La incongruencia justifica el recurso de apelación e incluso -en su caso- el de casación"* (Ossorio Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales, pág. 67). Por su parte art. 211 de la Ley 2492 (CTB) establece que las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación -entre otros- la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas.

- iv. De la revisión del Recurso de Alzada (fs. 23-29 vta. del expediente) se evidencia que el sujeto pasivo solicita la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria por el IVA, periodos agosto, septiembre, octubre y noviembre/2006, toda vez que no se habría suscitado las causales de interrupción y suspensión aclarando para este punto que se trata de un proceso de verificación y no de fiscalización; por otra parte, solicita se deje sin efecto el reparo por diciembre/2006 por haberse efectuado una incorrecta valoración de las pruebas aportadas que consisten en las facturas observadas, comprobantes de egreso y pago, libros de compras y ventas IVA, DDJJ de pago del IVA, contratos de provisión de insumos, Estados Financieros, registros y medios fehacientes de pago.
- v. En respuesta al Recurso de Alzada, la Administración Tributaria mediante memorial de 2 de agosto de 2011 (fs. 37-43 vta. del expediente), arguye que tomando en cuenta la interpretación sistemática integral no debe forzarse diferencias sustanciales entre la orden de verificación y fiscalización, por lo que en una interpretación análoga de las previsiones legales del proceso de determinación, en virtud al art. 8 de la Ley 2492 (CTB) la notificación con la Orden de Verificación debe ser considerada como una causal de suspensión de la prescripción; así también señala que al no haber opuesto la prescripción en el primer acto del contribuyente, no puede ser planteada por someterse el mismo al proceso de determinación; de igual modo expresa que depuró el crédito fiscal por el período diciembre 2006 -entre otros- por transacciones no materializadas, debido a que no cuentan con medios fehacientes de pago.
- vi. En virtud a lo anotado, se deduce que la controversia se circunscribe a la prescripción de los adeudos tributarios correspondiente al IVA, periodos agosto, septiembre, octubre y noviembre 2006 y la depuración del crédito fiscal por el IVA, periodo diciembre 2006; en cuyo entendido, se tiene que la ARIT en la Resolución de Alzada (fs. 82-84 del expediente) en primer lugar analiza el cómputo de la prescripción, para luego de forma textual analizar y emitir pronunciamiento sobre la aplicación análoga y extensiva del art. 62-I de la Ley 2492 (CTB), estableciendo que de acuerdo a lo previsto en los arts. 29-c), 32 del DS 27310 y 104-I de la Ley 2492 (CTB) la suspensión de la prescripción se da solo con la notificación de la Orden de Fiscalización, no pudiendo efectuarse una interpretación análoga y extensiva a las Ordenes de Verificación, toda vez que el referido art. 62-I fue emitido considerando la naturaleza de los distintos procesos establecidos en el Código Tributario, concluyendo que no corresponde la suspensión en el caso de autos, por lo que habría prescrito el IVA de los periodos agosto, septiembre, octubre y noviembre 2006.

vii. En virtud a lo manifestado, queda desvirtuada la falta de análisis y pronunciamiento que aduce la Administración Tributaria en el recurso jerárquico respecto a la aplicación de la analogía e interpretación extensiva en cuanto al alcance del art. 62-I de la Ley 2492 (CTB), puesto que de forma contundente establece que la notificación con la Orden de Verificación no es causal de suspensión del término de prescripción; aspecto que determina que la Resolución de Alzada cumple con lo previsto en los arts. 198-I, inc. e) y 211-I de la Ley 3092 (Título V del CTB), consiguientemente no corresponde su nulidad o anulación.

viii. Por otra parte, se pone de manifiesto que si bien la Administración Tributaria hace referencia en el memorial de respuesta al recurso de alzada al Acta de Infracción N° 014722 por la falta de presentación de la documentación solicitada por la Administración Tributaria en el plazo establecido, en la parte que efectúa una relación de los hechos administrativos, en ninguna parte solicita se mantenga firme y subsistente la multa correspondiente a la misma; sin embargo, siendo que el contribuyente no expresa agravios al respecto en el recurso de alzada, se deduce su conformidad con la multa de Bs4.890.- equivalente a 3.000 UFV establecida en la Resolución Determinativa N° 17-00167-11, de 15 de junio de 2011; por consiguiente al no haber sido objeto de impugnación la referida multa, el acto impugnado habría adquirido firmeza en esta parte.

ix. Por consiguiente al no evidenciarse ningún vicio de nulidad o anulación en instancia de alzada, tal como se desarrolla el procedimiento en esta instancia jerárquica, corresponde ingresar al análisis sobre los aspectos de fondo en cuanto a la prescripción y depuración de facturas.

