



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Impugnación 450/15 de 27/03/15
H. D. 48 ST de 31/03/15 27-8-15
21:05

SP
160

SALA PLENA

21

SENTENCIA: 16/2015.
FECHA: Sucre, 23 de febrero de 2015.
EXPEDIENTE: 406/2008.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Fábrica Nacional de Cemento S.A.
 "FANCESA" contra la Superintendencia Tributaria General.

MAGISTRADO RELATOR: Fidel Marcos Torodoya Rivas.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Fábrica Nacional de Cemento S.A. "FANCESA" contra la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 70 a 77, impugnando la Resolución Administrativa N° STG-RJ/0184/2008 de 18 de marzo de 2008, pronunciada por el entonces Superintendente Tributario General; respuesta de fs. 84 a 88, réplica de fs. 162 a 164, dúplica de fs. 168 a 171; decreto de fojas 172 y los antecedentes del proceso.

CONSIDERANDO I: Que mediante testimonio de poder N° 415/2008 cursante de fs. 3 a 14, Wilmer Astete Torres, María Elisa Linares Gutiérrez y Néstor Alejandro Carranza Montellano, se apersonan ante este Tribunal a nombre y representación de la Fábrica Nacional de Cemento S.A. "FANCESA", dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civil, para interponer demanda contencioso administrativa, expresando en lo principal de su fundamentación lo siguiente:

Manifiestan que FANCESA es una empresa cuya actividad principal es la producción y comercialización de cemento en Bolivia, requiriendo para ello adquirir bienes y contratar servicios de diferentes proveedores, exigiendo a estos la emisión de las correspondientes notas fiscales por la prestación de servicios o la venta de bienes para su respectivo cómputo y declaración tributaria. Es así que FANCESA contrató a la Unidad de Seguridad Física (Batallón de Seguridad Física), entidad pública dependiente de la Policía Nacional para resguardar su inmueble a cambio de un precio previamente convenido y que fue facturado, emitiendo la entidad de Seguridad Física las facturas correspondientes por la prestación de sus servicios en el periodo comprendido entre abril de 2003 a mayo de 2005, habiendo procedido FANCESA a su declaración ante la Administración Tributaria en los formularios y periodos pertinentes, como lo habría hecho cualquier contribuyente.

Indican que a raíz de un Requerimiento Fiscal notificado a FANCESA en 24 de marzo de 2006, la Fábrica tuvo que entregar las facturas originales emitidas por el Batallón de Seguridad Física en favor de FANCESA, a objeto de que sean sometidas a un estudio grafológico para esclarecer la comisión de varios ilícitos penales que estaban siendo investigados, debido a una denuncia formulada contra esta entidad.

Refieren que el 1 de junio de 2006, la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales notificó a FANCESA con la Orden de Verificación N° 0005 112 3786 para que presente los libros de compra IVA, facturas observadas en dicha orden de verificación, comprobantes de las compras realizadas y cualquier otra información que facilite la tarea de fiscalización, por lo que la Fábrica, con nota AJD 009/2006 de 8 de junio de 2006, puso a disposición del Departamento de Fiscalización del Servicio de Impuestos Nacionales la documentación requerida a excepción de las notas fiscales del Batallón de Seguridad Física, que fueron entregadas en originales a la Fiscalía de Distrito.

Añaden que el 3 de octubre de 2006, FANCESA fue notificada con la Vista de Cargo N° 10-TAV100051123786-009/2006, en la que se establece que la Fábrica no determinó el Impuesto al Valor Agregado (IVA), por lo que, la Administración Tributaria, luego de realizar las liquidaciones permitidas estableció un saldo a favor del Fisco por concepto del impuesto omitido del IVA e incidencia en el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) que ascendía a la fecha de vencimiento a Bs. 14.278 (Catorce mil doscientos setenta y ocho 00/100 Bolivianos) debido a la existencia de facturas que no fueron debidamente dosificadas por la Administración Tributaria, así como facturas que tienen como titular a una persona diferente a la registrada contablemente, situación que motivó que la Fábrica presente los descargos de Ley suficientes para desvirtuar la sanción, respondiendo la Administración Tributaria con carácter previo a la emisión de la Resolución Determinativa con la transcripción del texto de los numerales 3 párrafo primero y 72 de la R.A. 05-0043-99, efectuando un análisis general sin tomar en cuenta que en el caso concreto de FANCESA esta norma no era aplicable, habiendo emitido la Administración Tributaria su opinión anteladamente a la emisión del acto administrativo.

