



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

## SALA PLENA

**SENTENCIA:** 32/2018.  
**FECHA:** Sucre, 31 de enero de 2018.  
**EXPEDIENTE:** 813/2014.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Línea Sindical "TRANS AZUL" contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** José Antonio Revilla Martínez.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contenciosa administrativa de fs. 27 a 31 interpuesta por la Línea Sindical "Trans Azul", representada legalmente por Walter Morante Navarro; conforme al Testimonio de Poder N° 468/2013 de 18 de diciembre, la contestación a la demanda de fs. 48 a 53, respuesta del tercer interesado de fs. 36 a 42 vta., réplica de fs. 51 a 84 vta., dúplica de fs. 88 a 89 vta., los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

### I.1. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

Que, Walter Morante Navarro, en su calidad de representante legal de la Línea Sindical "Trans Azul", en virtud al Testimonio de Poder N° 468/2013 de 18 de diciembre, cursante de fojas 3 a 5, se apersonó mediante memorial de fojas 29 a 33, manifestando que conforme a los artículos 778, 779 y 180 del Código de Procedimiento Civil, aplicables por determinación del artículo 74, numeral 2 de la Ley N° 2492, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0859/2014 de 13 de junio.

### I.2. ANTECEDENTES.

Refiere que, la Administración Tributaria en uso de las facultades que le otorga la Ley N° 2492 y el Decreto Supremo N° 27310, inició el proceso de fiscalización denominado Orden de Verificación N° 0013OVI00841, posterior a ello emitió la Vista de Cargo Cite: SIN/GDOR/DF/VI/VC/138/2013 de 9 de agosto, para después emitir la Resolución Determinativa N° 17-00585-13 de 8 de noviembre, pretendiendo un cobro tributario de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado de UFVs. 192,437, equivalentes a Bs. 361.928,00, correspondiente a los periodos fiscales de abril y mayo de la gestión 2010, por supuestamente haber incumplido los numerales 1, 2 y 4 del párrafo I del artículo 41 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0016-07, numerales 1, 4 y 5 del artículo 70 de la Ley N° 2492 y el artículo 8 de la Ley N° 843.

Asimismo señala que, el 4 de diciembre de 2013, interpuso recurso de alzada en contra de la Resolución Determinativa N° 17-00585-13 de 8 de noviembre, el cual fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz mediante la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0225/2014 de 17 de marzo, por el que confirma la Resolución Determinativa impugnada, bajo el argumento que las pruebas ofrecidas ya

fueron valoradas por la Administración Tributaria, por lo que no se habría desvirtuado los reparos establecidos por el Fisco, emergente del mismo presentó recurso jerárquico ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria, instancia administrativa que emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0859/2014 de 13 de junio, donde se resuelve confirmar la resolución de alzada.

### **I.3. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA.**

**I.3.1.-** Señaló que, se le atribuyó reparos al supuestamente encontrar facturas no dosificadas, acusando que existiría apropiación indebida de crédito fiscal, conforme al numeral 2, parágrafo I del artículo 41 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, sin tomar en cuenta que los numerales 4 y 5 del artículo 70 de la Ley N° 2492 no son aplicables, puesto que las facturas observadas fueron efectivamente realizadas, estando registradas contablemente, conforme se demostró en el periodo de prueba, no siendo la dosificación un acto sancionable que pueda ser atribuido al contribuyente, ya que no se puede verificar dicha dosificación, pero sí se puede demostrar que se realizó la transacción de la empresa, aspecto respaldado por lo establecido en el artículo 47 del Código de Comercio, como sucedió en el presente proceso, debiendo computarse a favor de la empresa el crédito fiscal, a ese fin, cita a los tratadistas Ricardo Fenochietto y Catalina García Vizcaino.

Refiere que, se ha cumplido con los requisitos exigidos para que como contribuyente acceda al beneficio del crédito fiscal como son: 1. La existencia de la factura original; 2. Que la compra esté vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; y 3. Que la transacción haya sido efectivamente realizada, comprobantes de pago; elementos que fueron demostrados fehacientemente en el periodo de prueba, siendo que existen facturas, porque los reparos fueron determinados sobre base cierta, estando la actividad de la empresa vinculada al transporte interdepartamental y que al existir la factura, la transacción se ha realizado.

