



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SCZ - 0161/2014
SALA PLENA

SENTENCIA: 9/2018.
FECHA: Sucre, 31 de enero de 2018.
EXPEDIENTE: 924/2014.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Edwin Aguayo Arando.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 80 a 85, interpuesta por Boris Walter López Ramos representando a la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Santa Cruz (GRACO) que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0908/2014 de 23 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la respuesta de fs. 91 a 94; el memorial de tercero interesado de fs. 137 a 140; los memoriales de réplica y dúplica de fs. 115 a 117 vta. y 121 a 122, respectivamente, los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de Hecho.

La demanda afirma que la AGIT a través de la Resolución AGIT-RJ 0908/2014 de 23 de junio, al revocar parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0075/2014 de 17 de febrero, modificando la deuda tributaria determinada en la Resolución Determinativa N° 17-00036-13 de 21 de marzo, reduciendo la deuda tributaria del contribuyente Servicios Petroleros Bolivianos Limitada (SERPETBOL LTDA), actuó de manera errónea por dar valor a notas fiscales presentadas en etapa recursiva mas no en etapa determinativa, arguyendo que el contribuyente no demostró con medios fehacientes dentro del proceso administrativo, que la transacción efectuada con las facturas observadas haya sido realmente materializada, así como la Administración Tributaria (AT) no tuvo acceso a información que corrobore la realización efectiva de esas transacciones.

Por otro lado sobre las actas por contravenciones tributarias realizadas que fueron dejadas sin efecto por la AGIT, la demanda alega que no se obró en el orden de la normativa inherente, que es el art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-0016-07 (sobre el libro de compras IVA), numeral 3.2 del anexo A) de la RND N° 10-0037-07, (incumplimiento a deberes formales en llenado de libro de compras IVA); art. 50 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0016-07 (formato del libro de compras y ventas IVA - Da Vinci LVC); y, numeral 4.2.1 del párrafo II del art. 1 de la RND N° 10-0030-11 que modifica a la RND 10-0037-07 (multa por incumplimiento de deberes formales).

I.2. Fundamentos de la Demanda.

La entidad demandante promueve proceso contencioso administrativo planteando:

I.2.1 Bajo el título de “*sobre los conceptos de depuración revocados por la autoridad de impugnación tributaria, que no son aceptados por la Administración Tributaria*” (sic) señala que la Resolución contendida al confirmar lo resuelto por el Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0075/2014, que a su turno revocó las observaciones que la Administración Tributaria había realizado sobre las notas fiscales 563, 569 y 571, no tuvo presente el art. 41 de la RND 10-0016-07, que exige los aspectos básicos para la validez de facturas o notas fiscales, como tampoco los requisitos exigidos por los arts. 4 y 8 de la Ley 843.

Manifiesta que las observaciones efectuadas a las facturas realizadas en fase determinativa, fueron revocadas sin fundamento ni sustento legal, vulnerando la seguridad jurídica, el principio de probidad y el respeto de los derechos; asimismo, hace recuerdo que una factura no tienen validez por sí mismas para el cómputo del crédito fiscal, sino cuando cumple con los requisitos de validez y autenticidad dispuesto por las leyes y los reglamentos específicos; es decir, se demuestre que la operación que originó su emisión haya sido consumada, que el proveedor sea efectivamente el consignado en ella; y que éste haya recibido el pago por la transacción. Por tanto si las facturas no cuentan con medios fehacientes de pago suficientes, no se puede validar la supuesta transacción.

Conforme los arts. 4 y 8 de la Ley 843, para que un contribuyente sea beneficiado con el crédito fiscal resultante de las transacciones que declara, las notas fiscales o facturas deben estar respaldadas con el documento original; que la compra se halle vinculada a la actividad gravada; y, que la transacción se haya realizado efectivamente, es decir que el proveedor consignado sea quien haya recibido el pago. Razón que obligaba como deber del contribuyente demostrar que las facturas observadas estaban autorizadas y poseían los elementos de validez establecidos en norma.