Informan que el 5 de septiembre de 2007, la entidad que representan fue notificada con la **Resolución Determinativa N° 119/2007**, estableciendo una deuda tributaria de 16.632 Bs., (Dieciséis mil seis cientos treinta y dos 00/100 Bolivianos), Por ello se interpuso Recurso de Alzada ante la Superintendencia Tributaria Regional de Chuquisaca, instancia que emitió la Resolución **STR/CHQ/RA 0133/2007**, revocando totalmente la Resolución impugnada por FANCESA, por lo que la Agencia Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales presentó Recurso Jerárquico ante la Superintendencia Tributaria General, instancia que haciendo un análisis incorrecto de los antecedentes emitió la Resolución **STG-RJ/0184/2008** revocando totalmente la Resolución del Recurso de Alzada, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa emitida por la Administración Tributaria.

Efectuando una transcripción de los arts. 22, 70 num. 1, 69, 95 num. 1 200 num. 1, todos de la Ley N° 2492 de 4 de agosto de 2003, 28 inc. b) de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo, 4 y 8 de la Ley N° 843, expresan que los antecedentes en sede administrativa, tienen como origen el procedimiento administrativo de determinación tributaria que se inició casi de manera simultánea a la actuación del Ministerio Público que requirió a FANCESA la entrega de las facturas originales emitidas por el Batallón de Seguridad Física a favor de FANCESA, y que concluyó con la Resolución Determinativa N° 100/2006 sancionando a la fábrica con una



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 406/2008. Contencioso Administrativo.- Fábrica Nacional de Cemento S.A. "FANCESA" contra la Superintendencia Tributaria General.

multa por Evasión Fiscal y Omisión de Pago, presentándose Recurso de Alzada que fue resuelto por la Superintendencia Tributaria Regional Chuquisaca con la Resolución STR/CHQ/RA 0048/2007, determinando la anulación de la citada Resolución, con reposición hasta la Vista de Cargo N° 10-TAV100051123786-009/2006, emitiendo la Administración Tributaria una nueva Vista de Cargo y posteriormente la Resolución Determinativa N° 119/2007 que motivó la Resolución del Recurso Jerárquico, hoy impugnada vía el presente proceso contencioso administrativo.

Estos actos en sede administrativa –indican los representantes de la Fábrica demandante-, establecen que la Administración Tributaria llevó adelante un proceso de verificación de las obligaciones impositivas de FANCESA, que supuestamente se habría beneficiado con un crédito fiscal, emergente de facturas identificadas por la Administración Tributaria como “emitidas fuera de rango de dosificación”, sin tomar en cuenta que dichas facturas fueron emitidas por el Batallón de Seguridad Física, Policía Nacional, Comando Departamental, por concepto de servicios de seguridad y otras dos fueron emitidas por Roger Rodríguez Tapia y Justiniano Montenegro Wilson, por concepto de servicios de transporte de cemento, comprobando la propia Administración Tributaria que las facturas no fueron emitidas por FANCESA, que cumplió con su obligación de declaración de sus obligaciones tributarias respecto de las facturas observadas, desconociendo cualquier situación de ilegalidad sobre las mismas.

Puntualizan que el fundamento del Recurso de Alzada, se centró en el hecho que nadie puede ser penado por el acto de un tercero, más aún si se toma en cuenta que doctrinalmente, los ilícitos tributarios tienen amplia relación con el Derecho Penal, invocando al efecto el art. 151 del Código Tributario boliviano, afirmando que: “*de la comisión de contravenciones tributarias surge la responsabilidad por el pago de la deuda tributaria y/o por las sanciones que correspondan*”, por lo que FANCESA –afirman-, en su calidad de beneficiario final de un servicio o como consumidor final de un bien, no está obligado ni tiene la posibilidad de verificar la validez de las facturas que le emita su proveedor, siendo la única obligación de FANCESA exigir, computar y declarar la correspondiente factura. En cuanto al cómputo del crédito fiscal, indican que la legislación nacional admite la existencia de algunos requisitos para que el contribuyente se beneficie con éste, producto de las operaciones que son declaradas mediante los formularios IVA, disponiendo el art.4 de la Ley N° 843 la obligatoriedad por parte del responsable de emitir la factura o nota fiscal, de la cual únicamente el contribuyente se beneficia del crédito fiscal, señalando el art. 8° de esta Ley que dichas operaciones deben estar relacionadas con la actividad del contribuyente, y por último la operación debe ser efectivamente realizada.

