



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA: 2/2018.
FECHA: Sucre, 31 de enero de 2018.
EXPEDIENTE: 838/2014.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Olvis Egüez Oliva.

VISTO EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 36 a 49 vta. interpuesta por la Gerencia Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) Cochabamba representada por Ebhert Vargas Daza, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0832/2014 de 3 de junio emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) de fs. 4 a 33 vta.; la contestación de fs. 59 a 62 vta.; la réplica de fs. 95 a 104 vta.; el apersonamiento y contestación a la demanda del tercero interesado de fs. 147 a 153; los antecedentes del proceso; y, todo cuanto convino ver.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante sostiene que, el 8 de agosto de 2012 notificó al contribuyente Industrial Comercial Bloch S.R.L., representado legalmente por Francisco Humberto Bloch Bakovic con la Orden 0012OVI6214 (formulario 7520) para la verificación del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA) de las facturas correspondientes a los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010, habiendo el contribuyente presentado el 23 de agosto de 2012 las declaraciones juradas del referido impuesto -formulario 200- de los meses fiscalizados, libros de compras originales del semestre, facturas originales de compra números 2557, 66, 288, 295, 571, 306, 21, 2637, 327, 315, 336, 1096, 31, 503, 1050 y 513, así como notas aclaratorias sobre el pago de las facturas observadas.

Mediante nota CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/NOT/01277/2013 notificada el 1 de agosto, la Administración Tributaria solicitó al contribuyente documentación adicional y aquella considerada necesaria para respaldar las compras observadas, misma que fue presentada recién el 8 de agosto de 2013 consistente en comprobantes de egreso, kárdex físico, certificado de FUNDEMPRESA del proveedor y una denuncia de robo.

El 9 de agosto de 2013, el demandante emitió el Informe SIN/GDCBBA/DF/VI/INF/03077/2013 que sirvió de base para la emisión de la Vista de Cargo CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/VC/00364/2013 de la misma fecha, determinando que las facturas observadas no eran válidas para crédito fiscal al no haberse demostrado la materialidad de las transacciones ni la procedencia de los créditos impositivos, tratándose en muchos casos de proveedores con domicilio y actividad inexistente,

otorgando al contribuyente el término de 30 días para la presentación de descargos, siendo presentados estos el 12 de septiembre de 2013.

Elaborado el Informe en Conclusiones SIN/GDCBBA/DF/VI/INFCL/00331/2013 de 8 de noviembre, que determinó que los descargos presentados no eran válidos y suficientes para desvirtuar lo establecido durante el proceso de verificación, se emitió la Resolución Determinativa 17-02633-13 de la misma fecha, determinando de oficio las obligaciones impositivas del contribuyente Industrial Comercial Bloch S.R.L. en la suma de UFV's 28.008 equivalente a Bs 52.677.

Interpuesto el recurso de alzada por el contribuyente contra la referida Determinación, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 01014/2014 de 10 de marzo, revocando parcialmente la Resolución Determinativa 17-02633-13, validando el crédito fiscal de las facturas 2257, 66, 288, 295, 571, 306, 21, 2637, 327, 336, 1096, 31, 503, 1050 y 513, y manteniéndose la observación sobre la factura 315, ante lo cual el SIN Cochabamba interpuso recurso jerárquico, el mismo que fue resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0832/2014 de 3 de junio, disponiendo confirmar la Resolución impugnada, modificándose el tributo omitido establecido en la Resolución Determinativa 17-02633-13 referido al IVA de los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010 de UFV's 12.644,95380 equivalentes a Bs 19.452 a UFV's 447.93 equivalente a Bs 669.

I.2. Fundamentos de la demanda.

El demandante, citando los arts. 115 y 119 de la Constitución Política del Estado (CPE), además del art. 200.1 de la Ley 3092 –este último referido al Principio de Oficialidad o de impulso de oficio-, denunció la vulneración al debido proceso en sus elementos derecho a la defensa y motivación de las resoluciones, así como la garantía a la igualdad y el principio de verdad material, acusando interpretación errónea y aplicación indebida de la ley, error de hecho y de derecho y omisión en la apreciación de la prueba en la Resolución impugnada, con los siguientes argumentos.

1. Con la facultad conferida por los arts. 66, 92, 93, 95, 96, 100, 104, 160 del Código Tributario Boliviano (CTB) Ley 2492 y disposiciones conexas, el SIN Cochabamba depuró el crédito fiscal de las facturas observadas, no habiendo podido el contribuyente demostrar durante el proceso de verificación la procedencia de los créditos impositivos provenientes de las mismas, sin embargo, durante la fase de recursos administrativos –recurso de alzada- logró introducir nuevas cuestiones de hecho a título de pruebas de reciente obtención, específicamente el Libro Diario y Libro Mayor, ambos de la gestión 2010, los cuales no pudieron ser analizados ni valorados por la Administración Tributaria oportunamente puesto que el contribuyente afirmó durante el proceso de verificación que fueron robados de la oficina de abogados “Bloch & OLQUIN” el 23 de enero de 2012 según su propia denuncia.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