**I.3.2.-** Señala que, las facturas presentadas demuestran el monto y el concepto, no siendo posible indicar que las mismas no señalan la procedencia y cuantía, siendo estas válidas al cumplir lo señalado por los numerales 1, 4 y 5 del artículo 70 de la Ley N° 2492.

**I.3.3.-** Refiere que, las facturas observadas fueron presentadas ante la Administración Tributaria, así como ante la autoridad demandada, por lo que no corresponde la aplicación del inciso 1), parágrafo I del artículo 41 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-17.

**I.3.4.-** Señala que, la actividad que realizan es el transporte interdepartamental de pasajeros y que la compra de láminas compradas, fueron precisamente para reparar algunos asientos que por el uso se encontraban no aptos, por tanto la compra reflejada en la factura 27530 está vinculada a la actividad principal de la empresa.



**I.3.5.-** Asimismo señala que, la factura N° 8431, fue presentada en original, la cual está vinculada al área y el pago fue realizado, por lo que el crédito debe ser válido.

**I.3.6.-** Refiere que, la sanción es injusta, puesto que el error es atribuible a la propia Administración Tributaria, ya que los numerales 4 y 5 del artículo 70 de la Ley N° 2492, no son aplicables en el presente caso, toda vez que las facturas observadas fueron efectivamente realizadas, al estar registradas contablemente, siendo depuradas por un error del sistema en la autorización que aconteció en la captura de información por parte de la Administración Tributaria, y no así por un error del contribuyente, aspecto demostrado en el cuadro expuesto en la Resolución Determinativa, donde se observa que en el número de autorización, falta el último número o los últimos dos, con lo que se demostró que la captura del sistema no asimiló los últimos números, por lo que la empresa de transporte no debió ser sancionada, debiendo tomarse en cuenta que ninguna de las instancias administrativas valoró adecuadamente las pruebas aportadas.

**I.3.7.-** Por último, señala que existe nulidad de forma, toda vez que la Resolución Determinativa, desconoce el principio fundamental que nadie puede ser sancionado dos veces por un mismo hecho, ya que primero fueron sancionados por la falta de dosificación de facturas con la depuración de crédito fiscal, y posteriormente, por las mismas facturas, sancionados por incumplimiento a deberes formales. Asimismo refiere que, el artículo 169 de la Ley N° 2492, determina que la Resolución Determinativa debe contener los requisitos mínimos que se encuentran señalados en el artículo 99, parágrafo II de la misma ley, conforme establece el art. 28 inc. b) y e) de la Ley 2341, aspecto que no fue cumplido, ya que no se explicó los fundamentos de hecho y derecho, porque el contenido como tal no es cierto y los argumentos de derecho quedan en el vacío, al no valorarse y darse a conocer de modo expreso qué se sanciona con la depuración de un crédito, cuyo error es del sistema que no captó todos los dígitos de la autorización, no existiendo explicación sobre qué base se realizó dicha depuración cuando se contaba con los elementos ciertos propuestos por la empresa. Que en caso de existir duda razonable de un hecho, no significa que sea verdad en contrario a la duda, pues ningún sistema doctrinario juzga sin tener convencimiento de la existencia o inexistencia de las circunstancias relevantes al caso.

### **I.3. Petitorio.**

En merito a lo expuesto, solicita que se declare probada la demanda, revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0859/2014 de 13 de junio, y por consiguiente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0225/2014 de 17 de marzo, dejando sin efecto y sin valor legal la Resolución Determinativa N° 17-00585-13 de 8 de noviembre, de conformidad al artículo 781 del Código de Procedimiento Civil.

## **II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.**

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 48 a 53, señalando lo siguiente:

**Al 1 y 2.** Señala que, el art. 8 del DS. 21530, establece que el crédito fiscal computable a que se refiere el inciso a) del art. 8 de la Ley 843, es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas, alcanzadas por el gravamen vinculadas con la actividad sujeta al tributo. Asimismo los numerales 4 y 5 del art. 70 de la Ley N° 2492, determinan como obligaciones tributarias del sujeto pasivo el de respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme establezcan en las normativas específicas, demostrar la procedencia de los créditos impositivos que considere le correspondan; a ese efecto, ante el requerimiento de la Administración Tributaria de las facturas correspondiente a los periodos fiscales de abril y mayo de 2010, conforme a la Orden de Verificación, dentro del plazo señalado, el sujeto pasivo presentó Declaraciones Juradas F-200 del IVA, libro de Compras IVA y las Facturas de Compras, posteriormente se notificó con la Vista de Cargo, ratificados por la Resolución Determinativa, que estableció las obligaciones tributarias sobre base cierta, por la depuración del crédito fiscal de las facturas observadas, que conforme el papel de trabajo de la AT, se tiene que el sujeto pasivo no presentó toda la documentación y facturas originales solicitadas, hecho que fue sancionado. Respecto a las notas fiscales no dosificadas, señala que, si bien el recurrente no tenía la obligación de verificar o exigir que las facturas que recibió por las compras realizadas tengan la dosificación respectiva, no es menos cierto que el recurrente tiene la obligación de respaldar los créditos fiscales que considere le corresponde, según el num. 5 del art. 70 de la Ley 2492, por lo que la sola presentación de la factura no es suficiente para demostrar la efectiva realización de la transacción, como pretende del demandante, además de no señalar cada uno de los elementos probatorios que supuestamente desvirtúan los cargos establecidos, como tampoco probó que las transacciones se encuentren registradas contablemente.

**Al 3 y 5.** Refiere que, el sujeto pasivo no presentó la totalidad de las facturas originales observadas, prueba de ello es que en la etapa de descargos a la Vista de Cargo, presentó 24 facturas originales en calidad de descargo, pero ninguna corresponde a las facturas observadas, por lo que no pudo desvirtuar el cargo.

**Al 4.** Señala que, la nota fiscal N° 8431, que fue emitida al NIT 179245025 y no así al NIT 139245025, que corresponde a la empresa, si bien señala el recurrente, que no debe invalidarse para ser sujeto de crédito fiscal, por existir errores ortográficos, sin embargo no adjuntó pruebas que hagan valer su derecho dentro de lo establecido por el art. 76 de la Ley N° 2492.

**Al 6.** Refiere que, la Resolución Determinativa y el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VI/INF/352/2013, muestran claramente el cuadro de depuración de las facturas, ya que se evidenció que no se sancionó la observación del código C. 1; y que si bien el recurrente señala que existió errores numéricos por la captura del sistema, el mismo no precisa cuales las variaciones numéricas y cuales las facturas que hubieran sido afectadas con tal inconveniente, toda vez que de la lectura de la Resolución



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Determinativa, los errores en el envío de la información del software Da Vinci, se refieren a errores en el número de autorización.

**Al 7.** Señala que, la Resolución Determinativa, fue emitida con todos los requisitos exigidos en el párrafo II del art. 99 de la Ley 2492, y que con relación a la ausencia de fundamentos de hecho y derecho, reclamados por el recurrente, refiere que, la mencionada resolución consigna mediante cuadro las observaciones de cada una de las notas fiscales objeto de verificación y evaluación, por lo que se desvirtúa los argumentos del demandante. En relación a la imposición de dos sanciones, señala que, la Administración Tributaria en la Orden de Verificación, observó 158 facturas, posteriormente en la Resolución Determinativa resolvió depurar 99 notas fiscales, validando el crédito fiscal de 59 facturas, no obstante, estas fueron observadas bajo el código c.1) "error de registro en el Libro de compras Módulo Da Vinci del contribuyente", por lo que no se sancionó dos veces por un mismo hecho.

En relación a: "... por tanto el hecho de que exista duda en un hecho no significa que sea verdad en contrario a la duda.", señala que la Administración Tributaria realizó la verificación, utilizando el método de determinación sobre base cierta, según lo dispuesto en el párrafo I del art. 43 de la Ley 2492, tomando en cuenta la documentación presentada por el mismo e información de terceros contenida en los sistemas informáticos, lo que permitió conocer en forma directa los hechos generadores del tributo, por lo que la duda razonable no es aplicable en el presente caso.

También debe ser considerado que, el demandante, no demuestra o establece de forma indubitable una errada interpretación, asimismo no expone razonamientos de carácter jurídico, por las cuales cree que su pretensión no fue valorada correctamente por la AGIT.

Por último, cita la Resolución del Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.3., STG-RJ/0119/2006, la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre, dictada por la Sala plena del Tribunal Supremo de Justicia y la Sentencia Constitucional 0287/2003-R de 11 de marzo.