Agregan que el art. 37 del DS N° 27310, Reglamentario de la Ley N° 2492 indica que “*las compras por importes mayores a 50.000 UFVs deben ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente*”, por lo que FANCESA en el caso de las facturas observadas, demostró con medios fehacientes de pago la veracidad de la

transacción realizada al contratar los servicios del Batallón de Seguridad Física, pese a que ninguna de ellas, en el monto se aproxima por lo menos a 20.000 UFV, por lo que la Administración Tributaria a momento de la verificación y posterior fiscalización debió aplicar el principio de verdad material tomando en cuenta los siguientes elementos: **1)** Existencia de la factura o nota fiscal. Efectivamente las facturas originales no pudieron ser entregadas debido a la existencia de un Requerimiento Fiscal que obligaba su presentación en originales, sin embargo las fotocopias de las mismas fueron proporcionadas oportunamente a los funcionarios de la Administración Tributaria, **2)** Vinculación con la actividad de la empresa. La seguridad de los inmuebles de FANCESA, así como de su personal se constituye en gastos necesarios y directamente relacionados con su actividad, **3)** Realización efectiva de la transacción. Efectuando un detalle pormenorizado de cinco facturas que fueron observadas por la Administración Tributaria, los representantes de la entidad demandante afirman que queda demostrado que los elementos requeridos para que el contribuyente pueda beneficiarse del crédito fiscal, han sido completamente configurados en el caso de las cinco facturas otorgadas por el Batallón de Seguridad Física.

Sostienen que la Resolución STR/CHQ/RA 0133/2007 que resolvió el Recurso de Alzada, en relación al reclamo de FANCESA, efectuó una correcta valoración de hecho y de derecho cuando concluyó que la Resolución Administrativa N° 05-0043-88 num. 72 no le alcanza a FANCESA sino al sujeto que ha forjado materialmente las facturas falsas y no así a quién de buenas fe consignó el valor de dichas facturas en sus declaraciones juradas, por lo que decidió revocar totalmente la Resolución Determinativa impugnada. En cuanto a la Resolución STG-RJ/0184/2008 que resolvió el Recurso Jerárquico, afirman que la Superintendencia General realizó una interpretación errónea y extremadamente forzada, vulnerando el principio de buena fe que rige en materia impositiva, principio que ampara a FANCESA que recibió las facturas de sus proveedores y efectuó sus declaraciones juradas conforme a la normativa legal vigente, igualmente -continúan los demandantes- la Superintendencia Tributaria General hizo una mala interpretación de los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843 y 8 del DS N° 21530 al haber revocado totalmente la Resolución emitida por el Superintendente Tributario Regional Chuquisaca.

Finalmente, los representantes de FANCESA a tiempo de solicitar la tutela judicial efectiva, afirman que su representada fue víctima de interpretaciones forzadas y carentes de sustento jurídico en desmedro de sus derechos fundamentales, evidenciándose que la Administración Tributaria y la Superintendencia Tributaria General trasgredieron los principios de verdad material, de buena fe y presunción de inocencia, de legalidad y de separación de poderes, por lo que solicitan declarar probada su demanda, disponiendo se revoque totalmente la Resolución STG-RJ/0184/2008 de 18 de marzo de 2008 por ser atentatoria contra el Bloque de Constitucionalidad, y en consecuencia confirmar la Resolución del Recurso de Alzada STR/CHQ/RA 0133/2007 de 15 de diciembre de 2007 pronunciada por la Superintendencia Tributaria Regional Chuquisaca.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 406/2008. Contencioso Administrativo.- Fábrica Nacional de Cemento S.A. "FANCESA" contra la Superintendencia Tributaria General.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de fs. 80, fue corrida en traslado a la autoridad demandada, siendo citado legalmente a fs. 110 el entonces Superintendente Tributario General, Rubén Vergara Sandoval, quién mediante memorial que cursa de fs. 84 a 88, responde a la demanda incoada. La respuesta a la demanda en lo principal expresa lo siguiente:

Citando los arts. 4 inc. b), 8 inc. a) de la Ley N° 843, la Resolución Administrativa 05-0043-99 en sus num. 2 y 72, afirma que el sujeto pasivo del IVA puede restar del débito fiscal, el importe que resulte de aplicar la alícuota del 13% de las compras o prestaciones de servicios alcanzados por el gravamen, que se hubiese facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida, en la medida que se vinculen con las operaciones gravadas, debiendo las facturas ser previamente habilitadas mediante dosificación por la Administración Tributaria y que la utilización de las facturas extraviadas, falsificadas o alteradas en la obtención de créditos fiscales, reintegros tributarios y compensaciones dan lugar a la pérdida del beneficio de crédito fiscal por el periodo en que estas facturas hayan sido incluidas, sin perjuicio de la instauración de procesos penales por delitos de falsedad material e ideológica y uso de instrumento falsificado, dependiendo la eficacia probatoria de una factura en términos tributarios del cumplimiento de los requisitos de validez y autenticidad conforme a las Leyes y Resoluciones Administrativas referidas al efecto.

En relación a las facturas emitidas por el Batallón de Seguridad Física y por los transportistas Wilson Justiniano Montenegro y Roger Rodríguez Tapia a favor de FANCESA, expresa que fueron observadas por la Administración Tributaria por no estar dosificadas y en una de ellas el RUC está a otro nombre, además que el contribuyente, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal producto de las transacciones declaradas, no cumplió con la exigencia de los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843 y 8 del DS N° 21530, es decir que el contribuyente no cumplió con los tres requisitos: 1) Estar respaldado por la factura original, 2) Que se encuentre vinculado a la actividad gravada y 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente, por lo que ante tal incumplimiento las facturas carecen de valor y eficacia jurídica y no nacen válidamente a la vida jurídica, y no pueden producir los efectos jurídicos tributarios para generar crédito fiscal. Afirma que como FANCESA no cumplió con el primer requisito, resultaba innecesario analizar los demás requisitos, motivo por el cual revocó la Resolución del Recurso de Alzada.

Expresa que en relación al principio de Verdad Material, que a decir de los demandantes fue transgredido por la Superintendencia Tributaria General, las pruebas presentadas en sede administrativa no correspondían a la realidad de los hechos y no se encontraban exentas de falsedad, malicia o de engaño por lo que la entidad demandante no observó que este Principio tiene una estricta relación con el concepto de ética, no habiendo demostrado que las facturas observadas tenían autorización dentro del rango de dosificación y que sean válidas para crédito fiscal. Citando la Sentencia Constitucional 0095/2001, relacionada con el principio de Buena Fe, traducido en la confianza expresada a los actos y decisiones del Estado y el servidor público, afirma que en el proceso de determinación se

estableció la invalidez e ineficacia legal de las facturas observadas, y consiguiente incumplimiento de los requisitos señalados en los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843, para que el demandante se beneficie con el cómputo del crédito fiscal. Invoca también la Sentencia Constitucional 009/2004 para referirse al principio de Separación de Poderes, para indicar que ese concepto ha sido modificado por el de "*separación de Funciones*" y se sustenta en la independencia de los Órganos de Poder del Estado, y la coordinación e interrelación de funciones entre los órganos y el equilibrio entre los Órganos, que se establece a partir de frenos y contrapesos, por lo que dicho principio no tiene ninguna relación ni relevancia en el objeto del presente proceso contencioso administrativo.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda, no sin antes afirmar que el numeral 72 de la Resolución Administrativa 05-0043-99 determina que el uso de las facturas falsificadas o alteradas en la obtención de créditos fiscales, dará lugar a la pérdida de estos beneficios por el periodo en que estas facturas hayan sido incluidas, sin perjuicio de la instauración de proceso penales por delitos de falsedad material e ideológica y uso de instrumento falsificado según corresponda, previstos y sancionados en el Código Penal.

La Fábrica demandante, habiendo sido citada con el proveído de traslado para la réplica que cursa a fs. 109, responde en los términos del memorial de fs. 162 a 164, para afirmar en lo principal que "*pese a que adjunta la documental que corre de fs. 111 a 161 consistente en jurisprudencia de la Superintendencia Tributaria General, esta instancia no puede desvirtuar de manera alguna el hecho de que FANCESA conforme a la normativa legal vigente, en materia tributaria y en calidad de beneficiario final de un servicio o como consumidor final de un bien, no está obligado ni tiene la posibilidad de verificar la validez de las facturas que le emiten sus proveedores, la única obligación establecida por Ley para FANCESA es la de exigir, computar y declarar la correspondiente factura, como efectivamente lo hace*". Por su parte, la entidad demandada en el memorial de fs. 168 a 171 presenta la dúplica, que en realidad constituye una copia de los fundamentos de la respuesta a la demanda, pronunciándose a fs. 172, el proveído de "autos para sentencia".