2. Sin embargo, la Administración Tributaria en ejercicio del art. 100.1 y 6 del CTB, adjuntó certificaciones de FUNDEMPRESA, AFP's y otras instituciones, además de papeles de trabajo, actas de acciones y omisiones, extractos tributarios, certificados e informes del SIRAT 2, que acreditan una realidad económica, que los proveedores del contribuyente Industrial Comercial Bloch S.R.L. según los periodos fiscales verificados son inexistentes, tal es el caso de la Comercializadora de Granos y Condimentos COMGRACON S.R.L. que consigna como domicilio fiscal calle Venezuela 765, que coincide con el domicilio fiscal de la Empresa TECNOPAL S.R.L. según el padrón del contribuyente y certificado de FUNDEMPRESA de esta última, y que a su vez coincide con el domicilio del representante legal de Industria Comercial Bloch S.R.L. Francisco Humberto Bloch Bakovic, evidenciándose que durante los periodos 05/10/2000 y 23/11/2011 el sujeto pasivo registró el mismo domicilio, compartiendo inclusive el medidor de luz, existiendo colusión del contribuyente con su proveedor, beneficiándose el primero indebidamente de créditos fiscales al pagar menos impuestos al valor agregado, prueba de cargo que la AGIT no habría apreciado conforme a las reglas de la sana crítica y verdad material.

3. Sobre la base de documentación fehaciente y el principio de verdad material previsto en los arts. 180 de la CPE, 3 inc. d) de la Ley de Procedimiento Administrativo 2341 (LPA) y 30 de la Ley del Órgano Judicial Ley 025 (LOJ), el SIN Cochabamba estableció que, el contribuyente no demostró la materialización de las transacciones ni la procedencia de los créditos impositivos a través de medios fehacientes conforme establece el art. 70.5 del CTB; en contrapartida, el contribuyente presentó comprobantes de egreso, notas, kardex de almacenes, Libro Diario, Libro Mayor de la gestión 2010, declaración voluntaria de Romy Zambrano Roca, Planilla de Sueldos y Salarios de los meses de julio, agosto y septiembre de 2010, certificado de Registro de Comercio de COMGRACON S.R.L., los cuales no demuestran la materialización de las transacciones sino más bien la apropiación y registro de facturas observadas en los libros respectivos, sin que medie una glosa explicativa que permita comprender su finalidad o por lo menos se adjunte documentación que sustente las transacciones realizadas (pago a los proveedores COMGRACON S.R.L., Santiago Rodrigo Escalera Alcocer, Fernando Morales Cotrino, Leoncio Gallardo Chumacero, Arsenia Elsa Barcaya Montero, Patricia Gabriela Herrea Cossio, María Cristina Gallinate, Graciela Valdivieso Parra y Shirley Giovanna Catari Barcaya), conforme establecen los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) y los arts. 36 y 44 del Código de Comercio (CCom); tampoco se consignan los medios fehacientes de pago como ser cheques, tarjetas de crédito u otros, considerando que algunas de las facturas emitidas por los proveedores superan los Bs 10.000, infiriéndose en consecuencia, la inexistencia de las actividades comerciales en los domicilios declarados y el incumplimiento del

pago de impuestos de los proveedores COMGRACON S.R.L., Supermercado SAS de Graciela Valdivieso Parra, Fernando Morales Cotrino, CO & PA Importaciones y Exportaciones de Patricia Herrera Cossio y Comercial Elsi de Arcenia Elsa Barcaya Montero.

4. Respecto a la documentación contable presentada por el contribuyente, la Administración Tributaria observó que: **a)** Los kardex de ingresos y salidas de mercadería, notas de ingresos y salidas de almacenes, no cuentan con la firma de quien los elaboró o revisó, y tampoco se identifica al receptor de las compras, ni al responsable de la elaboración del documento conforme prevé el art. 40 del CCom y los PCGA, careciendo de formalidades para ser considerado como documento válido, pertinente y oportuno; **b)** Los comprobantes de egresos, documentos contables no se encuentran debidamente notariados, conforme establece el art. 40 del CCom; y, **c)** Los Libros Diario y Mayor, no cumplen con las formalidades establecidas en los arts. 36 y 47 del CCom y los PCGA, además de no adjuntar documentación que sustente su pretensión.
5. Según FUNDEMPRESA, COMGRACON S.R.L. tendría registro y matriculación de 18 de enero de 2012, mientras que las facturas observadas así como las transacciones cuestionadas tendrían data anterior, contrariamente a lo establecido por el art. 31 del CCom y lo manifestado por el propietario de la empresa en la declaración voluntaria 1396/2013 quien refirió haber efectuado transacciones económicas con el sujeto pasivo el año 2010, pero que a la fecha habrían cerrado por problemas con su contador, siendo que, a criterio del demandante en la gestión 2010 la empresa no podía ejercer el comercio; asimismo, sería cuestionable la credibilidad de la declarante Ingrid Giovana Arauz Chávez, pues su apellido paterno coincidiría con el apellido materno de la cónyuge del representante legal del contribuyente, Katty Ximena Velásquez Arauz; cuestiona también la declaración voluntaria de Romy Zambrano Roca extrañando que luego de 190 días de haber declarado y firmado el acta de acciones y omisiones de 18 de julio de 2013, se retracte de su primera afirmación declarando esta vez la existencia de COMGRACON S.R.L.
6. La Administración Tributaria presentó la siguiente prueba de reciente obtención: **a)** Certificaciones CBBA/CER/98/2014 de 20 de febrero y GR CBBA, 155/14 de 5 de marzo, por las que las AFP's BBVA y Futuro de Bolivia Previsión afirmaron que COMGRACON S.R.L. no registra dependientes; **b)** Detalle del domicilio fiscal de los contribuyentes Industrial Comercial Bloch S.R.L. y COMGRACON S.R.L. figurando en ambas la misma dirección calle Venezuela 765, zona barrio Noroeste y el mismo número de medidor 7520626; **c)** Reporte de compras y ventas de COMGRACON S.R.L. del sistema de la base de datos SIRAT 2, que acredita que su único cliente durante la gestión 2010 es Industrial Comercial Bloch S.R.L. y que tampoco