### **II.1.2. PETITORIO.**

En merito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare IMPROBADA la demanda Contencioso Administrativa interpuesta por la Línea Sindical "Trans Azul" representada legalmente por Walter Monasterios Navarro, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0859/2014, de 13 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### **III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.**

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

1. Que el 7 de marzo de 2013, la Administración Tributaria, notificó a Walter Morante Navarro, representante de la Línea Sindical Trans Azul, con la Orden de Verificación N° 0013OVI00841 de 20 de febrero de 2013, cursante a fs. 2 a 6 del ANEXO 3, cuyo alcance comprende el Impuesto al Valor Agregado derivado de la verificación de crédito fiscal de facturas correspondientes a los periodos fiscales de abril y mayo de la gestión 2010, otorgándole el plazo de 5 días para la presentación de la documentación.
2. Nota CITAR ADM.OR 07/2013, emitida por Línea Sindical "Trans Azul", por el que solicita a la Administración Tributaria la ampliación de 30 días hábiles para ordenar y presentar la documentación que es masiva; como respuesta la Administración Tributaria, conceda el plazo de 5 días adicionales según Proveído N° 24-00416-13, cursante a fs. 12 y 13 del ANEXO 3.
3. Acta de Entrega y Devolución de Documentos N° 004379 de Impuestos Nacionales, de 27 de marzo de 2013, por el que el sujeto pasivo presentó ante la Administración Tributaria: Cuatro Declaraciones Juradas F-200 del IVA, Dos Libros de Compras IVA y Ciento Cincuenta y Cinco Facturas de Compras (originales y fotocopias), cursante a fs. 17 del ANEXO 3.
4. Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 00057444, 00057445, 00057446, 00057447 y 00057448, de fecha 8 de agosto de 2013, por el que se impone una multa al contribuyente Línea Sindical "Trans Azul" de UFVs. 3000, 1500, 600, 1500 y 600, cursante de fs. 381 a 385 del ANEXO 4.
5. Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VI/INF/352/2013 de 9 de agosto, cursante de fs. 386 a 397 del ANEXO 4.
6. Vista de Cargo CITE: SIN/GDOR/DF/VI/VC/138/2013 de 9 de agosto, la cual establece una deuda tributaria de 366,326 UFVs., equivalente a Bs. 678,934, que incluye tributo omitido, intereses, sanción por la omisión de pago e incumplimiento a deberes formales, otorgándole el plazo de 30 días a partir de su legal notificación, para la presentación de descargos, cursante a fs. 398 a 416 del ANEXO 4 y 5.
7. Memorial de presentación de descargos presentado por Walter Navarro Morante, de 18 de septiembre de 2013, por el que manifestó su desacuerdo con el reparo determinado, la sanción de omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales, adjuntando al efecto las facturas originales Nos. 967185, 969761, 420797412267, 12277, 76, 66, 2643, 2823, 25370, 13250, 1057, 8065, 8080, 8090, 8103, 8120, 8121, 8134, 8157, 8158, 8215, 8237, 2833, cursante a fs. 420 a 447 del ANEXO 5.
8. Resolución Determinativa N° 17-00585-13 de 8 de noviembre, que resuelve determinar de oficio y sobre base cierta las



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 813/2014. Contencioso Administrativo.- Línea Sindical  
"TRANS AZUL" contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

obligaciones impositivas del contribuyente Línea Sindical "Trans Azul", en la suma de UFVs., 192,437. equivalente a Bs. 361,928.00, monto que incluye tributo omitido IVA, intereses, la multa por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales, correspondiente a los periodos fiscales de abril y mayo de 2010, en aplicación del art. 47 de la Ley 2492; asimismo sancionó con una multa igual al 100% del tributo omitido, en aplicación del artículo 165 de la Ley 2492 concordante con el artículo 42 del DS. 27310, con un importe de UFVs. 153.849., por haber incurrido en la conducta de omisión de pago; multa por un total de UFVs. 7.200, establecidas en las Actas por contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 57444, 57445, 57446, 57447 y 57448, todas del 8 de agosto de 2013, cursante de fs. 455 a 465 del ANEXO 5.

9. Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ-RA 0225/2014, el cual resuelve confirmar la Resolución Determinativa N° 17-00585-13 de 8 de noviembre, impugnada mediante recurso jerárquico, resuelta mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0859/2014 de 13 de junio, que resuelve confirmar la resolución de alzada, en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-00585-13 de 8 de noviembre.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Código de Procedimiento Civil, en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 69, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Código de Procedimiento Civil, se corrió traslado al demandante para la réplica, el mismo que cursa de fs. 81 a 84, dúplica de fs. 88 a 89 del expediente, respuesta del tercer interesado Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, cursante de fs. 36 a 42.

2.- Concluido el trámite se decretó a fs. 90, "autos para sentencia".

Previo a establecer la controversia, resulta necesario señalar que, la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución esta atribuido por mandato de los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los artículos 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Sobre la problemática planteada, esta se presenta en los siguientes puntos:

1. Sí, las facturas presentadas por el sujeto pasivo, son válidas para beneficiarse del crédito fiscal por no estar dosificadas.
2. Sí, las facturas que presuntamente no señalan la procedencia y cuantía son válidas conforme el artículo 70, num. 1,4 y 5 de la Ley N° 2492.
3. Que, las facturas fueron presentadas ante el ente fiscal, no correspondiendo la aplicación del artículo 41 de la RND. N° 10-0016-07.
4. Que la factura 25730, se encuentra vinculada a la actividad gravada según el artículo 8 de la Ley N° 843.
5. Que, en la emisión de la factura 8431, que tiene errores ortográficos, se ha cumplido con la presentación del original, está vinculada al área y se efectivizó el pago.
6. Sí, las facturas que fueron depuradas por un error del sistema en la autorización que aconteció en la captura de la información en el sistema, es atribuible a la administración tributaria o al contribuyente conforme los supuestos incumplimiento a deberes formales.
7. Sí, la Resolución Determinativa impugnada, contiene los requisitos mínimos señalados en el artículo 99 parágrafo II de la Ley N° 2492 y artículo 28 de la Ley N° 2341.

Del análisis y compulsas de los antecedentes señalados, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0859/2014, que resuelve el Recurso Jerárquico impugnado, por su orden se tiene:

**IV.1.** En relación a las facturas no dosificadas, este Tribunal Supremo de Justicia, en su vasta jurisprudencia, ha establecido que, en ningún caso el beneficiario del crédito fiscal 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 y que en caso de duda sobre el otorgar o no el crédito fiscal se debe aplicar el principio de la buena fe contenido en el artículo 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"*, por ello la Sentencia N° 16 /2015 de 23 de febrero, sobre el requisito de dosificación para la validez del crédito fiscal claramente señala: *"...corresponde señalar que FANCESA en su condición de beneficiario final de un servicio o como consumidor final*





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 813/2014. Contencioso Administrativo.- Línea Sindical  
"TRANS AZUL" contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

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". De tal modo que las facturas (no identificadas de manera específica por el recurrente), en aplicación al artículo 69 del Código Tributario, son válidas para su crédito fiscal, sin embargo la validez del crédito fiscal, conforme los artículos 4 y 8 de la Ley 843, están sujetos a "otros requisitos" que deben ser cumplidos para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara ante la Administración Tributaria, como ser: **1)** La existencia de la factura original; **2)** Que la compra se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen, y; **3)** Que la transacción haya sido efectivamente realizada.

En el presente caso de los antecedentes administrativos descritos en el acápite anterior, se pone en evidencia el cumplimiento del primer requisito; sin embargo, el mismo no es suficiente para considerar su validez, no habiéndose demostrado la efectiva realización de la transacción.

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

En ese entendido el artículo 70 de la Ley N° 2492, señala que son obligaciones tributarias del sujeto pasivo: "4. *Respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas;* 5. *Demstrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque los mismos se refieran a períodos fiscales prescritos. Sin embargo, en este caso la Administración Tributaria no podrá determinar deudas tributarias que oportunamente no las hubiera determinado y cobrado.*"

De la normativa glosada precedentemente, se establece que la obligación tributaria está determinada por el hecho imponible, en este caso, son las

normas tributarias, las que regulan y determinan cuales son los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones tributarias, tomando en cuenta que no solamente se considera la existencia material del objeto del hecho imponible, sino todo el conjunto de circunstancias que dan origen a la obligación tributaria, para el efecto, deben de acreditarse estos hechos imponibles a través de notas fiscales y otros documentos que demuestren que efectivamente se han realizado las operaciones.