En este mismo ámbito, reclama la demanda, que el contribuyente presentó documentación en etapa recursiva y no así en etapa determinativa, siendo que su aceptación vulnera *todo tipo* de procedimientos tributarios, pues el contribuyente omitió presentar documentación de descargo cuando la Administración Tributaria se los exigió, sin que tampoco haya protestado presentarla antes de la emisión de la Resolución Determinativa, tal cual lo dispone el art. 81 del Código Tributario Boliviano (CTB); los arts. 70 y 76 de la Ley 2492 CTB; y, el art. 2 del Decreto Supremo (DS) 27874.

I.2.2 La demanda manifiesta que las **Actas por Contravenciones Tributarias** por Multas por Incumplimiento de Deberes Formales, emergen del proceso de la revisión de la documentación proporcionada por el contribuyente dentro del proceso de determinación de los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2010; evidenciándose que la existencia de registros de notas fiscales con error en el número de factura, en el número de autorización, en el Libro de compras IVA Notariado y en medio magnético Da Vinci.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Transcribiendo el contenido del art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio RND 10-0016-07; el numeral 3.2 del anexo A) de la RND N° 10-0037-07; el art. 50 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0016-07; y el numeral 4.2.1 del párrafo II del art. 1 de la RND N° 10-0030-11 que modifica a la RND 10-0037-07, manifiesta que a pesar de lo alegado por el contribuyente en sentido de no haber tenido conocimiento de las facturas observadas, sin considerar de haberse referido a ellas en la Vista de Cargo, la AGIT no ha realizado un análisis de los actos administrativos generados por la Administración Tributaria.

I.3. Petitorio.

La entidad demandante solicita que previo trámite de ley se declare probada la demanda contencioso administrativa revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0908/2014 y la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0075/2014, confirmando de ese modo la Resolución Determinativa N° 17-00036-13 de 21 de marzo.

II. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La AGIT respondió negativamente a la demanda en los siguientes términos:

II.1 La Administración Tributaria observó un error en la impresión del N° de autorización 70001001260229, cuando, según el reporte GAUSS el N° de autorización el correcto era 7001001260229, aspecto que no puede ser atribuible al contribuyente SERPETBOL LTDA.

Manifiesta que en la etapa administrativa el contribuyente presentó los comprobantes de egreso que contabilizan las transacciones contenidas en las facturas 563, 569 y 571 por el servicio de transporte, apropiando su pago a la cuenta del Banco de Crédito M/E CTA 5800-2-63, evidenciándose que esas facturas fueron canceladas a través de los cheques Nros. 17818-6 y 17061-3, emitidos a nombre de Jaime Arnez Meneces y entregados según los recibos de Tesorería, desvirtuándose de tal manera la observación al crédito fiscal IVA, toda vez que el sujeto pasivo respaldó sus transacciones conforme dispone el art. 70, num. 4 y 5 de la Ley 2492 CTB, correspondiendo dejar sin efecto la depuración del crédito fiscal IVA de las facturas 563, 569 y 571, por un importe total de Bs. 5.336.

Con la finalidad de respaldar los fundamentos de la Resolución impugnada, el demandado citó línea doctrinal de la Autoridad de Impugnación Tributaria contenida en el Sistema de doctrina Tributaria SIDOT V.3, los que transcribió para su análisis y consideración, asimismo, cito como jurisprudencia la Sentencia Constitucional 1724/2010-R de 25 de octubre, referido al principio de la Verdad Material, transcribiéndola íntegramente la parte de su ratio.

Concluye señalando que la Resolución AGIT-RJ 0908/2014 de 23 de junio, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratificó en todos y cada uno de los fundamentos contenidos en la

Resolución impugnada, afirmando que no existe agravio ni lesión de derecho vulnerados a la parte demandante.