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

registra compras o actividad de acuerdo a su giro comercial -ventas al por mayor de alimentos, bebidas y tabacos-; y, **d)** Certificado de Derechos Reales de Cochabamba, Alcaldía Municipal, Unidad Operativa de Tránsito, Banco de Crédito y COMTECO que acreditan que no cuenta con bienes inmuebles, vehículos y tampoco cuentas bancarias, infiriéndose su inexistencia, se entiende en alusión a COMGRACON S.R.L.

I.3. Petitorio.

El demandante solicitó se declare probada su demanda y por ende se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0832/2014 de la AGIT y en el fondo se confirme la Resolución Determinativa 17-02633-13.

II. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, considerando que la demanda incoada carece de sustento jurídico tributario, además de no existir agravio, ni lesión de derechos, refirió: **1)** Respecto de la prueba presentada con juramento de reciente obtención, la Administración Tributaria no labró acta de contravenciones tributarias por incumplimiento de deberes formales sobre la ausencia o presentación parcial de la documentación requerida, infiriéndose la inexistencia de observaciones y por lo mismo su conformidad, *ergo*, la documentación no contemplada, ni requerida en el proceso de verificación correspondía sea valorada en etapa recursiva; y, **2)** La Resolución de alzada respecto de la omisión valorativa de la prueba denunciada refirió que, la Administración Tributaria consideró los antecedentes administrativos revisados y valorados no válidos e insuficientes para establecer fehacientemente las transacciones, sin embargo, la instancia recursiva estableció de la prueba aportada que la transacción fue cancelada en efectivo, contando las notas fiscales observadas con la validez legal para respaldar los créditos fiscales atribuidos.

Mencionando la Doctrina SIDOT V.3 la entidad demandada citó la Resolución AGIT-RJ/0016/2014 referida a las facultades de verificar, controlar, fiscalizar e investigar de la Administración Tributaria, no solamente al sujeto pasivo, sino también como en el presente caso, a los proveedores; asimismo la SC 0791/2012 reiterada en las SSCC 0082/2001-R, 0157/2001-R, 0798/2001-R, 0925/2001-R, 1028/2001-R, 1009/2003-R, 1979/2003-R, 0101/2004-R, 0663/2004-R, 0022/2006-R y 2023/2010-R, referidas al derecho a la valoración razonable de la prueba, derecho a la motivación y congruencia de las decisiones, como elementos del debido proceso.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda, debiendo mantenerse firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0829/2014 de 3 de junio.

II.2. Réplica y apersonamiento del tercero interesado.

II.2.1. Réplica.

El SIN Cochabamba mediante memorial presentado el 19 de febrero de 2015, cursante de fs. 95 a 104 vta., reiterando en lo sustancial el contenido de su demanda respondió al memorial de contestación de la demanda de la AGIT, volviendo a solicitar se declare probada su pretensión.

II.2.2. Apersonamiento del tercero interesado.

Mediante memorial presentado el 6 de marzo de 2015 de fs. 147 a 153 vta., Francisco Humberto Bloch Bakovic en su condición de representante legal de Industrial Comercial Bloch S.R.L., se apersonó dentro del presente proceso, solicitando se declare improbada la demanda interpuesta por el SIN Cochabamba refiriendo:

- La Administración Tributaria nunca observó la documentación contable presentada en sede administrativa tributaria, simplemente mencionó que no era suficiente;
- El SIN Cochabamba tuvo la oportunidad de valorar la documentación contable encontrándose en etapa recursiva específicamente ante la ARIT, y si no observó o impugnó la misma es responsabilidad de sus funcionarios;
- Respecto del principio de verdad material reclamado, correspondía que este sea aplicado durante el proceso de verificación y no así en la instancia de impugnación, versando los recursos planteados sobre todos los criterios que fueron objeto del recurso.
- Todas las facturas de compras superiores o inferiores a Bs 10.000 tienen comprobantes de pago, acreditándose el medio fehaciente de pago.
- No corresponde analizar el planteamiento del demandante respecto a la validez del crédito fiscal y sus tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes para beneficiarse del mismo, puesto que este argumento no es propio de un proceso contencioso administrativo al ser esta instancia de puro derecho.
- La demanda es procesalmente incongruente puesto que, en principio se sostenía que no se habían demostrado las transacciones realizadas y luego que los proveedores no existían, presentando incluso prueba de reciente obtención destinada a acreditar este segundo punto, aceptando implícitamente que el sujeto pasivo demostró que las transacciones fueron realizadas.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