A ese fin, la Administración Tributaria en uso de sus facultades determinadas en el artículo 64 de la Ley N° 2492, emitió la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, que reglamenta aspectos relativos a la facturación, cuyo art. 41 señala que las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes generarán crédito fiscal para los sujetos pasivos del IVA, RC-IVA (modalidad dependiente y contribuyente directo), IUE (profesionales liberales u oficios) y STI, en los términos dispuestos en la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente) y Decretos Supremos reglamentarios.

De lo expuesto, de la revisión de antecedentes, se advierte que el sujeto pasivo efectivamente presentó las notas fiscales, sin embargo no se advierte documentación que respalde las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales u otros documentos que lleven a establecer la verdad material de los hechos, habiendo incumplido de esta manera lo previsto por el artículo 76 de la Ley N° 2492 (carga de la prueba), por cuanto no demostró o probó los hechos constitutivos de los mismos conforme establece el artículo 70 num. 4 y 5 de la referida ley, concluyéndose que el actuar de la Administración Tributaria como de la Autoridad General de Impugnación Tributaria se enmarcó dentro de las disposiciones normativas expuestas.

**IV. 2, 3, 4 y 5;** De la lectura de los puntos reclamados, claramente se observa que no cuentan con la carga argumentativa debida, siendo muy genérico lo alegado, además de no establecer de qué forma se procedió a la incorrecta interpretación o aplicación de la norma señalada, a ese efecto no obstante que la demanda de fs. 27 a 31, textualmente reproduce en la presente demanda las afirmaciones expuestas tanto en el recurso de alzada, cursante de fs. 89 a 104, como en el recurso jerárquico de fs. 150 a 165 ambos del ANEXO 1, cabe hacer notar que, así como es deber del juez administrativo el fundamentar sus decisiones, el accionante en el contencioso administrativo, tiene la carga de demostrar con argumentos adecuados la posible equivocación en la que aquél habría incurrido, siendo que la resolución jerárquica impugnada contiene afirmaciones claras, dando explicaciones sobre conclusiones que sostiene, por lo que al existir razonamientos concretos en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0859/2014, para impugnarla en la vía contencioso administrativa no sólo basta reiterar las inferencias como argumentos que ya fueron de conocimiento análisis y resolución en sede administrativa, sino que el accionante debe demostrar con razonamientos normativos las argumentaciones por los cuales cree que los fundamentos de su acción, son suficientes para modificar o anular la resolución jerárquica que es la que abre la competencia de este tribunal para el conocimiento de la acción contencioso administrativa, por cuanto, tales inferencias reiterativas que se pretenden como argumentos en la acción contencioso administrativa no son gravitantes para desmoronar la presunción de legitimidad de los actos



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

administrativos y la sentencia administrativa pasada en autoridad de cosa juzgada, y menos aún cuanto se refieren de manera general, sin establecer la normativa y hechos vulnerados por la autoridad administrativa, por cuanto si bien se tiene la acción contencioso administrativo para la impugnación de la resolución jerárquica, no es menos cierto que esta acción es independiente en sus argumentaciones, puesto que si bien la argumentación de la acción permite una pluralidad de pretensiones de validez, ésta debe apoyarse en una pretensión con buenas razones, que permitan la defensa de un derecho y que la fundamentación de enunciados normativos consista en la demostración de aceptabilidad de la acción o normas de acción.

Por lo expuesto, en el caso presente, éste Tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa del accionante y no estando demostradas las infracciones en que hubiera incurrido la resolución impugnada, acusada en la demanda contenciosa administrativa, referente a los puntos objeto de análisis, queda establecido que la actuación jurídico administrativa de la Autoridad General de Impugnación Tributaria está enmarcada dentro de la normativa correspondiente.