CONSIDERANDO III: Que teniendo en cuenta la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia, es de exclusiva competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, por mandato de los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Código de Pdto. Civil, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias del reclamo conceder si corresponde, o negar la tutela solicitada por el demandante FANCESA. En el caso de autos, el reclamo principal del actor consiste en; **1)** Ilegalmente la Administración Tributaria, Regional Chuquisaca determinó una supuesta omisión de pago de tributos por parte de la Fábrica; beneficiándose con un crédito fiscal al que no tenía derecho emergente de facturas otorgadas por terceros proveedores de servicios identificadas por la Administración Tributaria como "emitidas fuera de rango de dosificación", **2)** FANCESA cumplió con la obligación de declaración de sus obligaciones tributarias respecto de las facturas



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 406/2008. Contencioso Administrativo.- Fábrica Nacional de Cemento S.A. "FANCESA" contra la Superintendencia Tributaria General.

observadas por la Administración Tributaria, desconociendo cualquier situación de ilegalidad sobre las mismas **3)** FANCESA denuncia la trasgresión de los principios de verdad material, de buena fe, presunción de inocencia, de legalidad y de separación de poderes, mientras que el demandado afirma que los Actos de la Administración Tributaria y la Superintendencia Tributaria General fueron pronunciados en total legalidad, velando por la correcta aplicación de las normas cuya transgresión se invoca.

En consecuencia, corresponde a este Tribunal analizar si el demandante posee razón en su pretensión, o por el contrario es la Administración Tributaria y la entonces Superintendencia Tributaria General quienes aplicaron adecuadamente las normas tributarias cuando determinaron un adeudo tributario por parte del demandante a favor del Fisco. A este fin, de la compulsión de los datos procesales como de la resolución administrativa impugnada se establecen los siguientes hechos:

1.- Como resultado del proceso de verificación iniciado al contribuyente FANCESA por el Grupo de Actividad Industrial, dependiente del Departamento de Fiscalización del Servicio de Impuestos Nacionales, Regional Chuquisaca, el 27 de septiembre de 2006, se emitió la Vista de Cargo N° 10-TAV100051123786-009/2006, determinando un saldo a favor del fisco por concepto de impuesto omitido resultado de la verificación crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA), e incidencia en el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) que ascendía a la fecha de vencimiento a Bs. 14.278 equivalentes a UFV 12.123, debido a la existencia de facturas que no fueron debidamente dosificadas por la Administración Tributaria, así como facturas que tienen como titular a una persona diferente a la registrada contablemente pertenecientes a los periodos mayo, julio y septiembre de 2002, junio y agosto de 2003, abril y noviembre de 2004 (fs. 38 a 39 Anexo 1, reiterada a fs. 41 a 42 del Anexo 3). Esta Vista de Cargo, dio origen a la Resolución Determinativa 100/2006 de 27 de diciembre de 2006 que ratificó los cargos y reparos establecidos en dicha Vista de Cargo (fs. 14 a 18 Anexo 1, reiterada a fs. 171 a 175 Anexo 3), por lo que la empresa demandante interpuso Recurso de

Alzada, siendo resuelto con la Resolución STR/CHQ/RA 0048/2007 de 26 de abril de 2007, que anuló la Resolución Determinativa 100/2006, con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo N° 10-TAV100051123786-009/2006 (fs. 35 a 45 Anexo 3),

2.- Por el antecedente anotado en el punto precedente, la Administración Tributaria Regional Chuquisaca, emitió la Vista de Cargo N° 10-VC-VI-00051123786-015/2007 de 4 de junio de 2007, que en realidad es reiterativa en los fundamentos de la anterior Vista de Cargo anulada, estableciendo en contra de FANCESA y a favor del Fisco, un saldo de Bs. 15.989.00 (Bolivianos quince mil novecientos ochenta y nueve 00/100) equivalentes a UFV 13.059.00 (trece mil cincuenta y nueve 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda) por concepto del impuesto omitido del IVA e incidencia en el IUE (fs. 28 a 30 Anexo 1, reiterada a fs. 9 a 11 Anexo 3). Notificada la empresa demandante con dicho acto administrativo, presentó descargos (memorial de fs. 13 a 16 Anexo 3) consistente en la documental que cursa de fs. 47 a 123 del Anexo 1 y de fs. 53 a 119 del