II.2 Petitorio.

La autoridad demandada, al considerar que el argumento de la demanda no tiene asidero legal, solicitó se declare improbadamente la misma y se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada en el presente proceso.

II.3 En el curso del trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354.II y III del Código de Procedimiento Civil.

Presentadas la réplica de fojas 115 a 117 vta., mediante la cual la Administración Tributaria reitera sus argumentos contenidos en la demanda contencioso administrativa, y la dúplica a fs. 121 y 122, en la que la AGIT reitera el argumento de errores en la numeración de la autorización de las facturas no pueden ser atribuibles al beneficiario del crédito fiscal, más cuando, sobre ese particular ya se inició proceso Sumario Contravencional por incumplimiento a deberes formales.

III DEL TERCERO INTERESADO.

Por escrito de fs. 137 a 140, Juan Mario Ríos Galindo se apersonó en representación de SERPETBOL LTDA, quien como Tercero Interesado señaló:

III.1 La AT, mal podría requerir la modificación de importes de la Resolución de Recurso Jerárquico, pues a través del PIET 1149/2014 de 6 de octubre ya manifestó su ejecutoria; más cuando, SERPETBOL LTDA solicitó formalmente acogerse a un plan de pagos sobre el importe contenido en la Resolución AGIT-RJ 0908/2014 de 23 de junio.

Precisa que la pretensión de la AT se centra en aseverar que las operaciones observadas no cumplieren con lo dispuesto por el art. 70 num. 4) y 5) y art. 81 del Código Tributario, normativa que si bien alude a obligaciones para el contribuyente no es menos evidente que se tratasen de índole formal, y no, como la AT propone, requisitos de validez para el crédito fiscal.

Prosigue en sentido que SERPETBOL LTDA, en los momentos procesales pertinentes presentó ante la AT las pruebas conducentes a demostrar la materialización de las facturas observadas.

Sobre las Actas por Contravención Tributaria (seis: por errores de registro de datos en el libro de compras IVA y la declaración del software LCV Da Vinci), manifiesta que en el recurso jerárquico fueron impugnadas por no haber sido notificadas de forma individual; además, de no precisarse la transacción o nota fiscal que motivó la imposición de la sanción, justificando de esa manera la decisión tomada.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

III.2 Petitorio.

Solicita se declare improbadada la demanda con costas.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS RELATIVOS A LA DEMANDA

IV.1 La AT cumpliendo la Orden de Verificación N° 0012OVI08436, procedió a la verificación de obligaciones impositivas del contribuyente SERPETBOL LTDA a objeto de comprobar el cumplimiento a las disposiciones relativas al IVA, con referencia a las facturas de compras detalladas en el F-7520, declaradas por el sujeto pasivo en los meses de abril, mayo y junio de 2010.

En esa consecuencia la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, emitió la Resolución Determinativa N° 17-00036-13 de 21 de marzo, en la que resolvió determinar de oficio la obligación impositiva del contribuyente SERPETBOL LTDA, por un monto total de 105.924 UFV equivalentes a Bs. 192.731, por concepto de tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multa por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales correspondientes al IVA por los periodos antes descritos.

IV.2 Contra esa Resolución el contribuyente opuso recurso de alzada, ante ese hecho por Auto de 17 de mayo de 2013 la Autoridad de Alzada sujetó un plazo probatorio común a las partes de 20 días, computables a partir de la legal notificación.

Por escrito de 17 de septiembre de 2013, el sujeto pasivo presentó en calidad de pruebas de reciente obtención los Libros Diarios y Mayor correspondientes a los periodos de las facturas observadas, manifestando que anteriormente no fueron presentados en virtud a que no fueron requeridos por la Administración Tributaria por lo que dicha omisión no fue por causa propia sino atribuible a la Administración Tributaria, solicitando presentarlas bajo juramento de reciente obtención; materializado el 16 de diciembre de 2013, según reportan los antecedentes administrativos.