**IV.6.-** En relación a las facturas Nos. 1057, 10597 y 10609, que a criterio de la Línea Sindical "Trans Azul", fueron depuradas por un error del sistema de autorización en la captura de información que no asimiló los últimos dígitos del número de autorización, siendo dicho error atribuible a la Administración Tributaria, se tiene que este agravio fue acusado de manera general en el recurso jerárquico, cursante de fojas 124 a 126 del ANEXO 1; es decir que el recurrente no precisó qué facturas eran las afectadas, habiendo recién en la presente demanda contenciosa administrativa señalado o identificado como ejemplo cuales serían las facturas, por lo que este Tribunal Supremo de Justicia, no puede ingresar a analizar este punto reclamado, toda vez que su función es la de realizar un control de legalidad sobre los actos que fueron oportunamente reclamados y resueltos en instancias administrativas, como se tiene señalado *ut supra* (*principio de legalidad*), ya que de ingresar a resolver aspectos distintos a los que fueron reclamados en sede administrativa, se estaría actuando de manera *ultra petita*, situación que no puede suscitarse, en resguardo del principio de congruencia.

**IV.7. En relación a este punto, cabe señalar que, el artículo 99-II de la Ley N° 2492, establece que: "II. La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente", estableciendo ésta misma disposición al final del párrafo que "la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa" (las negrillas son nuestras); por su parte, el artículo 19 del D.S. 27310 de 9 de enero de 2004, Reglamento al Código Tributario Boliviano, establece que "La Resolución Determinativa deberá consignar los requisitos mínimos establecidos en el Artículo 99° de la Ley N° 2492. Las especificaciones sobre**

*la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario, calculado de acuerdo a lo establecido por el art. 47 de dicha ley". Asimismo, el artículo 28 de la Ley N° 2341, señala: "Son elementos esenciales del Acto Administrativo los siguientes: b). Causa: Deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de casusa y en el derecho aplicable; e). Fundamento: Deberá ser fundamentado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto consignando, además, los recaudos indicados en el inc. b) del presente Artículo."*

De lo citado, se infiere que corresponde a la Administración Tributaria, al momento de emitir la Resolución Determinativa, dar estricto cumplimiento a los requisitos expresamente determinados por la normativa señalada, es decir el artículo 99 de la Ley 2492 y artículo 19 del DS 27310, que observan entre otros, el contemplar todos los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que respalden la emisión de la Resolución Determinativa, efectuando una adecuada fundamentación de hecho y derecho sobre la deuda tributaria, situación que de ser cumplida, posteriormente conducirá a la adecuada y específica determinación legal del tributo omitido; lo que significa que la Resolución Determinativa debe contener una adecuada fundamentación jurídica y fáctica que permita conocer al justiciable, cuáles fueron los motivos y normas en que se basó la resolución, protegiendo de esta forma, el derecho que tienen los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho establece.

De lo descrito y de la revisión de la Resolución Determinativa N° 17-00585-13 de 8 de noviembre, se observa que la Administración Tributaria determinó de oficio sobre base cierta obligaciones impositivas del contribuyente Línea Sindical Trans Azul, que ascienden a 192.437 UFVs, correspondiente al tributo omitido e intereses de los periodos fiscales abril y mayo de 2010; asimismo sancionó con una multa igual al 100% del tributo omitido, en aplicación del artículo 165 de la Ley N° 2492 concordante con el artículo 42 del DS 27310, con un importe de 153.849 UFVs, por haber incurrido en la conducta de omisión de pago; así como las multas por un total de 7.200 UFVs, establecidas en las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 57444, 57445, 57446, 57447 y 57448 todas del 8 de agosto de 2013, resolución que consigna mediante cuadro, la evaluación de los descargos formulados y la pruebas aportadas, conforme se tiene señalado en el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VI/INF/589/2013, estableciéndose que no cursa mayores pruebas que desvirtúen el cargo establecido.

De lo señalado, se evidencia que la Resolución Determinativa pronunciada por la Administración Tributaria, cumple con los requisitos previstos en los artículos 99 de la Ley N° 2492 y 19 del D.S. 27310, toda vez que existe en dicha resolución, una explicación detallada de cómo fue el procedimiento y cuales los medios que se utilizó para efectuar el cálculo para la determinación del monto, estableciéndose de manera clara e indubitable, los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que la fundamentan, habiéndose determinado el monto en base a lo dispuesto por el artículo 43 y 47 de la Ley N° 2492, lo cual implica que dicha Resolución Determinativa, cuenta con la argumentación jurídica y técnica



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 813/2014. Contencioso Administrativo.- Línea Sindical  
"TRANS AZUL" contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

que respalde plenamente la determinación del impuesto omitido, más aún si el tributo omitido ha sido determinado en base al método de base cierta, hechos estos que determinan que no existe duda razonable.

Por consiguiente, el argumento del recurrente que la Resolución Determinativa no cuenta con los requisitos necesarios, contenidos en el artículo 99 de la Ley N° 2492 y 19 del DS. 27310, resulta ser incorrecta y carente de todo sustento fáctico y legal, habiendo el tribunal de alzada y jerárquico obrado correctamente al confirmar la Resolución Determinativa N° 17-00585-13.

En relación a la solicitud de la anulación de la Resolución Determinativa en previsión del artículo 35 de la Ley N° 2341, por no contener los elementos esenciales del acto administrativo conforme el artículo 28 de la referida ley; al respecto de la lectura del artículo 99 parágrafo II de la Ley N° 2492, se establece que dicha disposición normativa de manera expresa o taxativa, señala los requisitos de la resolución administrativa en materia tributaria, así como la nulidad en caso de omisión, lo que hace inaplicable por supletoriedad la utilización de los artículos de la Ley de Procedimiento Administrativo, a ese fin, se debe tener presente que, la supletoriedad de normas, sólo se aplica para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones en forma que se integre con principios generales con otras leyes, dicho de otro modo, cuando la referencia de una ley a otra es expresa, debe entenderse que la aplicación de la supletoria se hará en los supuestos no contemplados en la Ley especial, situación que no acontece en el caso de autos.

Po último, con referencia a la doble sanción, de antecedentes, se tiene que el 8 de agosto de 2013, se sanciona al sujeto pasivo con las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 57445, 57446, 57447 y 57448, por presentar errores de registro, conforme cursa de fs. 382 a 3885 del ANEXO 4, aspecto este diferente a la depuración de las facturas no dosificadas, las cuales no fueron sujetas a crédito fiscal por no cumplir con los requisitos previstos en la norma, debidamente desarrolladas en el numeral IV.1, de la presente resolución, consiguientemente, no se advierte una doble sanción sobre el mismo hecho.

## V. CONCLUSIONES.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante no son consistentes y no demuestra las violaciones que acusa, por el contrario, la AGIT procedió conforme al principio de verdad material autorizado y respaldado por el artículo 4 inc. d) de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo aplicable por permisión del artículo 74 numeral 1 y artículo 200 numeral 1. de la Ley N° 2492.


**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 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 fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda

contenciosa administrativa de fs. 27 a 31, interpuesta por Línea Sindical  
"Trans Azul" representada legalmente por Walter Morante Navarro contra  
la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia  
mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ  
N° 0859/2014, de 13 de junio.

No suscribe la señora Decana María Cristina Díaz Sosa por emitir voto  
disidente.

**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**

  
Esteban Miranda Terán  
**MAGISTRADO**

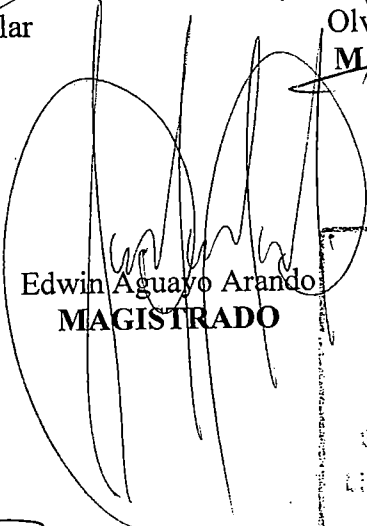
  
Marco Ernesto Jaimes Molina  
**MAGISTRADO**

  
Juan Carlos Berrios Albizu  
**MAGISTRADO**

  
Carlos Alberto Egüez Añez  
**MAGISTRADO**

  
Ricardo Torres Echalar  
**MAGISTRADO**


  
Olvis Egüez Oliva  
**MAGISTRADO**

  
Edwin Aguayo Arando  
**MAGISTRADO**

  
Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
**SECRETARIA DE SALA PLENA**

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA

GESTIÓN: 2018  
SENTENCIA N° 32 ... FECHA 31 de enero  
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2018  
Decana María Cristina Díaz Sosa  
VOTO DISIDENTE:

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