- No solo se presentaron los medios fehacientes de pago, sino todos los documentos contables, legales y registros de mercadería, tanto en el procedimiento administrativo y en el recurso de alzada, acreditando la veracidad de las transacciones y por lo mismo la autenticidad de los proveedores, quienes contradictoriamente a lo afirmado por la Administración Tributaria se encuentran correctamente inscritos en el SIN, resultando contradictorio el argumento de que los proveedores presentan declaraciones y no pagan la totalidad de sus impuestos, afirmando luego que no están habilitados legalmente, cuando ellos mismos presentan sus habilitaciones en el padrón del NIT, por consiguiente pagan impuestos y tienen domicilio legal.
- Al pronunciarse las Resoluciones de Alzada y Jerárquico, se consideraron las facturas originales, los medios fehacientes de pago -recibos firmados-, los documentos contables, legales y registros de mercadería de ingreso y egreso firmados por los empleados de la empresa, desvirtuando la afirmación del demandante de que no es suficiente la presentación de la factura original sino también es necesaria la presentación del instrumento que dio nacimiento al hecho generador, en este caso el hecho generador opera cuando el contribuyente adquiere mercadería de los proveedores (quinua, trigo, maíz, chuño y otros) cuya prueba son los kardex de ingreso de mercadería a almacenes recibidos por los empleados de la empresa, cuyos nombres se acreditan en las planillas de sueldos arrimadas.
- La Administración Tributaria no menciona en que parte de la resolución del recurso de alzada o jerárquico se habría vulnerado el debido proceso, la congruencia de la decisión, fundamentación, etc., aspecto que denotaría que el demandante recurre a formatos generales para interponer demandas con fines dilatorios, máxime cuando la Resolución impugnada resulta lo suficientemente clara y precisa en sus fundamentos de hecho y de derecho, cumpliéndose con el debido proceso.
- El argumento de la existencia de alguna relación con el domicilio del proveedor COMGRACON S.R.L. resultaría absurdo puesto que el contribuyente tiene su domicilio en la jurisdicción de una provincia contigua al Cercado.
- La falta de observancia de las formalidades establecidas en los arts. 36 y 47 del CCom, lo cual acreditaría la inexistencia de las transacciones, se encuentra fuera de todo contexto legal, ameritando su rechazo junto con los precedentes sobre los requisitos de validez del crédito fiscal invocados.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS PROCESALES.

A efectos de resolver la presente controversia, corresponde individualizar los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, mismos que informan lo siguiente:

1. Mediante Orden de Verificación N° 0012OVI06214 de 8 de agosto de 2012, notificada el 10 de agosto del mismo año, el SIN comunicó al sujeto pasivo el proceso de determinación del que iba a ser objeto en relación al IVA derivado de la verificación del crédito fiscal de las facturas declaradas en los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010, según el cuadro de diferencias adjunto, con el fin de establecer el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, cursante a fs. 3 y 4 del Anexo 4.
2. Por el acta de recepción de documentación de 23 de agosto de 2012 de fs. 10 del Anexo 4, el contribuyente presentó ante la Administración Tributaria documentación consistente en declaraciones juradas de los meses de enero, febrero y marzo de 2010, Libro de Compras original del semestre enero-junio de 2010, facturas originales de compra de los meses observados 2557, 66, 288, 295, 571, 306, 21, 2637, 327, 315, 336, 1096, 31, 503, 1050 y 513, una nota aclaratoria sobre un pago vinculado con las facturas observadas, registrándose en las observaciones la entrega de recibos relacionadas con las facturas observadas.
3. Por la consulta de padrón del NIT 1022229027 perteneciente a Industrial Comercial Bloch S.R.L. este registra su dirección en el pasaje innominado, sin número, barrio Arocagua del municipio de Cochabamba, cursante a fs. 8 del Anexo 4.
4. Consulta de padrón del NIT 162946027 perteneciente a Comercializadora de Granos y Condimentos S.R.L. figurando su dirección en calle Venezuela N° 765, barrio Noreste del municipio de Cochabamba, cursante a fs. 31 del Anexo 4.
5. Nota CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/NOT/01277/2013 de 1 de agosto, notificada al sujeto pasivo en la persona de la funcionaria Carmen Jaimes el 5 de agosto de 2013, por la cual se requirió del contribuyente documentación de respaldo de las transacciones realizadas con los proveedores Comercializadora de Granos y Condimentos S.R.L., Santiago Rodrigo Escalera Alcocer, Fernando Morales Cotrino, Leoncio Gallardo Chumacero, Patricia Gabriela Herrera Cossio, María Cristina Gallinate, Shirley Giovanna Catari Barcaya y Graciela Valdivieso Parra, correspondientes a los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010, cursante a fs. 136 del Anexo 4.
6. Nota de 18 de agosto de 2013 del representante legal del contribuyente (fs. 132) sin cargo de recepción o constancia de su presentación, adjuntando Certificación CERT-JOCB-0177/12 de 15 de agosto de 2012 por la que FUNDEMPRESA certifica que si tiene registro de la empresa Comercializadora de Granos y Condimentos S.R.L. COMGRACON S.R.L. con número de matrícula 187705, encontrándose la misma activa (fs. 138); comprobantes de egreso y



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

kardex de la Industrial Comercial Bloch SRL correspondientes a los meses de enero, febrero y marzo de 2010 (fs. 139 a 180); y, denuncia presentada el 28 de enero de 2013 por Fernando Luis Saunero Carrasco que en lo pertinente, señaló que de la oficina jurídica ubicada sobre calle Chuquisaca N° 779 "Bloch&Olguin" se sustrajo entre otras cosas documentación contable de la empresa Bloch (fs. 182 a 183), todos del Anexo 4.