Anexo 3, pronunciando luego la Administración Tributaria la Resolución Determinativa N° 119/2007, que determinó a existencia de una deuda tributaria que a la fecha de la Resolución ascendía a la suma de 16.632 Bs. (dieciséis mil seis cientos treinta y dos 00/100 bolivianos) equivalentes a 13.349 UFV. (trece mil trescientos cuarenta y nueve Unidades de Fomento a la Vivienda), respecto al crédito fiscal IVA por los periodos mayo, julio y septiembre de 2002, junio y agosto de 2003, abril y noviembre de 2004, imponiéndole además una sanción por Evasión por omisión de pago del tributo (fs. 140 a 149 Anexo 1). El contribuyente FANCESA formuló Recurso de Alzada (fs. 151 a 155 del Anexo 1), siendo resuelto con la Resolución STR/CHQ/RA 0133/2007 de 15 de diciembre de 2007 emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Chuquisaca, que revocó totalmente la Resolución Determinativa N° 119/2007 de 5 de septiembre de 2007 con el fundamento de que las facturas observadas fueron emitidas por el Batallón de Seguridad física, Wilson Justiniano Montenegro y Roger Rodriguez Tapia, siendo ellos los responsables de obtener la autorización, habilitación y dosificación de las facturas del Servicio de Impuestos Nacionales (fs. 191 a 206, Anexo 1 y 2), motivando la interposición del Recurso Jerárquico por parte de la Administración Tributaria (fs. 20 a 29. Anexo 2), pronunciando en consecuencia la Superintendencia Tributaria General la Resolución STG-RJ/0184/2008 de 18 de marzo de 2008, por la que revocó la decisión del inferior y mantuvo firmes y subsistentes los actos de la Administración Tributaria Regional Chuquisaca, y por ende, el adeudo tributario de FANCESA a favor del fisco (fs. 254 a 267 Anexo 2, reiterada a fs. 54 a 67 del expediente).

3.- La prueba presentada por el demandante referida en el punto anterior, consiste en: **a)** Requerimiento Fiscal de 24 de marzo de 2006 conminando a FANCESA a la remisión de las facturas que fueron emitidas por el Batallón de Seguridad Física, y el correspondiente oficio de remisión de la documentación requerida suscrito por el representante legal de FANCESA; **b)** Actas Notariadas de apertura de libro de compras y ventas IVA correspondiente a los periodos observados por la Administración Tributaria y el registro correspondiente de estos actos; **c)** Órdenes de Pago de la fábrica demandante a favor de Jorge Orlando Arias, Felipe Ferrufino y Pedro Paniagua por servicio de traslado de bolsas de cemento y las correspondientes boletas de desembolso del Banco Unión S.A. regional Sucre, así como órdenes de pago a favor de la Policía Nacional, Comando Departamental. Batallón de Seguridad Física y fotocopias simples de facturas emitidas a favor de FANCESA por el servicio prestado; **d)** Certificaciones del Ministerio Público, que acusan recibo de recepción de facturas originales emitidas por la Policía Nacional, Comando Departamental. Batallón de Seguridad Física a favor de FANCESA; **e)** Otros actuados del Ministerio Público dentro de proceso de investigación del Batallón de Seguridad Física. que evidencian la querrela instaurada por Pablo Caballero Gonzáles, contra Pablo Quiñones Cejas por la supuesta comisión de los delitos de peculado, malversación, concusión y otros.

CONSIDERANDO IV: Que en mérito a la relación precedente, el Tribunal Supremo de Justicia arriba a las siguientes conclusiones:

A).- Analizados los hechos acaecidos en sede administrativa, se afirma que la Gerencia Distrital de Chuquisaca, dependiente del Servicio de Impuestos



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 406/2008. Contencioso Administrativo.- Fábrica Nacional de Cemento S.A. "FANCESA" contra la Superintendencia Tributaria General.