IV. 4.3. Cómputo, interrupción y suspensión del término de prescripción.

i. En cuanto a la prescripción del IVA, periodos agosto, septiembre, octubre y noviembre 2006, la Administración Tributaria señala que pese a existir diferencias entre el alcance de las Ordenes de Verificación frente a los de Fiscalización, en cuanto al procedimiento aplicado en cada una de ellas, se siguen las mismas etapas, por lo que considera que al igual que la Resolución Determinativa indiferentemente si emerge de un proceso de verificación o fiscalización interrumpe el término de prescripción en aplicación del art. 61-a) de la Ley 2492 (CTB), en una interpretación análoga e interpretación extensiva del art. 62-I de la citada Ley 2492, en aplicación del art. 8-I de la citada Ley, corresponde establecer que la notificación de la Orden de Verificación también es una causal de suspensión del término de

prescripción al igual que la Orden de Fiscalización, lo que determinaría que no se operó la prescripción de los periodos mencionados.

- ii. A la vez manifiesta que el SIN por analogía e interpretación extensiva otorga la reducción de sanciones prevista en el art. 156 de la Ley 2492 (CTB) a favor del contribuyente, aun cuando la orden de verificación no esta incluida de manera expresa en dicho artículo; consecuentemente, en función del pronunciamiento que se emita al respecto, procederá al rechazó de este beneficio en el caso de las ordenes de verificación.

- iii. Al respecto, cabe citar a Carlos M. Giuliani Fonrouge en su obra Derecho Financiero, Ediciones Depalma, 5ª Edición, pp. 572 y 573 *“La prescripción en curso puede sufrir **interrupción**, en los casos, y por las razones establecidas en el ordenamiento legal respectivo, y se traduce en la consecuencia de tener como no sucedido el término precedente al acontecimiento interruptivo; desaparecido éste vuelven las cosas al estado original y comienza una nueva prescripción”*; sobre el reconocimiento de la obligación sostiene que *“...es cualquier manifestación que en forma inequívoca, sin lugar a dudas, demuestra que el deudor admite la existencia del crédito tributario, por lo cual, es menester examinar cada situación particular para determinar si media o no el propósito enunciado.”* De considerarse que: *“la suspensión inutiliza para la prescripción su tiempo de duración, pero desaparecida la causal suspensiva, el tiempo anterior a la suspensión se agrega al transcurrido con posterioridad”* (VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Pág. 269).

- iv. En nuestra legislación, el art. 59 de la Ley 2492 (CTB), dispone que las acciones de la Administración Tributaria prescriben a los cuatro (4) años para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2. Determinar la deuda tributaria; 3 Imponer sanciones administrativas y 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria, para el art. 60-I del citado cuerpo legal tributario, el término de la prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo; los arts. 61 y 62-I de la misma norma legal, señalan que el curso de prescripción se interrumpe con la notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa y el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago y se suspende con la notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente, esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis (6) meses.

- v. En primera instancia corresponde señalar que de acuerdo a la Orden de Verificación 3910OVE00070 (fs. 21 de antecedentes administrativos), los periodos verificados corresponden al IVA, **agosto, septiembre, octubre, noviembre** y diciembre **2006**, correspondiendo analizar de acuerdo a los agravios expuestos en el recurso jerárquico el cómputo de prescripción y causales de interrupción y suspensión para los cuatro primeros periodos señalados, lo que determina que los hechos generadores se suscitaron durante la vigencia de la Ley 2492 (CTB), por lo que las acciones de la Administración Tributaria para: 1) controlar, verificar, investigar, comprobar y fiscalizar tributos; 2) determinar la deuda tributaria, tal como señala el art. 59-I de la Ley 2492 (CTB), prescriben a los cuatro (4) años; en consecuencia, el cómputo de prescripción para los períodos referidos, según el art. 60 de la citada Ley, inició el **1 de enero de 2007** y concluyó el **31 de diciembre de 2010**.
- vi. En ese contexto, corresponde analizar si se suscitaron causales de suspensión e interrupción de la prescripción correspondiente al IVA, períodos **agosto, septiembre, octubre, noviembre 2006**, previstos en los arts. 61 y 62 de la Ley 2492 (CTB); en ese entendido, cabe poner de manifiesto las diferencias existentes entre verificación y fiscalización a efectos de establecer la causal de suspensión de la prescripción establecida en el art. 62-I de la Ley 2492 (CTB), toda vez que la Administración Tributaria señala que la Orden de Verificación al asimilarse a un proceso de fiscalización en el caso que nos ocupa se habría configurado como una causal de suspensión, por la analogía e interpretación extensa de dicha norma.
- vii. En tal entendido, cabe señalar que el art. 29 del DS 27310 (RCTB), dispone que la deuda tributaria puede ser determinada por el SIN mediante los diferentes procesos de: fiscalización, verificación, control e investigación, especificando que tal diferencia se da por el alcance respecto a los impuestos, períodos y hechos; clasificando los procesos de fiscalización y verificación de la siguiente forma: a) determinación total, que comprende la fiscalización de todos los impuestos de por lo menos una gestión fiscal, b) determinación parcial, que comprende la fiscalización de uno o más impuestos de uno o más períodos; **c) verificación y control puntual de los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados o por pagar** y d) verificación y control del cumplimiento a los deberes formales.
- viii. De acuerdo a la clasificación señalada precedentemente, se advierte que existen diferencias entre estos procedimientos; correspondiendo hacer hincapié 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, que están dirigidos a revisar elementos o datos específicos o concretos, mientras que los procesos de fiscalización sean totales o parciales son integrales, porque abarcan todos los hechos generadores de uno o más períodos y ven el crédito fiscal, el débito fiscal, ingresos, declaraciones, y todos los datos relacionados con las transacciones económicas realizadas por el sujeto pasivo.