Concluido el procedimiento recursivo de la alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Santa Cruz pronuncio la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0075/2014 de 17 de febrero, por la cual **revocó** parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-00036-13 de 21 de marzo, dejando sin efecto el tributo omitido por 3.290 UFV equivalentes a Bs. 40.942.12; asimismo, mantener firme y subsistente el Tributo Omitido por 40.942.12 UFV equivalentes a Bs. 63.099.25, y las multas por omisión de pago e incumplimiento de deberes formales por 4.950 UFV, disponiendo que la AT reliquide la deuda tributaria a la fecha de pago

IV.3 Más adelante GRACO Santa Cruz promovió recurso jerárquico, resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0908/2014 de 23 de junio, determinando: **Revocar** parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0075/2014 de 17 de febrero, dictada por la ARIT Santa Cruz, dentro del Recurso de Alzada, interpuesto por Servicios Petroleros Bolivianos Limitada SERPETBOL LTDA, contra la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN,

modificando la Deuda Tributaria Determinada en la Resolución Determinativa N° 17-00036-13 de 21 de marzo de 2013, de 105.924 UFV equivalentes a Bs. 192.731 a 95.527 UFV equivalentes a Bs. 173.813, que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago, correspondiente a los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2010; la misma que deberá ser actualizada y liquidada a la fecha definitiva de pago según dispone el Artículo 47 del CTB.

V. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

De los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos, en este caso, por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la Administración Tributaria.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el **objeto de la controversia** se refiere a determinar:

- 1) *Si los medios fehacientes de pago, presentados como prueba de reciente obtención en alzada, cumplen con los criterios establecidos en los arts. 81, 76 y 70 de la Ley 2492 del CTB, para su admisión y valoración.*
- 2) *Si las facturas 563, 569 y 571, observadas por incorrecta dosificación son válidas para el cómputo del crédito fiscal.*
- 3) *Si las Actas por Contravenciones Tributarias 56191, 56192, 56193, 56194, 56195 y 56196, fueron consignadas y puestas a conocimiento del contribuyente, en la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa.*

VI. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS PLANTEADOS.

VI.1. En torno a la primera problemática; si los medios fehacientes de pago, presentados como prueba de reciente obtención en alzada, cumplen con los criterios establecidos en los arts. 81, 76 y 70 de la Ley 2492 del CTB, para su admisión y valoración, la entidad demandante sobre las observaciones dejadas sin efecto por la AGIT en relación a las facturas 563, 569 y 571, que a más de cumplir con los requisitos establecidos en los arts. 4 y 8 de la Ley 843, para que un contribuyente sea beneficiado con crédito fiscal, dice que la oportunidad para una eventual presentación de descargos y documentación que dote de validez a ese crédito fiscal debió ser presentada por el contribuyente *SERPETBOL LTDA* en fase determinativa y no en fase de impugnación, como lo regula el art. 81 del CTB y el art. 2 del DS 27874; más cuando, por imposición de los arts. 76 y 70 de la Ley 2492 CTB, es el sujeto pasivo quien tiene la obligación de la carga de la prueba como el de respaldar y demostrar la validez de las operaciones gravadas.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 924/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Ahora bien, para fines de una más fluida argumentación, se considera necesario exponer los entendimientos que sobre aquella problemática este Tribunal tiene sentados. Así la Sentencia 617/2013 de 5 de marzo, sobre las normas que rigen la interposición de la prueba, su admisión y apreciación en los procedimientos de impugnación de los actos administrativos tributarios, indicó:

El art. 200 del Código Tributario determina que: “Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) N° 2341 de 23 de abril a los siguientes...”, de tal forma que en la impugnación de los actos administrativos tributarios, rigen los principios de la Ley de Procedimiento Administrativo y además los señalados en el art. 200 del Código Tributario, en consecuencia, en materia de interposición de la prueba, su admisión y apreciación son aplicables los principios de verdad material y de jerarquía normativa, resaltando que en virtud a la aplicación del principio de jerarquía normativa, es aplicable el derecho a la defensa que implica el derecho a presentar, ofrecer y producir prueba. Asimismo, entre los principios que señala el art. 200 del Código Tributario, que rigen también los recursos administrativos tributarios, se encuentra el principio de oficialidad o de impulsión de oficio, que establece que: “La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos...”, aspecto que deben ser considerado por la autoridad administrativa en la tramitación y resolución de recursos administrativos tributarios.

Luego la citada Sentencia, adentrándose en el análisis de la actividad procesal probatoria, incide en señalar que:

*“...El art. 81 del Código Tributario fija que se deben rechazar las pruebas que habiendo sido requeridas en la Etapa de Fiscalización, no fueron presentadas y las presentadas fuera del plazo probatorio, estableciendo la salvedad, que el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que, tal omisión, no se debía a causales propias.
(...)”*

En conclusión, si bien el art. 81 del Código Tributario, limita la interposición de la prueba, este debe ser aplicado en relación con los principios de verdad material, jerarquía normativa y de oficialidad o impulsión de oficio, sobre todo el principio defensa contenido en el principio de jerarquía normativa”.

La orientación que este Tribunal adoptó en su jurisprudencia sobre la norma y los actos desarrollados para la producción de prueba en materia tributaria, no deben ser comprendidos como en un fin en sí mismos, sino como la vía expedita para materializar -en sede administrativa- principios y derechos reconocidos en el texto Constitucional, como es el caso del ejercicio del derecho a la defensa y el principio de verdad material en lo que a procedimientos (jurisdiccionales o administrativos) comprende. Esta conclusión es vista en la Sentencia 016/2014 de 27 de marzo, que sobre una problemática similar a la que motiva autos, dejó sentado:

“La legislación nacional con el objetivo de resguardar la igualdad de las partes en los procesos administrativos respecto a la valoración de las pruebas, señala en el artículo 77 de la Ley 2492 (CTB), que se pueden invocar todos los medios de prueba admitidos en Derecho, asimismo, el artículo 47 de la Ley 2341 (LPA), aplicable en mérito del artículo 74 de la Ley 2492 (CTB), ordena que los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho, el plazo y la forma de producción de la prueba será determinada por la autoridad administrativa, mediante providencia expresa fijando el procedimiento para la producción de las mismas; en ese orden el artículo 81 del mismo cuerpo de Ley, señala que 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 que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria, en proceso 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; en ese entendido, cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia, podrá presentarlas con juramento de reciente obtención”.

Tal cual se tiene glosado, las actuaciones procesales desarrolladas por la autoridad administrativa no deben abstraerse de un entendimiento sistémico de la legislación nacional, pues como se tiene apuntado párrafos atrás el ejercicio del derecho a la defensa debe encontrar satisfacción en su amplitud y en garantizar al administrado la fluidez necesaria para poder ejercerlo, en este caso en la producción y apreciación de prueba, sin que ello signifique de modo alguno que este ejercicio no se encuentre regulado por norma específica.

En autos se advierte que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0908/2014 de 23 de junio, sobre las facturas 563, 569 y 571, se pronunció en sentido de que el sujeto pasivo había respaldado la efectiva realización de las correspondientes transacciones en el orden del art. 70 num. 4) y 5) del CTB, por cuanto se verificó el medio de pago de cheques Nros. 17818-6 y 17061-3, emitidos a nombre del proveedor Jaime Arnez Meneces.

Por otra parte, la entidad demandante reclama que en sentido contrario a lo resuelto por la AGIT, el sujeto pasivo no demostró por medios fehacientes que la transacción de las facturas 563, 569 y 571, se haya realizado efectivamente, a pesar, sostiene la AT, de las obligaciones legales contenidas en los num. 4) y 5) del art. 70 en el CTB.

Sobre lo anterior debe tenerse presente la línea de entendimiento existente en el país sobre los requisitos de validez para que un contribuyente se beneficie con el Crédito Fiscal IVA, producto de las transacciones que declara ante la AT, (STG-RJ/0064/2005 y AGIT-RJ0007/2011 de parte de la Autoridad Jerárquica Tributaria y Sentencia 55/2014 de 14 de mayo de 2014 por parte del Tribunal Supremo de Justicia, entre otras) establece tres presupuestos esenciales y concurrentes que debe cumplir el sujeto pasivo o tercero responsable para ser beneficiario con el crédito fiscal IVA,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

a saber, la existencia de la factura original, que la compra se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; y, que la transacción comercial hubiese sido efectivamente realizada.

En el caso en análisis, se encuentra desacuerdo en el tercer requisito antes descrito, pues la AT manifiesta que no tuvo acceso a la información y documentación suficiente la efectiva realización de las transacciones, aspecto por el que corresponde expresar que art. 81 del CTB, taxativamente establece que se deben rechazar las pruebas ofrecidas fuera de plazo, y únicamente cuando el Sujeto Pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención.

En éste caso, SERPETBOL LTDA, por escrito de 17 de septiembre de 2013 presentó en instancia de Alzada los Libros Diario y Mayor correspondientes a los periodos de las facturas observadas, pretensión que se cristalizó en Acta de Juramento de Prueba de Reciente obtención de 16 de diciembre de 2013, corriente a fs. 257 de antecedentes administrativos, cumpliendo de tal cuenta lo previsto en el último párrafo del art. 81 del CTB.

Sobre este particular la Sentencia Constitucional 1642/2010-R de 15 de octubre, sobre principio de oportunidad como presupuesto para la admisión de la prueba, señala:

“...que el Sujeto Pasivo, en caso de no haber presentado pruebas hasta antes de la Resolución Determinativa, debe probar en esta etapa recursiva que la omisión no fue por causa propia y además debe cumplir con el juramento de reciente obtención; en tal sentido, una interpretación contraria, atentaría el contenido literal de la segunda parte del Artículo 81 del Código Tributario, en este contexto, se evidencia además que esta interpretación es aquella que está acorde con la Constitución a la luz de un debido proceso. Lo expresado anteriormente implica...que el Sujeto Pasivo está facultado a presentar prueba en etapa recursiva ante la Superintendencia Tributaria, la cual deberá ser admitida siempre y cuando se cumpla con los requisitos establecidos en la última parte del Artículo 81 de la Ley N° 2492, es decir, solamente en caso de haberse probado que la omisión de presentación de prueba hasta antes de la Resolución Determinativa, no fue por causa propia y además siempre que se cumpla con el requisito del juramento de reciente obtención de la prueba ofrecida”

VI.2. Con referencia al segundo punto de la controversia, si las facturas 563, 569 y 571, observadas por incorrecta dosificación son válidas para el cómputo del crédito fiscal; la postura de la AT sobre el incumplimiento del art. 41-II, inc. b) de la RND N° 10-0016-07, requisitos de validez en torno a la debida dosificación de parte de la AT, consignando el Número de Identificación Tributaria del Sujeto Pasivo emisor, advirtió que el cumplimiento de la obligación contenida en esta normativa le corresponde al emisor no pudiendo ser atribuibles al beneficiario, más cuando, se trata de aspectos técnicos como lo son errores de impresión, como sucedió en

autos, más cuando se tuvo demostrado el inicio de proceso Sumario Contravencional por tal hecho.

La autoridad jerárquica determinó que más allá de las observaciones realizadas por la AT sobre el error en el número de autorización de las facturas 563, 569 y 571 (70001001260229 presentadas por el sujeto pasivo y 7001001260229 según el reporte del sistema GAUSS) el resultado de la valoración de la documentación puesta en el proceso respaldó las transacciones presentadas por el sujeto pasivo.

En consideración de este Tribunal, la responsabilidad por obligaciones tributarias concernientes a los sujetos pasivos del crédito fiscal, es independiente de la responsabilidad de los sujetos pasivos obligados a declarar el débito fiscal IVA, pues ambas obligaciones tributarias se mantienen de forma paralela. En el orden del art. 3 de la Ley 843, ambas relaciones, si bien mantienen interdependencia, se vinculan frente a la AT, simplemente a partir de una relación tributaria en la emisión de las notas fiscales por el desplazamiento de un bien o servicio.

En conclusión la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0908/2014 de 23 de junio que revocó en parte la Resolución de Recurso de Alzada ARIT SCZ/RA 0075/2014 de 17 de febrero, se enmarcan a la legislación y normativa de manera correcta y en concordancia con los preceptos constitucionales que orientan la aplicación de la ley ya sea en sede jurisdiccional o administrativa, conforme se tiene expuesto precedentemente.

IV.3. Finalmente sobre el tercer punto de controversia, si las Actas por Contravenciones Tributarias 56191, 56192, 56193, 56194, 56195 y 56196, fueron consignadas y puestas a conocimiento del contribuyente, en la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa; el demandante plantea que las multas por incumplimiento de deberes formales fueron impuestas al contribuyente por medio de Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al procedimiento de determinación, a partir del cual se evidenció la existencia de errores de números de factura, errores en el registro de numeración en el Libro de Compras IVA Notariado y en medio magnético Da Vinci.

En ese marco la entidad demandante manifiesta que los errores contenidos en las antes señaladas actas se circunscriben a lo previsto en norma tributaria, tal el caso del art. 47 de la RND 10-0016-07, que establece el Libro de Compras IVA y determina la información, orden y requisitos para su llenado; el numeral 3.2 del Anexo A) de la RND N° 10-0037-07, referida a los parámetros para la imposición de multas por incumplimiento a deberes formales relacionados con los registros contables y obligatorios; finalmente el numeral 4.2.1 del párrafo II en el art. 1 de la RND 10-0030-11 que modifica a la RND10-0037-07, sobre dosimetría de imposición de multas para los supuestos de incumplimiento de deberes formales en la presentación del Libro de Compras y Ventas IVA.

Prosigue en sentido que la Autoridad Jerárquica dejó sin efecto las actas labradas por el incumplimiento de deberes formales, sin haber tomado en cuenta que la Vista de Cargo refirió cada una de las facturas que contenía



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

el error y por las cuales esas actas fueron emitidas; así como, mencionar de manera específica cuales son los errores o causal de contravención a deberes formales, el nivel de la multa. Aspectos que según propone el demandante no fueron tomados en cuenta por la AGIT, ente que no habría realizado análisis sobre los actos emitidos por GRACO Santa Cruz

En el apartado IV.3.6 de la Resolución 0908/2014 de 23 de junio, en un subco sobre la imposición de multas por incumpl fueran impuestas al contribuyente a Contravenciones Tributaria Nros. 56191, 56196, concluyendo:

Raimon Grande
LCV - TIFICACIÓN

Las Actas por Contravenciones Tributarias I AT realizó una aplicación retroactiva de la conducta, basándose en el numeral 4.2.1 del párrafo II en el art. 1 de la RND 10-0030-11 RND N° 10-0030-11, norma tributaria que no se encontraba en vigencia para los periodos fiscales de abril, mayo y junio de 2010.

En cuanto a las Actas por Contravenciones Tributarias Nros. 56192, 56194 y 56196, por las que la AT sanciona un erróneo registro en el Libro de Compras IVA, en relación a los números de autorización de las facturas declaradas en el LCV IVA, tipificando la conducta en el art. 47 de la RND N° 10-0016-07, norma que en consideración de la AGIT no tipifica que un error en el registro del número de autorización de la factura sea pasible a la imposición de una sanción.

Dicho ello, en consideración de este Tribunal, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0908/2014, al dejar sin efecto las Actas por Contravenciones Tributarias realizó una debida y coherente aplicación de la norma, por cuanto si bien la potestad sancionadora de la administración en general está sometida a los mismos principios rectores de las leyes penales ordinarias, no obstante de que ambas son distintas materias están regidos por los principios comunes rectores de todo el derecho sancionador. Los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado. Así lo ha reconocido este Tribunal en la Sentencia N° 159/2012 de 6 de junio de 2012 cuando señaló

“..., en el ejercicio del ius puniendi la sanción especial en función a un deber tributario, aplicable al deber específico que surge de la relación entre la administración y el sujeto pasivo no puede estar desviada de la aplicación de los principios fundamentales del ejercicio del derecho punitivo del Estado, pues no está aislado de los preceptos y garantías constitucionales básicos, por cuanto el procedimiento sancionador debe constituir una garantía fundamental para el ejercicio de la potestad sancionadora, es decir, sancionar de manera adecuada y, sobre todo, porque permite a los ciudadanos hacer efectivas todas las garantías que se le reconocen frente al ejercicio de la potestad sancionadora del Estado”.

Estos principios se encuentran recogidos en la Ley de Procedimiento Administrativo, que en su art. 71, establece que las sanciones administrativas que las autoridades deban imponer a las personas, estarán inspiradas en los principios de legalidad, de tipicidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, procedimiento punitivo e irretroactividad.

El principio de legalidad, conforme lo establece el art. 72 de LPA, se resume en el hecho de que las sanciones sólo pueden ser impuestas cuando éstas hayan sido previstas en norma expresa. El principio de tipicidad exige una descripción clara, concreta y exhaustiva de la conducta y la determinación de la sanción a imponer, en ese contexto el art. 73 de la LPA señala que son infracciones administrativas las acciones u omisiones expresamente definidas en las leyes y disposiciones reglamentarias y sólo pueden imponerse aquellas sanciones administrativas expresamente establecidas en las leyes y disposiciones reglamentarias.

Dicho lo anterior este Tribunal considera que las razones por las cuales la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0908/2014, se ajusta y no contraviene el ordenamiento jurídico, pues en mérito al principio de legalidad previsto en el numeral 6, Parágrafo I, del art. 6 de la Ley N° 2492 CTB, advierte que la sanción impuesta por la AT, no se ajustó a derecho; puesto que, la conducta del contribuyente no se encontraba prevista con una sanción en el ordenamiento jurídico vigente, y por otro lado la norma vigente a momento de comisión del hecho sancionado no preveía una sanción para la conducta determinada por la AT, no pudiendo en ningún caso, como lo refirió la Resolución de Recurso Jerárquico 908/2014, aplicarse una norma, mucho menos de índole punitivo, con carácter retroactivo.

VI.4. Conclusiones.

En mérito al análisis precedente, este Tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la Resolución impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; máxime, si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la Resolución Jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la Ley 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Código Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 80 a 85, interpuesta por Boris Walter López Ramos representando a la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0908/2014 de 23 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Regístrese, notifíquese y archívese.

José Antonio Revilla Martínez
PRESIDENTE

Maria Cristina Diaz Sosa
DECANA

Esteban Miranda Terán
MAGISTRADO

Marco Ernesto Jaimes Molina
MAGISTRADO

Juan Carlos Berrios Albizu
MAGISTRADO

Carlos Alberto Egtez Añez
MAGISTRADO

Ricardo Torres Echalar
MAGISTRADO

Olvis Egtez Oliva
MAGISTRADO

Edwin Aguayo Arando
MAGISTRADO

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA
SENTENCIA N° 9
LIBRO TOMA DE RAZON N° 1/2018
FECHA 31 de mayo
2018
Conforme:
VOTO DISIDENTE:

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