Nacionales, estableció reparos a favor del fisco señalando la existencia de un adeudo tributario en contra de FANCESA en base a la depuración de facturas presentadas con respaldo del crédito fiscal IVA, sin tomar en cuenta que la fábrica demandante -conforme acreditó en el proceso de fiscalización-, se benefició con el crédito fiscal producto de las operaciones declaradas en los formularios IVA, habiendo cumplido con la exigencia establecida en los arts. 4 inc. b) y 8 inc. a) de la Ley N° 843, referidos al perfeccionamiento del hecho imponible y a la determinación del crédito fiscal en los contratos de obras o de presentación de servicios (en autos, servicios de seguridad y de transporte), por lo que la Superintendencia Tributaria Regional Chuquisaca, actuó con total legalidad cuando en su Resolución STR/CHQ/RA 0133/2007 estableció como uno de sus fundamentos para revocar lo actos de la Administración Tributaria, que el crédito fiscal de las facturas observadas por la Administración tributaria, cumplieron con los requisitos exigidos por las normas citadas, es decir; *"La transacción estuvo respaldada con la factura original, se encontraba vinculada con la actividad gravada, y la transacción fue efectivamente realizada"*, aspectos que permiten la aplicación del principio de la verdad material, que es rector del procedimiento administrativo, aplicable a los recursos administrativos tributarios por expresas permisión del art. 200 del Código Tributario, debiendo aplicar este principio rector sobre la limitada verdad formal, entendimiento que ha sido plasmado en la Sentencia Constitucional 1662/2012 de 1 de octubre.

B).- El actor ha demostrado que paralelamente al inicio del proceso de verificación y fiscalización iniciado por la Administración Tributaria, se llevó adelante el proceso investigativo a querrela del representante del Comando Departamental de la Policía Nacional, exigiendo el Ministerio Público la entrega de las facturas originales otorgadas en favor de esta factoría por el Batallón de Seguridad Física para el examen pericial respectivo. Los antecedentes administrativos informan que las facturas N°s 1740, 1948, 2372, 2816, 3214 fueron remitidas al Ministerio Público, por lo que fueron presentadas ante las oficinas del Servicio de Impuestos Nacionales fotocopias de las mismas. En relación a dichas facturas así como las N°s 352 y 452 referidas a servicios de traslado de bolsas de cemento de Sucre a Santa Cruz, y que según la observación de la Administración Tributaria, por estar fuera del rango de dosificación autorizado por esta entidad y por estar una de ellas a nombre de otro titular y no de quién prestó el servicio de transporte, corresponde señalar que FANCESA en su condición de beneficiario final de un servicio o como consumidor final de un bien, cumplió con la presentación de las mismas para conseguir en su favor el respectivo crédito fiscal, ignorando la validez y/o legalidad de estas, no siendo correcta la apreciación de la Superintendencia Tributaria General al revocar la decisión del inferior con el fundamento de que FANCESA es responsable de la legalidad de aquellos documentos, porque como contribuyente que compra un bien o un servicio con el correspondiente pago, por el que a su vez se le otorga la factura pertinente, en ningún caso se encuentra constreñido a verificar previamente la autenticidad de la factura o comprobar si cuenta con la autorización de emisión que concede la Administración Tributaria. Bajo este razonamiento resulta erróneo el criterio de la Superintendencia Tributaria General al pretender la aplicación del num. 72) de la Resolución Administrativa N° 05-0043-99 que indica: *"Las utilización de las facturas*

que hubieran sido declaradas extraviadas conforme lo señalado en la presente resolución, así como el uso de facturas falsificadas o alteradas en la obtención de créditos fiscales, reintegros tributarios y compensaciones, darán lugar a la pérdida de estos beneficios por el periodo en que estas facturas hayan sido incluidas, sin perjuicio de la instauración de procesos penales (...). Entonces debe entenderse que las facturas observadas por la Administración Tributaria, no fueron emitidas por el demandante, sino por quienes concedieron en favor de éste el servicio solicitado, en consecuencia, la alteración, falsificación e inhabilitación de la factura constituye responsabilidad para el emisor y no para el sujeto pasivo de la relación tributaria, quién conforme al art. 22 de la Ley N° 2492, debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas en dicha Ley, no estando contemplada dentro de ellas la verificación de la validez y/o legalidad de las facturas, sino únicamente las establecidas en el art. 70 num. 1) de la normativa citada, consistente en "determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria, en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la Administración Tributaria, ocurridos los hechos previstos en la Ley como generadores de una obligación tributaria".

Siempre en relación a este punto, es necesario aclarar que en cuanto al otro fundamento de la Resolución de la Superintendencia Tributaria General se refiere, esgrime el num. 2 de la Resolución Administrativa 05-0043099, que señala: "Las facturas emitidas por sistemas manuales, mecánicos o computarizados de empresas públicas, privadas, cooperativas o sociedades de hecho, deberán ser previamente habilitadas mediante dosificación por la Administración Tributaria", en ningún caso el cumplimiento de tal disposición corresponde al contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria, mas al contrario, quienes se hallan compelidos a tal cumplimiento son los emisores de las facturas, quienes deberán preocuparse de la observancia de estos aspectos.