- ix. De lo expuesto, se infiere que el legislador al establecer en el art. 62-I de la Ley 2492 (CTB) que el inicio de una fiscalización determina la suspensión del término de prescripción, considera el alcance integral que implica este procedimiento, lo que repercute en un mayor análisis y tiempo para su conclusión a diferencia del proceso de verificación puntual y específico que al abarcar solo ciertos elementos no amerita un tiempo adicional para su conclusión, aspecto que determina la suspensión del término de la prescripción en los casos de fiscalización.
- x. En virtud a lo manifestado, en el presente caso, de la Orden de Verificación 3910OVE00070, de 13 de diciembre de 2010 (fs. 21 de antecedentes administrativos), se advierte que la modalidad es la verificación específica al crédito fiscal IVA, periodos agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2006, cuyo alcance se circunscribe en la verificación de las transacciones, hechos y elementos específicos relacionados con el crédito fiscal IVA de las facturas de José Ballejos Segovia con NIT 3293488013; asimismo, -entre otras- se tiene que consigna en cuanto a la norma aplicable a los arts. 29 y 32 del DS 27310 (RCTB); aspectos que determinan que el caso de autos se adecua al inc. c) del art. 29 que regula la verificación y control puntual mismo que se inicia con la notificación de una Orden de Verificación.
- xi. En función a lo anotado precedentemente, cabe reiterar que la Ley prevé diferentes procedimientos que la Administración Tributaria debe realizar en virtud al alcance de la verificación o fiscalización a efectuarse, siendo necesario aclarar que si bien iniciado el proceso de Fiscalización y Verificación el Código Tributario no establece ninguna diferencia en el procedimiento a seguirse para los procesos de verificación y fiscalización, toda vez que, ambos procesos establecen o no la deuda tributaria mediante una Resolución Determinativa; es necesario señalar que en cuanto a sus efectos el Código Tributario de forma expresa determina cuáles son los mismos, dejando establecido en el art. 62-I que es causal de suspensión la notificación con el inicio de la fiscalización.

xii. De acuerdo a lo señalado, en cuanto a la interpretación extensiva por analogía del art. 62-I de la Ley 2492 (CTB) que la Administración Tributaria pretende que se aplique, al señalar que la notificación de la Orden de Verificación al igual que la notificación de la Orden de Fiscalización debe ser una causal de suspensión del término de prescripción; corresponde dejar en claro que el art. 8-I de la citada Ley 2492, permite que las normas tributarias se interpreten por todos los métodos admitidos en derecho, pudiéndose llegar **o no** a una interpretación extensiva o restrictiva de la norma.

xiii. Consecuentemente, en una interpretación lógica y sistemática del art. 62-I de la Ley 2492 (CTB) con la totalidad del ordenamiento jurídico expuesto en el Código Tributario y el DS 27310 (RCTB) en cuanto al alcance de los procesos de fiscalización y verificación que marca su diferencia, se llega a una interpretación estricta del dicho artículo, vale decir, que se otorga causal de suspensión del término de prescripción solo a la notificación con la Orden de Fiscalización, puesto que se pudo deducir de la normativa tributaria analizada en puntos precedentes que el legislador en atención al alcance integral y la complejidad de los procesos de fiscalización establece un lapso de 6 meses de suspensión en el cómputo de prescripción, una vez notificado el contribuyente con el inicio del proceso de fiscalización para que efectúe el mismo, no siendo aplicable a los procesos de verificación por ser puntuales y específicos.

xiv. Por otra parte, se pone de manifiesto que el art. 8-III de la Ley 2492 (CTB) dispone que la analogía se aplica solo en caso de vacío legal, aspecto que no se suscita en el presente caso toda vez que el art. 62-I de la Ley 2492 (CTB), de forma textual limita como causal de suspensión del término de prescripción a la notificación con la Orden de Fiscalización, por lo no corresponde aplicar analogía en la caso de autos.

xv. En tal entendido, siendo que el presente caso se trata de un procedimiento de verificación puntual regulado por los arts. 29, inc. c) y 32 del DS 27310 (RCTB), puesto que la Resolución Determinativa impugnada emerge de un proceso de verificación que inicia con la notificación de una Orden de Verificación, acto administrativo que establece la diferencia con el proceso de fiscalización que se inicia con la notificación de una Orden de Fiscalización prevista en el art. 104-I de la Ley 2492 (CTB); se tiene que el art. 62-I de la Ley 2492 (CTB) sólo es aplicable a los procesos de fiscalización que **inician con la Orden fiscalización**, en

consecuencia, no es aplicable al presente caso, no pudiendo esta instancia jerárquica realizar una interpretación extensiva de una causal de suspensión de la prescripción no prevista expresamente en la Ley 2492 (CTB) como pretende la Administración Tributaria al señalar que debe aplicarse el art. 8 de la Ley 2492 (CTB), por lo que se establece que no se ha suspendido el término de prescripción por seis meses más, criterio adoptado por esta instancia jerárquica en las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ0403/2009, de 13 de noviembre de 2009 y 0456/2009, de 11 de diciembre de 2009, entre otras. Asimismo, cabe expresar que si la administración tributaria considera que las órdenes de verificación y fiscalización son iguales, debería emitir solo órdenes de fiscalización, si concuerda con ese criterio.

xvi. Por otra parte, en cuanto al art. 156-1) de la Ley 2492 (CTB) referente a la reducción de sanciones, se advierte que el mismo dispone que: *“El pago de la deuda después de iniciada la fiscalización o **efectuada cualquier notificación inicial o requerimiento de la Administración Tributaria.....**”*, de cuya transcripción se deduce que la reducción de sanciones en ese caso en particular, no solo se da por el pago de la deuda después **de iniciada una fiscalización**, sino que abre la posibilidad de que el contribuyente se beneficie de la reducción al efectuar el pago después de **cualquier otra notificación inicial**, opción en la que se enmarcaría el inicio de una orden de verificación, vale decir, que la propia norma esta redactada de tal forma que se puede dar una interpretación extensiva a otros actos iniciales de un proceso que no sea el de fiscalización; en consecuencia, la Administración Tributaria de forma errada asimila esta figura jurídica con el de la suspensión del término de la prescripción.

xvii. Finalmente, se pone de manifiesto que habiendo concluido el término de prescripción el 31 de diciembre de 2010, al haber sido notificada la Resolución Determinativa N° 17-00167-11, el 17 de junio de 2011, la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria por el IVA, periodos agosto, septiembre octubre y noviembre de 2006 ya se encontraban prescritos, habiéndose suscitado la causal de interrupción prevista en el art. 61, inc. a) de la Ley 2492 (CTB); por lo que corresponde a esta instancia jerárquica confirmar en este punto la Resolución de Alzada.

IV. 4.4. Depuración del crédito fiscal IVA del periodo diciembre 2006.

- i. Manifiesta CAFOB SRL en su recurso jerárquico como en alegatos, en cuanto a las pruebas presentadas con relación a las facturas emitidas por José Ballejos Segovia, que alzada debió aplicar la sana crítica prevista en el art. 81 de la Ley 2492 (CTB), a efectos de apreciar la verdad material, toda vez que cuenta con la infraestructura de tratamiento de postes, que determina la dependencia entre la compra y venta de postes, por lo que no se puede negar la efectiva compra de estos, como tampoco la existencia de ingresos por el mismo concepto; por lo que de acuerdo a la presunción a favor del contribuyente y en aplicación del art. 80-III de la Ley 2492 (CTB), al haber presentado todas las pruebas que determinan la existencia de las ventas de postes, se presume la existencia de los gastos por la adquisición de los mismos.

- ii. Señala también que los pagos que realiza son válidos para fines tributarios y demuestran la efectiva realización de las transacciones en el periodo diciembre 2006, siendo los medios de pago, los Comprobantes de Egresos validados con los Recibos de Caja. Considera que el SIN, debió realizar un control de la cuenta Caja para establecer cuánto percibió y cuánto pagó en la gestión 2006; empero, al aplicar tal control, el ente fiscal llega a la conclusión errada de que no existen los pagos. Añade, que la revisión de la cuenta Caja escapa del alcance de la verificación efectuada, puesto que el SIN debió realizar un proceso de fiscalización integral en el que revise los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2006, los Libros Mayores, Comprobantes contables, Certificados de pagos y facturas en su conjunto.

- iii. En principio, corresponde aclarar que una vez que el 28 de octubre de 2010 el contribuyente José Ballejos Segovia efectuó denuncia sobre el extravío de cinco (5) talonarios de facturas no emitidas del N° 1 al 250, alfanumérico, con Número de Orden 7021675108 que fueron habilitadas el 23 de junio de 2005, pérdida que habría ocurrido el 25 de junio de 2005, en circunstancias no determinadas por lo que las declara nulas y sin valor legal, para lo cual efectuó la publicación correspondiente el 4 de junio de 2008 (fs. 7-15 de antecedentes administrativos), por lo que la Administración Tributaria en uso de sus facultades establecidas en el num. 1, art. 66 y el num. 1, art. 100 de la Ley 2492 (CTB), inició verificaciones vía sistema, identificando que entre agosto y diciembre de 2006, CAFOB SRL declaró treinta y cinco (35) facturas por compras efectuadas a José Ballejos Segovia por un total de Bs2.889.803,70 y Bs1.815.870,04 en enero de 2007; empero, de la verificación de las declaraciones juradas de José Ballejos Segovia en el SIRAT 2, evidenció que éstas se encuentran sin movimiento (fs. 16-20 de antecedentes administrativos).

iv. Por lo mencionado, la Administración Tributaria inició a CAFOB SRL, una verificación según Orden de Verificación N° 3910OVE00070, modalidad Verificación Específica Crédito IVA, cuyo alcance comprende la verificación de transacciones, hechos y elementos específicos relacionados con el crédito fiscal IVA de las facturas emitidas por José Ballejos Segovia NIT 3293488013, por el IVA, períodos fiscales agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2006; así también, notificó el Requerimiento en el que solicitó documentos entre los que se encuentran los Comprobantes de ingresos y egresos con respaldo, Estados Financieros 2006, Libros de Contabilidad (Diario, mayor) y toda la documentación de respaldo los pagos efectuados, con el objeto de verificar el respaldo de dichas transacciones, más aún cuando los proveedores no habían declarado sus ventas; por lo que al surgir una duda razonable respecto del débito fiscal, inició la verificación del crédito fiscal. Ante la situación descrita, corresponde a CAFOB SRL, poseedor de las facturas observadas, demostrar y respaldar la efectiva realización de la transacción

v. En este punto del análisis es pertinente considerar que CAFOB SRL en su recurso jerárquico invoca el establecimiento de la verdad material con relación a los pagos efectuados a su proveedor por compras efectuadas en diciembre 2006, principio que rige el accionar de esta instancia jerárquica, en virtud del art. 200 de la Ley 3092 (Título V del CTB), que establece que la finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la **verdad material** sobre los hechos; vale decir que esta instancia jerárquica debe realizar las acciones necesarias, para obtener convicción al emitir su pronunciamiento, aún cuando los hechos o pruebas no hayan sido propuestas por los administrados, lo cual no significa sustituir el deber probatorio que a éstos les corresponde, ya que si un administrado formula una petición, debe acompañar las pruebas que sustenten los hechos alegados, ello en función de lo previsto en el art. 76 de la Ley 2492 (CTB).

vi. Por otra parte, cabe también considerar que según Fenochietto *“En casos de excepción debería permitirse el cómputo del crédito o la deducción de un gasto, aun cuando carezcan de documentación respaldatoria, en la medida que siempre pueda demostrarse por otros medios la existencia de las operaciones y de los importes involucrados”*; además, añade que *“El adquirente, locatario o prestatario es quien debe demostrar que la operación existió y que ha sido el proveedor que emite la factura o documento equivalente, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, quien realizó el hecho imponible”* (El Impuesto al Valor Agregado, Segunda Edición, noviembre 2007, pp. 614 y 630). De las citas mencionadas se puede colegir que los créditos fiscales son computables siempre y cuando la transacción haya ocurrido, y

que cuando dicho crédito esté en duda, es el contribuyente quien debe probar que la operación existió; en ese sentido, puede recurrir a las instancias que considere necesarias para demostrar el origen de dicho crédito fiscal, incluido el proveedor.

vii. La verificación mencionada, se efectúa sobre la base de la argumentación y documentación aportada por las partes, para lo que se debe tener en cuenta que en el procedimiento administrativo, todas las afirmaciones deben confrontarse con los hechos y éstos deben estar debidamente documentados, ya que la certeza de los hechos establecerá la seguridad necesaria para el cumplimiento de los fines tributarios.

viii. Sin embargo, cabe también señalar que si bien la emisión de las facturas o notas fiscales son de responsabilidad de quien las emite -proveedor- no es menos cierto que las observaciones efectuadas por la Administración Tributaria admiten prueba en contrario, y considerando que el comprador mantuvo una relación comercial con su proveedor, es el indicado para aportar los elementos que de manera contundente desvirtúen la pretensión de la Administración Tributaria. Si bien es cierto que el comprador no está obligado a efectuar una verificación de la situación fiscal de su proveedor; empero, al ser la parte interesada en desvirtuar la pretensión del sujeto activo, le corresponde aportar pruebas conducentes al efecto de establecer la verdad material invocada, por cuanto en las instancias de impugnación, la carga de la prueba recae sobre quien pretenda hacer valer sus derechos, conforme dispone el citado art. 76 de la Ley 2492 (CTB).

ix. Esta línea de pensamiento ha sido establecida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en las Resoluciones Jerárquicas STG-RJ/0064/2005, AGIT-RJ 0232/2009 y AGIT-RJ 0341/2009, entre otras, para que en los casos de crédito fiscal depurado -cuya legitimidad por razones excepcionales, no pueda ser demostrada- se verifique a base de los argumentos expuestos por el sujeto pasivo en su recurso jerárquico, así como el análisis de las pruebas que respaldan el cumplimiento cabal que la transacción se realizó, de manera que quede demostrado que las transacciones observadas generaron débito fiscal y por tanto corresponde el crédito fiscal, de manera que no exista perjuicio fiscal, ya que al surgir para la Administración una duda razonable respecto de su validez, la misma puede ser despejada o confirmada, mediante el análisis de las pruebas aportadas, cuando en búsqueda de la verdad material se verifican a satisfacción los siguientes requisitos: 1) Emisión de la factura, según el art. 4 de la Ley 843; 2) Que la compra se encuentre

vinculada a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen, según el art. 8 de la Ley 843 y; 3) Que la transacción haya sido efectivamente realizada.

x. En el marco doctrinario y legal citados, así como las premisas mencionadas, corresponde el análisis de los argumentos y pruebas presentadas, considerando que la Administración Tributaria observó el crédito fiscal de CAFOB SRL, debido a que los pagos efectuados por esta empresa fueron en efectivo, y que su cuenta Caja expone saldos negativos, correspondiendo a la presente instancia jerárquica analizar la documentación presentada tanto en la Administración Tributaria como en la etapa recursiva con relación al período diciembre 2006, en concordancia a la fundamentación expuesta en el punto IV.4.3 precedente.

xi. En el presente caso, con relación al primer requisito, referente a que el crédito fiscal debe estar respaldado con la emisión factura, nota fiscal o documento equivalente según el art. 4 de la Ley 843, inicialmente, se entiende que fue cumplido, por cuanto las compras fueron respaldadas con facturas originales; empero, se debe tener presente que las mismas habrían sido reportadas como extraviadas por el proveedor, quien además no declaró el débito fiscal correspondiente. Respecto del segundo requisito, el art. 8 de la Ley 843, no corresponde mayor pronunciamiento, ya que la Administración Tributaria no observó este aspecto.

xii. Por último, con relación al tercer requisito referente a que la transacción comercial haya sido efectivamente realizada, de la revisión de antecedentes, se evidencia que la Administración Tributaria al momento de iniciar la verificación solicitó documentos a CAFOB SRL en base a los cuales estableció que dicha empresa en el período diciembre 2006, efectuó compras a José Ballejos Segovia mediante las facturas Nos. 159, 162, 163, 173, 175, 176, 179 y 181 por un total de Bs711.064.- (fs. 58 de antecedentes administrativos), las cuales habrían sido canceladas según los Comprobantes de Egreso Nos. 312, 315, 319, 322, 326, 329 y 334, los que consignan egresos de efectivo en la cuenta Caja por el total de las facturas además de otros conceptos, que a su vez fueron registrados en el Libro Mayor de la cuenta Caja (fs. 120-134 de antecedentes administrativos).

xiii. Sin embargo, para el pago de las facturas N^{os}. 173, 175, 176, 179 y 181, tal como lo verificó la Administración Tributaria, se evidencia que dicha cuenta no expone el saldo suficiente para cubrir dichos pagos, por lo que expone saldos negativos en Caja por Bs175.972.-; Bs289.112,20; Bs228.236,90 y Bs205.890,80 como se puede

apreciar a fs. 148 de antecedentes administrativos, lo cual incumple la doble partida que debe existir en la contabilidad y vulnera Principios Contables. Adicionalmente, se verificó que el saldo de la cuenta Caja al 31 de diciembre de 2006 según el Libro Mayor es Bs0.- (fs. 149 de antecedentes administrativos); empero, dicho saldo en el Activo del Balance General a la misma fecha asciende a Bs170.696,99 (fs. 338 de antecedentes administrativos), lo que conlleva a afirmar que los registros contables presentados por COFAR SRL, no son confiables a efectos de demostrar la efectiva realización de la transacción.

xiv. Adicionalmente, se confirma lo evidenciado por la Administración Tributaria, en sentido que los reportes Liquidación de Postes LPF024/06, LPF025/06, LPF026/06, LPF027/06 y LPF028/06 (fs. 188, 190, 192, 194 y 196 de antecedentes administrativos) en los cuales se evidencia las cantidades, tamaños, precios unitarios y totales de los postes adquiridos, consignan **anticipos entregados a recolectores de postes**, que según Recibos de Egreso adjuntos Nos. 468, 476, 487, 508 y 524 habrían sido entregados a Jose Ballejos Segovia por Bs66.228.-, Bs66.040.-, Bs77.712.-, Bs68.984.- y Bs76.568.-; sin embargo, en los Recibos referidos, se encuentra la firma de la Jefa Administrativa (Lic. María Benavides) de CAFOB SRL; por lo que no se puede evidenciar la transferencia de los bienes a título oneroso, como se encuentra previsto en el art. 2 de la Ley 843. Adicionalmente, cabe aclarar que las entregas de dichos importes no se encuentran registradas en el Libro Mayor de Caja como se puede evidenciar a fs. 147-148 de antecedentes administrativos, por tanto, tampoco se encuentran inmersos dentro de los Estados Financieros proporcionados por CAFOB SRL.

xv. Al respecto, es importante resaltar que la contabilidad es una clasificación ordenada de las transacciones de una empresa, de la cual se extraen los Estados Financieros, los cuales deben ser confiables y fidedignos, tal como señala el numeral 38 del Marco Conceptual Para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, emitido por el Consejo Directivo del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), aprobado en abril de 1989, del texto "Normas Internacionales de Contabilidad 2001", pag. MC – 19 que señala "Para ser confiable, la información contenida en los estados financieros debe ser completa dentro de los límites de materialidad y costo. Una omisión puede ocasionar, que la información sea falsa o equivocada y en consecuencia, no confiable y deficiente en relación con su aplicabilidad".

xvi. Con relación al argumento del Sujeto Pasivo a que se debe aplicar la sana crítica prevista en el art. 81 de la Ley 2492 (CTB), a efectos de apreciar la verdad material, ya que cuenta con la infraestructura de tratamiento de postes, lo que determina la dependencia entre la compra y venta de postes, por lo que no se puede negar la efectiva compra de postes, como tampoco la existencia de ingresos por el mismo concepto. Al respecto, cabe aclarar que la sana crítica según Osorio implica *absoluta libertad del juzgador para apreciar y valorar las pruebas (...) que deja al juez formar libremente su convicción, pero obligándole a establecer los fundamentos de la misma* (Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales, Manuel Osorio, Editorial Heliasta, pag. 688), con esa óptica, y al no poderse apreciar de la revisión de la prueba, la onerosidad de las compras, así como tampoco la entrega de los bienes a CAFOB SRL por parte del proveedor José Ballejos Segovia, por cuanto éste no declaró haber vendido postes a CAFOB SRL, pese que éste, declaró ingresos por sus ventas, éste argumento no es suficiente para demostrar sus compras.

xvii. En lo referente a que la Administración Tributaria no establece ningún ilícito respecto a sus registros contables, como tampoco incumplimiento de deberes formales establecidos en la RND 10-0021-04, por lo que entiende que el SIN validó sus registros contables y que la vulneración de Principios Contables citada constituye un nuevo elemento que no debió ser resuelto en la resolución de alzada; cabe aclarar, que tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa (fs. 334 y 375 de antecedentes administrativos respectivamente), refieren la falta de materialización de las transacciones, apoyadas en observaciones efectuadas en papeles de trabajo, tales como: *"El comprobante contable registra pago en efectivo de Bs30.622.- existiendo diferencias sin respaldo. El supuesto pago realizado al proveedor no coincide con el monto de la factura de Bs110.400.-"* (fs. 146 de antecedentes administrativos), lo que implica el reconocimiento de vulneración de Principios Contables.

xviii. Con referencia a que el SIN debió realizar control de la cuenta Caja para establecer cuánto percibió y cuánto pagó en la gestión 2006, pero al aplicar tal control, el ente fiscal concluye que no existen los pagos, además, que la revisión de la cuenta Caja escapa del alcance de la verificación efectuada, puesto que el SIN debió realizar un proceso de fiscalización integral en el que revise los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2006, los Libros Mayores, Comprobantes Contables, Certificados de pagos y facturas en su conjunto, razones que entiende dar lugar a la anulación del proceso.

xix. Al respecto, cabe aclarar que el alcance del proceso de verificación realizado por la Administración Tributaria, limita a esta entidad a la revisión del crédito fiscal obtenido del proveedor José Ballejos Segovia, no así a la revisión de documentos, registros contables u otros documentos que guarden relación con las transacciones cuestionadas, por lo que no corresponde el argumento en sentido que la Administración Tributaria debió efectuar una fiscalización integral. Además, que la falta de fondos en la cuenta Caja, es un hecho instantáneo, que se puede observar directamente en el Libro Mayor de dicha cuenta. Por las razones señaladas, tampoco corresponde la solicitud del recurrente que planteó nulidad porque a su entender la Administración Tributaria habría excedido los límites establecidos en el alcance de la orden de verificación.

xx. Adicionalmente, CAFOB SRL refiere que José Ballejos Segovia de forma ilegal declara como inválidas las facturas observadas, en función a un comunicado de extravío de facturas que no cumplió con el procedimiento legal previsto hasta que se establezca en debido proceso, la validez de las facturas por extravío, que comprende la publicación de los avisos, además de no existir un fallo judicial sobre este hecho; por lo que al haber presentado las facturas originales cumplió con el primer requisito para beneficiarse del crédito fiscal, y que el extravío de las facturas, es un hecho atribuible al emisor, lo que no impide evidenciar que las facturas fueron emitidas a su favor, por lo que se debe anular lo obrado hasta que se dicte una nueva Vista de Cargo para diciembre 2006.

xxi. Al respecto, cabe señalar que según los antecedentes del proceso, se evidencia que la Administración Tributaria con anterioridad a la verificación iniciada a CAFOB SRL, realizó acciones para verificar a El Ceibo (Compra venta de plantas, semillas, forraje, abonos y productos de agroindustria) de propiedad de José Ballejos Segovia, a quien labró Auto Inicial de Sumario Contravencional por el incumplimiento en la presentación de la información requerida; sin embargo, se desconocen las acciones posteriores que hubiere adoptado la Administración Tributaria en la prosecución de trámites, en vista que se trata de otro proceso; en todo caso, dicha instancia es la facultada a proseguir las acciones que correspondan en la vía pertinente hasta la emisión del fallo definitivo. Por otra parte, como se explicó al inicio del análisis efectuado en el presente punto, el lineamiento adoptado por esta instancia jerárquica se basa fundamentalmente en el cumplimiento de tres requisitos, en el presente caso el tercer requisito, sobre la efectiva realización de las transacciones, no pudo ser demostrado por el recurrente.

xxii. Consecuentemente, de la valoración de los registros contables del recurrente como la información obtenida de los reportes del proveedor en el SIRAT 2, no permiten evidenciar la efectiva realización de las transacciones de compra venta de los postes, por lo que el crédito fiscal observado por la Administración Tributaria originado en las facturas N^{os}. 159, 162, 163, 173, 175, 176, 179 y 181 del periodo diciembre de 2003 es correcta; correspondiendo en este punto, confirmar a la Resolución de Alzada que mantuvo la depuración del crédito fiscal, originado en las señaladas facturas del período fiscal diciembre de 2006.

xxiii. En consecuencia, por todo lo señalado en la presente Resolución, se debe modificar la deuda tributaria establecida por IVA correspondiente al período fiscal diciembre de 2006, en la Resolución Determinativa N° 17-00167-11, de 15 de junio de 2011, de Bs1.107.836.- equivalentes a 679.716 UFV a **Bs274.231.- equivalentes a 168.255 UFV**, de acuerdo al siguiente cuadro:

Deuda Tributaria correspondiente al IVA (diciembre de 2006)

PERÍODO FISCAL	TRIBUTO OMITIDO Bs.	TRIBUTO OMITIDO UFV	INTERESES UFV	SANCIÓN UFV	DEUDA TRIBUTARIA UFV	DEUDA TRIBUTARIA Bs.
dic-06	92.438	77.309	10.637	77.309	165.255	269.341
Acta N° 14722					3.000	4.890
TOTALES	92.438	77.309	10.637	77.309	168.255	274.231

Fuente: Resolución Determinativa N° 17-00167-11 (fs. 377 de antecedentes administrativos)

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente, al Director Ejecutivo General de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, independiente, imparcial y especializada, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución ARIT-CBA/RA 0256/2011, de 17 de noviembre de 2011, del Recurso de Alzada, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

POR TANTO:

El Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria designado mediante Resolución Suprema 05438, de 20 de abril de 2011, en el marco de los arts. 172-8 de la Constitución Política del Estado y 141 del DS 29894, que suscribe la presente Resolución Jerárquica, en virtud de la jurisdicción y competencia nacional que ejerce por mandato de los arts. 132, 139 inc. b) y 144 de la Ley 2492 (CTB) y 3092 (Título V del CTB),

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución ARIT-CBA/RA 0256/2011, de 17 de noviembre de 2011, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por la Compañía Agroforestal Bolivia SRL, CAFOB SRL, contra la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); que revocó parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-00167-11, de 15 de junio de 2011, declarando la prescripción de la depuración del Crédito fiscal IVA correspondiente a los períodos fiscales agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2006 y firme y subsistente la depuración del mismo por el período diciembre de 2006, por consiguiente, se modifica la deuda tributaria de Bs1.107.836.- equivalentes a 679.716 UFV a **Bs274.231.- equivalentes a 168.255 UFV**; conforme establece el art. 212-I inc. b) de la Ley 3092 (Título V del CTB).

Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.

Fdo. Juan Carlos Maita Michel
Director Ejecutivo General Interino
Autoridad General Impugnación Tributaria