7. Informe CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/INF/03077/2013 de 9 de agosto que en su parte de conclusiones y recomendaciones señala que las facturas objeto de revisión no fueron declaradas conforme a ley, correspondiendo la emisión de la Vista de Cargo por la deuda tributaria no pagada, de fs. 184 a 187 del Anexo 4.
8. Vista de Cargo SIN/GFCBBA/DF/VI/VC/00364/2013 de 9 de agosto, que respecto de la documentación presentada por el contribuyente refiere que, revisada, analizada y valorada la misma quedan subsistentes los hechos, actos, datos y elementos descritos en dicho documento, asimismo observó que la dirección declara por COMGRACON S.R.L. en calle Venezuela 765 corresponde a la misma declarada por el representante legal del contribuyente Industrial Comercial Bloch S.R.L., demostrando un irregular comportamiento del contribuyente y su proveedor, hallándose la conducta del sujeto pasivo tipificada como omisión de pago prevista en el art. 160.3 y 165 del CTB, correspondiendo una sanción del 100% del tributo omitido en UFV's, obrante de fs. 188 a 191 del Anexo 4.
9. Mediante memorial presentado el 12 de septiembre de 2013, Francisco Humberto Bloch Bakovic, representante legal de Industrial Bloch S.R.L. solicitó la nulidad de la Vista de Cargo impugnada con los argumentos allí expuestos, adjuntando entre otros acta de acciones y omisiones de 6 de septiembre de 2012, Certificado de Matrícula de Comercio de COMGRACON S.R.L. (fs. 198), acta de declaración voluntaria de Estanislao Cari Cari Leifonso, representante legal de COMGRACON S.R.L. afirmando haber hecho varias ventas el año 2010 entre ellas a Industrial Comercial Bloch S.R.L. (fs. 199), contrato privado suscrito entre COMGRACON S.R.L. e Industrial Comercial Bloch S.R.L. para el suministro de cereales durante el mes de junio de 2009 (fs. 200 y 200 vta.), todos contenidos en el Anexo 4.
10. Mediante Informe en Conclusiones CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/INFCL/00331/2013 de 8 de noviembre, se estableció que, no obstante de la documentación presentada por el contribuyente, los hechos, actos, datos y elementos descritos quedan subsistentes, correspondiendo la emisión de la Resolución Determinativa, cursante de fs. 210 a 214 del Anexo 4.

11. Resolución Determinativa 17-02633-13 de 8 de noviembre de 2013, CITE: SINGDCBBA/DF/VI/RD/02269/2013 que en su parte dispositiva determinó la obligación impositiva del contribuyente Industrial Comercial Bloch S.R.L. en la suma de Bs. 28.008 UFV's equivalente a Bs 52.677, cursante de fs. 216 a 222 del Anexo 4.
12. Libro de Compras IVA del primer semestre de la gestión 2010 del contribuyente de fs. 1 a 21 vta., Anexo 3.
13. Declaraciones juradas y facturas originales de los proveedores de los contribuyentes de fs. 22 a 83.
14. Planteado el recurso de alzada por el sujeto pasivo contra la Resolución Determinativa 17-02633 de 8 de agosto de 2013, CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/RD/02269/2013 (fs. 23 a 33), mediante memorial presentado el 27 de enero de 2014 (fs. 56) aquel presentó "pruebas recientes" consistentes en Libro Diario y Libro Mayor de la gestión 2010 (Anexos 5 y 6); asimismo, la declaración jurada voluntaria de Romy Zambrano Roca, así como las planillas de sueldos y salarios, cursante de fs. 56 a 56 vta. del Anexo 1, y el acta de audiencia de juramento de prueba de reciente obtención a fs. 85 del mismo Anexo.
15. Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0104/2014 de 10 de marzo de fs. 142 a 156 del Anexo 1, por el que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba resolvió revocar parcialmente la Resolución Determinativa 17-02633-13 de 8 de noviembre de 2013 dictada por la Gerencia Distrital de Cochabamba del SIN, validando el crédito fiscal contenido en las facturas 2557, 66, 288, 295, 571, 306, 21, 2637, 327, 336, 1096, 31, 503, 1050 y 513, manteniéndose la observación respecto de la factura 315, modificando el tributo omitido de UFV's 12.644.95380 a UFV's 12.197.01892.
16. Interpuesto el recurso jerárquico por la Administración Tributaria contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0104/2014, aquel fue resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0832/2014 de 3 de junio de fs. 241 a 270 vta., por el que, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, resolvió confirmar la Resolución impugnada, modificándose el tributo omitido establecido en la Resolución Determinativa 17-02633-13 por el IVA de los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010 de UFV's 12.644,95380 UFV equivalente a Bs 19.452 a UFV's 447.93 equivalente a Bs 689.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

De la compulsas de los datos que informan el proceso, se desprende el objeto de la presente controversia, consistiendo la misma en los siguientes puntos:



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

- ¿Corresponde a las instancias de impugnación tributaria (ARIT y AGIT), admitir y valorar prueba de reciente obtención, sin que ello importe una vulneración al debido proceso en sus elementos derecho a la defensa y motivación de las resoluciones, así como a la garantía a la igualdad y el principio de verdad material?
- ¿Los argumentos y pruebas de la Administración Tributaria desvirtúan la validez del crédito fiscal contenido en las facturas observadas?
- ¿Las Resoluciones de Alzada y Jerárquico que determinaron la validez de las facturas para el beneficio del crédito fiscal se encuentran debidamente motivadas?

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

V.1. Análisis y fundamentación.

V.1.1. Principios que rigen el proceso administrativo tributario.

La Constitución Política del Estado en su art. 180.I establece: “La jurisdicción ordinaria se fundamenta en los principios procesales de gratuidad (...), verdad material, debido proceso e igualdad de las partes ante el juez”; concordante con el art. 4 inc. d) de la LPA que prevé entre los principios de la actividad administrativa al Principio de Verdad Material señalando: “La Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil (...)”. A su turno, el art. 200 de la ley 3092 dispone: “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, (...); 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”.

Así se tiene que, el procedimiento administrativo se rige por el Principio de Verdad Material, en cumplimiento al cual la Autoridad Administrativa competente, tiene la obligación de verificar plenamente los hechos que sirven de motivo para sus decisiones, debiendo a este efecto munirse de todos los medios probatorios necesarios, sean estos ofrecidos o no por las partes, con la finalidad de contrastar y evidenciar la veracidad de los argumentos esgrimidos en el conflicto, debiendo adquirir certeza de la realidad acontecida en cada caso, para que así con plena convicción y sustento pueda pronunciarse y dirimir el fondo de los procesos.

Así también lo ha establecido la jurisdicción constitucional cuando en la SCP 873/2014 de 12 de mayo, señala:

“(...) El principio de verdad material previsto por el art. 4 inc. d) de la LPA, determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, la decisión de la Administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones.

(...) Vinculado a este principio se encuentra el de impulsión de oficio, toda vez que por este principio, conforme se tiene mencionado en otras legislaciones, implica que ‘el órgano administrativo impulsará el procedimiento en todos sus trámites, ordenando los actos de instrucción adecuados’.

*(...) Del razonamiento precedente, se establece que no son conducentes con el contenido del principio de verdad material la pasividad de la administración que pretenda encontrar justificativo en la inactividad o negligencia de la parte, pues el principio de verdad material obliga: **1)** A no limitarse únicamente a las alegaciones y demostraciones o probanzas del administrado; **2)** A no descartar elementos probatorios con justificaciones formales, cuando se trata de hechos o pruebas que sean de público conocimiento, cuyo mínimo de diligencia obliga a la administración pública a adquirirlas o tomarlas en cuenta; **3)** A no desconocer elementos probatorios aduciendo incumplimiento de exigencias formales como la presentación en fotocopias simples, sobre documentos que estén en poder de la administración o que por diferentes circunstancias éstos se encuentren en otros trámites de los que puede rescatarse y que la administración pueda verificarlos por conocer de su existencia o porque se le anoticie de ella.*

(...).”

V.1.2. De la oportunidad de la apreciación de la prueba en materia tributaria.

El art. 81 del CTB establece que, en materia tributaria solo serán admisibles aquellas pruebas que cumplan con los presupuestos de pertinencia y oportunidad, en este último caso, el art. 81.2 de la misma norma regula dos circunstancias concretas: **a)** El rechazo de los medios probatorios que habiendo sido requeridos por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas; y **b)** El rechazo de aquellas pruebas en relación a las cuales no se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa.

*De un análisis del segundo supuesto, se tiene que de manera excepcional se admitirán las pruebas no presentadas antes de la emisión de la Resolución Determinativa, siempre y cuando el sujeto pasivo cumpla con las siguientes exigencias: **i)** Pruebe que la omisión no fue por causa propia; y, **ii)** Cumpla con prestar el juramento de que la prueba es de reciente obtención.*

Estos presupuestos, no constituyen simples formalidades ritualistas sino por el contrario importan verdaderas garantías procesales que tienen por



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

finalidad asegurar el principio de preclusión y consagrar el principio administrativo de eficacia reconocido por el art. 4 inc. j) de la LPA, vinculados ambos con el debido proceso.

Ahora bien, la oportunidad de la apreciación de la prueba durante la sustanciación de los recursos administrativos tributarios también tiene su regulación en lo dispuesto por el art. 215.II del CTB que señala que son aplicables a los recursos administrativos las disposiciones de los arts. 76 al 82 del CTB, en ese sentido, también de manera excepcional se podrá admitir prueba de reciente obtención cuando el sujeto pasivo pruebe que la omisión en la presentación oportuna no fue por causa propia y preste el respectivo juramento.

V.2. Del caso concreto.

Mediante Orden de Verificación N° 0012OVI06214 de 8 de agosto de 2012, notificada el 10 de agosto del mismo año, el SIN comunicó a la empresa Industrial Comercial Bloch S.R.L. a través de su representante legal, el proceso de determinación del que iba a ser objeto en relación al IVA, derivado de la verificación del crédito fiscal de las facturas declaradas en los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010, según cuadro de diferencias adjunto, con el fin de establecer el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias; ante lo cual, el contribuyente presentó el 23 de agosto de 2012 documentación consistente en declaraciones juradas de los meses de enero, febrero y marzo de 2010, Libro de Compras original del semestre enero-junio de 2010, facturas originales de compra de los meses observados 2557, 66, 288, 295, 571, 306, 21, 2637, 327, 315, 336, 1096, 31, 503, 1050 y 513, una nota aclaratoria sobre un pago vinculado con las facturas observadas, registrándose en las observaciones la entrega de recibos relacionadas con las facturas observadas.

Mediante nota CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/NOT/01277/2013 de 1 de agosto, notificada al sujeto pasivo el 5 de agosto de 2013, el demandante requirió de éste documentación de respaldo de las transacciones realizadas con los proveedores Comercializadora de Granos y Condimentos S.R.L., Santiago Rodrigo Escalera Alcocer, Fernando Morales Cotrino, Leoncio Gallardo Chumacero, Patricia Gabriela Herrera Cossio, María Cristina Gallinate, Shirley Giovanna Catari Barcaya y Graciela Valdivieso Parra, correspondientes a los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010; a lo que, mediante nota de 18 de agosto de 2013 del representante legal del contribuyente aunque sin cargo de recepción o constancia de su presentación, sin embargo ratificada por el demandante en su propia demanda, adjuntó Certificación CERT-JOCB-0177/12 de 15 de agosto de 2012 por la que FUNDEMPRESA certifica que si tiene registro de la empresa Comercializadora de Granos y Condimentos S.R.L. COMGRACON S.R.L. con número de matrícula 187705, encontrándose la misma activa; comprobantes de egreso y kardex de la Industrial Comercial Bloch SRL correspondientes a los meses de enero, febrero y marzo de 2010; y, denuncia presentada el 28 de enero de 2013 por Fernando Luis Saunero Carrasco que en lo pertinente, señaló que de la oficina jurídica ubicada sobre calle Chuquisaca N° 779 "Bloch & Olguin" se sustrajo entre otras cosas documentación contable de la empresa Bloch.

La Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/INF/03077/2013 de 9 de agosto que en su parte de conclusiones y recomendaciones señala que las facturas objeto de revisión no fueron declaradas conforme a ley, emitiéndose en su mérito la Vista de Cargo SIN/GFCBBA/DF/VI/VC/00364/2013 de la misma fecha, tipificando la conducta del sujeto pasivo como omisión de pago, prevista en el art. 160.3 y 165 del CTB, correspondiendo una sanción del 100% del tributo omitido en UFV's, Resolución cuestionada por el contribuyente a través del memorial presentado el 12 de septiembre de 2013, que solicitó la nulidad de la Vista de Cargo impugnada además de adjuntar prueba como ser acta de acciones y omisiones de 6 de septiembre de 2012, Certificado de Matrícula de Comercio de COMGRACON S.R.L., acta de declaración voluntaria de Estanislao Cari Cari Leifonso, representante legal de COMGRACON S.R.L. afirmando haber hecho varias ventas el año 2010 entre ellas a Industrial Comercial Bloch S.R.L., contrato privado suscrito entre COMGRACON S.R.L. e Industrial Comercial Bloch S.R.L. para el suministro de cereales durante el mes de junio de 2009.

Compulsados los antecedentes, el SIN Cochabamba mediante Informe en Conclusiones CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/INFCL/00331/2013 de 8 de noviembre, estableció que, no obstante de la documentación presentada por el contribuyente, los hechos, actos, datos y elementos descritos quedan subsistentes, correspondiendo la emisión de la Resolución Determinativa, emitiéndose en consecuencia la Resolución Determinativa 17-02633-13 de 8 de noviembre de 2013, CITE: SINGDCBBA/DF/VI/RD/02269/2013 que en su parte dispositiva determinó la obligación impositiva del contribuyente Industrial Comercial Bloch S.R.L. en la suma de Bs. 28.008 UFV's equivalente a Bs 52.677.

Planteado el recurso de alzada por el sujeto pasivo y radicado el mismo ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, mediante memorial presentado el 27 de enero de 2014 titulado "pruebas recientes", el contribuyente introdujo prueba de reciente obtención consistente en Libro Diario y Libro Mayor de la gestión 2010, la declaración jurada voluntaria de Romy Zambrano Roca, así como las planillas de sueldos y salarios, constando en obrados (fs. 85 del Anexo 1) el acta de juramento por el cual Francisco Humberto Bloch Bakovic prestó su juramento indicando que recién obtuvo la documentación arrimada a su memorial de 27 de enero de 2014. Cumplido el trance procesal necesario, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0104/2014 de 10 de marzo resolvió revocar parcialmente la Resolución Determinativa 17-02633-13 de 8 de noviembre de 2013 dictada por la Gerencia Distrital de Cochabamba del SIN, validando el crédito fiscal contenido en las facturas 2557, 66, 288, 295, 571, 306, 21, 2637, 327, 336, 1096, 31, 503, 1050 y 513, manteniéndose la observación respecto de la factura 315, modificando el tributo omitido de UFV's 12.644.95380 a UFV's 12.197.01892.

A este efecto, el SIN Cochabamba interpuso recurso jerárquico, resolviéndose el mismo mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0832/2014 de 3 de junio, por el que, la AGIT resolvió confirmar la Resolución impugnada, modificándose el tributo omitido establecido en la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Resolución Determinativa 17-02633-13 por el IVA de los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010 de UFV's 12.644,95380 UFV equivalente a Bs 19.452 a UFV's 447.93 equivalente a Bs 689.

Ahora bien, los argumentos y pruebas invocadas y utilizadas por la Administración Tributaria para alegar la invalidez del crédito fiscal de las facturas verificadas, no se limitan a establecer la inexistencia de medios fehacientes de pago o la falta de documentación contable que respalde la transacción, sino que alcanza a los proveedores de las facturas quienes en criterio del demandante no ejercerían su actividad comercial en el domicilio fiscal declarado, criterio que por su naturaleza subjetiva, no podría fundar cargos contra el contribuyente, pues arbitrariamente se le estaría imponiendo la carga de desvirtuarlos, siendo que en realidad su responsabilidad se encuentra limitada a demostrar la procedencia de su crédito fiscal y no así el cumplimiento de las obligaciones tributarias de terceros por más que sean sus proveedores, aspecto que ha sido también considerado por las instancias administrativas, pues aún, si el contribuyente lograra desvirtuar los cargos sobre la falta de medios fehacientes de pago o la falta de documentación contable, subsistirían los cargos sobre los proveedores "inexistentes o fantasmas", los cuales no podrían ser desvirtuados bajo ningún medio por los sujetos pasivo, ocasionando indefensión y vulneración al debido proceso, por atribuirles una carga probatoria que no le corresponde, y que además no proviene de los resultados de la verificación, no pudiendo ser utilizados para fundamentar la depuración de crédito fiscal, debiendo en todo caso la Administración Tributaria, cumplir con los objetivos del procedimiento de verificación, y basar sus resultados precisamente en la valoración de los registros y pruebas presentadas por el contribuyente, observando en todo momento la verdad material y el impulso de oficio, y no en suposiciones o argumentos vinculados a las condiciones del proveedor, quien se constituye en un sujeto pasivo de la Administración Tributaria ajeno a la relación jurídico-tributaria que se estudia, y cuyo incumplimiento de obligaciones, registros u omisiones, no pueden ser atribuidos al comprador del bien y/o servicio, contra quien se deben fundar los cargos en relación a su actividad y a la documental que respalde o no la adquisición, y no así procurar invalidar este crédito en base a documentos ajenos a la verificación efectuada.

De un análisis de los antecedentes expuestos y la prueba cursante en los respectivos anexos se establece que, el sujeto pasivo ha dado cumplimiento a lo previsto por el art. 215.II del CTB que señala que son aplicables a los recursos administrativos las disposiciones de los arts. 76 al 82 del CTB, entre ellos el art. 81.2 de la misma norma, es decir, ha observado la exigencia legal de acreditar que la omisión en la presentación oportuna no fue por causa propia, pues efectivamente la Administración Tributaria, no obstante de sus facultades previstas en el art. 100 del CTB, no requirió en ningún momento la documental que ahora tilda de vulneratoria a sus derechos, aspecto que no es atribuible al contribuyente, infiriéndose en consecuencia de que al aceptar y posteriormente valorar la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba la prueba de reciente obtención ofrecida por el contribuyente, no ha vulnerado derecho alguno de la Administración Tributaria, tampoco lo ha hecho la Autoridad

General de Impugnación Tributaria que recoge los criterios y fundamentos de la instancia inferior.

Finalmente, de una revisión de la demanda de autos, el contribuyente no especifica que parte o partes ya sea de la Resolución de Alzada o Jerárquica de la instancia recursiva considera incongruente, falta de objetividad o impertinente, al no haber cumplido con esta carga argumentativa, esta instancia no puede suplir esta negligencia e ingresar a analizar de oficio si es que una Resolución o la otra, vulneran el derecho a la debida motivación del demandante como acusa en su escrito.

VI. CONCLUSIÓN.

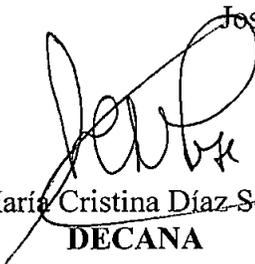
No habiéndose advertido vulneración alguna al debido proceso en sus elementos derecho a la defensa y motivación de las resoluciones, así como la garantía a la igualdad y el principio de verdad material, a que hizo referencia el demandante invocando los arts. 115 y 119 de la CPE, no habiéndose advertido tampoco interpretación errónea, aplicación indebida de la ley, error de hecho o de derecho, u omisión de la apreciación de la prueba, corresponde declarar improbada la pretensión del demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, y 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil de 1975, y en virtud de los argumentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 36 a 49 vta., en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0832/2014 de 3 de junio dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

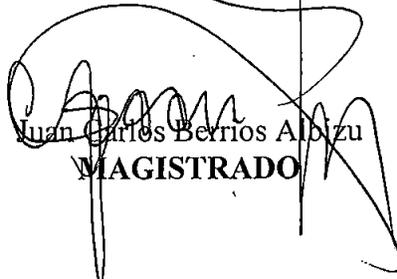
Regístrese, notifíquese y archívese.


José Antonio Revilla Martínez
PRESIDENTE


María Cristina Díaz Sosa
DECANA


Esteban Miranda Torán
MAGISTRADO


Marco Ernesto Jaimes Molina
MAGISTRADO


Juan Carlos Berrios Albizu
MAGISTRADO



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 838/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital
Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad
General de Impugnación Tributaria

[Signature]
Carlos Alberto Egüez Añez
MAGISTRADO

[Signature]
Ricardo Torres Echalar
MAGISTRADO

[Signature]
Olvis Egüez Oliva
MAGISTRADO

[Signature]
Edwin Aguayo Arando
MAGISTRADO

[Signature]
Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: *2018*

SENTENCIA N° *2* FECHA *31 de agosto*

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° *112018*

Conforme-

VOTO DISIDENTE:

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