C).- La Resolución de la Superintendencia Tributaria General, hoy impugnada vía el presente proceso, al revocar la Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional Chuquisaca, transgrede el principio de la buena fe contenido en el art. 69 del Código Tributario que señala: "En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han observado sus obligaciones materiales y formales hasta que en debido proceso de determinación, prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme los procedimientos establecidos en este Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias", ya que al mantener subsistentes los actos de la Administración Tributaria, que establecieron un adeudo tributario contra FANCESA y a favor del Fisco, determinó también la responsabilidad del demandante en la irregularidad existente a juicio suyo en las facturas, sin tomar en cuenta que éste era únicamente responsable en la recepción y pago de las facturas extendidas por sus proveedores (Batallón de Seguridad física y transportistas), por ser ellos los emisores de las facturas.

D).- En cuanto al principio de separación de poderes denunciado por el demandante como transgredido por la actuación de la Administración Tributaria y de la Superintendencia Tributaria General, debe decirse que en cuanto la Administración Tributaria comprobó que las facturas utilizadas por el demandante para la obtención del crédito fiscal, no



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 406/2008. Contencioso Administrativo.- Fábrica Nacional de Cemento S.A. "FANCESA" contra la Superintendencia Tributaria General.

cumplían con los requisitos de validez y autenticidad para tal fin, advertida de hecho, debió realizar la denuncia ante la instancia legal pertinente para la averiguación y comprobación de la falsedad, más al contrario, lo que hizo fue inculpar a FANCESA por la alteración de las facturas en cuanto a que estas estaban fuera del rango de dosificación autorizado por el SIN, máxime, si como se tiene dicho, existía un proceso penal instaurado contra el responsable del Batallón de Seguridad Física, precisamente por alteración de las facturas entregadas a FANCESA, y que fue puesto a conocimiento de la Administración Tributaria.

En suma, se afirma que la empresa demandante no fue quién emitió las facturas observadas por el SIN, por ello no puede privársele del derecho a la obtención del crédito fiscal, como tampoco puede atribuírsele responsabilidades que como se ha establecido en la presente resolución, son de competencia de terceros y no del actor, por lo que el razonamiento contenido en la misma, permite otorgar razón en la pretensión de demandante y ejerciendo el control de legalidad afirmar que la Resolución impugnada en la presente causa no se enmarcó en las disposiciones legales que sustentan esta decisión.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, por lo dispuesto por el art. 10. I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011 y el art. 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 70 a 77, interpuesta por la Fábrica Nacional de Cemento S.A., FANCESA, a través de sus representantes legales, en consecuencia, **SE DEJA SIN EFECTO** la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0184/2008 de 18 de marzo de 2008, pronunciada por la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria y se mantiene firme y subsistente la Resolución del Recurso de Alzada STR/CHQ/RA 0133/2007 de 15 de diciembre de 2007, pronunciada por la Superintendencia Tributaria Regional Chuquisaca.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE

Rómulo Calle Mamani
DECANO

Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Exp. 406/2008. Contencioso Administrativo.- Fábrica Nacional de Cemento S.A. "FANCESA" contra la Superintendencia Tributaria General.


Rita Susana Naya Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Marsado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suintura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejaranc
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

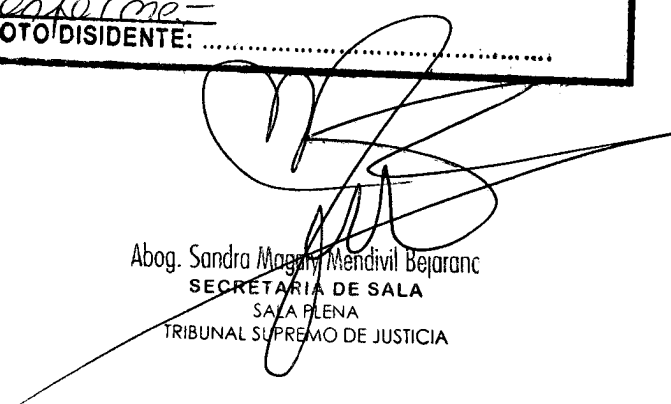
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2015

SENTENCIA N° 16 FECHA 23 de febrero

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 11.2015

Conforme
VOTO/DISIDENTE:


Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejaranc
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA