



**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA
ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y
ADMINISTRATIVA
SEGUNDA**

SENTENCIA Nº 39/2017

EXPEDIENTE : 323/2015
DEMANDANTE : Yanbal de Bolivia S.A.
DEMANDADO(A) : Autoridad General de Impugnación Tributaria
TIPO DE PROCESO : Contencioso Administrativo
RESOLUCIÓN IMPUGNADA : R.J. AGIT-RJ 1300/2015 de fecha 21/07/2015
MAGISTRADO RELATOR : Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas
LUGAR Y FECHA : Sucre, 20 de marzo de 2017

VISTOS EN SALA:

La demanda contenciosa administrativa de fs. 39 a 45 vta., subsanada a fs. 71, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico Nº AGIT-RJ 1300/2015 de 21 de julio, pronunciada por el Director Ejecutivo a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), el memorial de contestación de fs. 110 a 114; el memorial de apersonamiento de fs. 75 a 81 del tercero interesado, la réplica de fs. 179 a 183 vta., la réplica de fs. 187 a 188 vta., el decreto de "Autos" de fs. 189; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- CONTENIDO DE LA DEMANDA:

I.1.- Antecedentes de la demanda.

Que, YANBAL DE BOLIVIA S.A., representada legalmente por Jaime Eduardo Araujo Camacho, en virtud a Testimonio Poder Nº 039/2015 de 16 de enero, se apersonó por memorial de fs. 39 a 45 vta., manifestando que al amparo de los arts. 327, 328, 778, 779 y 780 del Código de Procedimiento Civil, art. 4 de la Ley Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, y art. 2 de la Ley 3092, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1300/2015 de 21 de julio, expresando lo siguiente:

I.2.- Fundamentos de la demanda

Inició su demanda desarrollando una relación de los antecedentes administrativos hasta la emisión de la resolución impugnada, señalando que la ARIT Santa Cruz, dejó sin efecto seis (6) facturas de importes que comprenden el 90% de las facturas observadas en la Resolución Determinativa N° 17-01300-14 de 29 de diciembre de 2014, de las cuales tres (3) tienen que ver con incumplimiento propio del emisor o propietario del domicilio principal de la empresa, observada porque su autorización de dosificación es inválida. Añade que, de las facturas observadas (003, 004 y 005) se presentó el pago bancario que representan 9 meses de alquiler y la cuarta factura (N° 1011) ha sido emitida por el señor Luis Alberto Ortiz, con la misma observación, y sobre la cual también se demostró la transacción por haberse presentado el pago bancario (cheque 1906) más toda su documentación contable.

Refiere con relación a la factura N° 769, emitida por Zabala Peris Branko también observada por la dosificación inválida, sobre la cual también se demostró la transacción, así como el cobro del cheque de pago por parte del emisor.

Señaló que, ~~la AGIT desconoce el crédito fiscal IVA de facturas que de~~ forma evidente y mediante prueba plena se demostró que se trata de facturas por compras y contratos efectivamente realizados, posición que es contraria a la normativa vigente, por lo que incurre en interpretación errónea y aplicación indebida de la ley respecto de los arts. 25, 30 y 7 de la Ley N° 2492, art. 8 de la Ley N° 843 y art. 8 del Decreto Supremo (DS) N° 21530, que no establecen ningún requisito de "dosificación válida". Reitero que tres de ellas están referidas al contrato de arrendamiento donde la demandante tiene su domicilio principal y las otras facturas observadas son por servicios de seguridad física del domicilio principal.

Indicó que la resolución impugnada, desconoce el crédito fiscal IVA, aún a sabiendas que la empresa demandante pagó efectivamente el servicio contratado (alquileres y servicios de seguridad física), bajo el único argumento de que no fueron dosificadas y/o no cuentan con un número de dosificación válido, hecho que es atribuible al sujeto emisor dada su condición de sujeto pasivo del IVA. Acotó que la correcta dosificación en las facturas de compras, es un hecho ajeno a la responsabilidad y posibilidad de control de la empresa demandante dada la condición de contratante/comprador.

Sostuvo que la dosificación, es un trámite que compete únicamente al emisor, sin que sus clientes o compradores, tengan la posibilidad de acceder a



los documentos o actos administrativos que demuestren o respalden las dosificaciones obtenidas, por lo que resulta inaceptable que se exija a la empresa demandante presentar pruebas sobre la correcta dosificación, que a decir de la empresa demandante se constituye en prueba imposible por cuanto este documento es confidencial y propia del emisor, y no existe normativa que posibilite que los compradores puedan acceder a éste documento ÚNICO. Por otro lado la documentación de dosificación de una factura no es documentación comercial, que forme parte de los respaldos contables que debe tener una empresa.

Replicó que como contratantes/compradores ya soportaron la traslación del IVA, habiendo pagado este tributo al EMISOR, en aplicación y cumplimiento de la normativa del IVA, en cuya razón tienen el legítimo derecho al crédito fiscal IVA, y que de ninguna manera se puede pedir el pago nuevamente del tributo, mucho menos que sean responsables por las faltas o incumplimiento del emisor/vendedor que es el sujeto pasivo del IVA, y que tiene la condición jurídica y económica de Agente de Percepción, según establece el art. 30 de la Ley N° 2492, con relación al art. 25 de la misma norma legal.

Señaló que su empresa registró y declaró las facturas de compras observadas basándose en el principio de buena fe, y desconociendo si el vendedor ha incumplido o no con sus obligaciones fiscales. Añade que ninguna norma establece que el comprador tiene por obligación verificar la legalidad de las notas fiscales de cada uno de sus proveedores, más aún cuando no existe la posibilidad o medio de control que pueda aplicar el comprador para verificar si las facturas tienen todos los datos básicos de llenado y de impresión correctos, ya que no tiene ninguna facultad de verificación y/o fiscalización, ni de investigación, propios de la Administración Tributaria.

Manifestó que la posición de la AGIT es contraria a la normativa del IVA, ya que la RND N° 10-0016-07, establece que los errores o incumplimientos de emisión de las facturas, no afectan la validez del crédito fiscal IVA, y que la responsabilidad sobre la correcta emisión de las facturas de ventas recae sobre el vendedor del bien o servicio en una transacción comercial, como sujeto pasivo o contribuyente, y no así sobre el comprador, normativa concordante con el art. 13 del Código Tributario.

Por último, citando la Sentencia N° 272/2009 de 20 de agosto, arguye que la posición de la AGIT es contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo de

Justicia que establece y ratifica que los errores o incumplimiento de emisión de las facturas no afectan la validez del crédito fiscal IVA.

I.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial por el que interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1300/2015 de 21 de julio, emitida por la AGIT, solicitando se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque parcialmente la Resolución impugnada, declarando improcedente los cargos por las facturas Nros. 3, 4, 5, 1011 y 769.

II.- DE LA CONTESTACION A LA DEMANDA

Que, admitida la demanda por providencia de fs. 72, citada la autoridad demandada, para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, habiéndose ordenado asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada, se apersona Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien contesta negativamente la demanda mediante memorial de fs. 110 a 114 de obrados, expresando lo siguiente:

La autoridad demandada, manifestó que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico jurídicos la resolución impugnada, precisó que el sujeto pasivo hoy demandante, no interpuso recurso jerárquico, contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0376/2015 de 27 de abril, omisión que entraña conformidad con los fundamentos y la decisión de la autoridad que resolvió la misma, por lo que se habría convalidado y aceptado cualquier supuesto agravio que hoy pretende reclamar con la demanda contencioso administrativa.

Indicó que la AGIT fundamento y motivo su decisión puntualizando tanto de la compulsas de antecedentes administrativos y del expediente, no evidenciándose que en la etapa de verificación ni en la recursiva, el contribuyente hubiera presentado prueba alguna que permita establecer que las facturas observadas hubieran sido habilitadas por la Administración Tributaria mediante la respectiva dosificación; que si bien cuenta con documentación de los pagos efectuados, así como el contrato de alquiler de un bien inmueble, dicha documentación no desvirtúa que dichas facturas hubieran sido autorizadas para su emisión por la Administración Tributaria.



Sostuvo que si bien es cierto que el comprador no está obligado a efectuar una verificación de la situación fiscal de su proveedor; empero al ser parte interesada en desvirtuar la pretensión del sujeto activo, le corresponde aportar pruebas conducentes a efecto de establecer la verdad material invocada, por cuanto, la carga de la prueba recae sobre quien pretenda hacer valer sus derechos, conforme dispone el art. 76 de la Ley N° 2492.

Expresó que esa instancia jerárquica, en virtud a los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843, y 70.4 y 5 de la Ley N° 2492, estableció que existen tres requisitos que deben ser cumplidos para que el contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA: 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.

Señaló que en la etapa de verificación ni en la recursiva el contribuyente, conforme el art. 76 de la Ley N° 2492, hubiera presentado prueba alguna que permita establecer que las facturas observadas hubieran sido habilitadas por la Administración Tributaria mediante la respectiva dosificación, y consiguientemente ser válidas para efectos del cómputo de crédito fiscal. Finalmente reiteró que la demandante al ser parte interesada en desvirtuar la pretensión del sujeto activo, le corresponde aportar pruebas conducentes al efecto de establecer la verdad material invocada.

II.1.- Petitorio.

Concluyó solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Yanbal de Bolivia S.A., manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1300/2015 de 21 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES

Que, de la compulsada de los datos del proceso como la resolución administrativa impugnada, se establece los siguientes hechos:

Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Tributaria, emitió Orden de Verificación N° 0011OVI04671 de 17 de abril de 2011, por el cual se le comunica a YANBAL DE BOLIVIA S.A., que será sujeto de un proceso de determinación bajo la modalidad "Operativo Específico de Crédito Fiscal", con el objeto de establecer el correcto cumplimiento de sus obligaciones

tributarias del IVA, por los periodos fiscales de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, emplazándole a que en el término de 5 días, presente declaraciones Juradas Form. 200 ó 210; Libro de Compras y Ventas IVA del periodo observado; Facturas de compras originales, medios de pago y otros que el fiscalizador asignado solicite durante el proceso de verificación. (fs. 2 a 5 de antecedentes administrativos).

Mediante Acta de Recepción de Documentos de 4 de julio de 2011, el sujeto pasivo presentó documentación consistente en: 12 Declaraciones Juradas Form. 200, 85 Facturas de Compra solicitadas, Libros de Compras y Ventas IVA, 170 comprobantes de egreso con respaldo, todos por los periodos de enero a diciembre de 2008 (fs. 15 de antecedentes administrativos).

En fecha 20 de agosto de 2012, la Administración Tributaria emitió las Actas por Contravenciones Tributarias al Procedimiento de Determinación Nros. 048426, 048427, 048428 y 048429, en las que dejó constancia el incumplimiento al deber formal de registro en Libro de Compras IVA, de acuerdo a lo establecido en norma específica de los periodos de enero a marzo, abril a junio, julio a septiembre y octubre a diciembre de 2008, contraviniendo el art. 47 de la RND 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, estableciendo una sanción de 1.500 UFV por cada periodo (fs. 946 a 953 de antecedentes administrativos).

Por informe CITE: SIN/GDSC/DFVI/INF/1382/2012 de 20 de agosto, la Administración Tributaria concluyó que del análisis realizado a detalle enviado por la Gerencia Nacional de Fiscalización, la información parcialmente presentada por el contribuyente y la información obtenida del SIRAT-2, determinó que parte de las facturas observadas, no son válidas para el computo de Crédito Fiscal, recomendando emitir la Vista de Cargo y continuar con el proceso de determinación (fs. 955 a 962 de antecedentes administrativos).

Por lo anterior, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 7911-720-0011OVI04671 de 20 de agosto de 2012, en la que expresa que del resultado de la verificación, se estableció una liquidación preliminar de la deuda tributaria de 218.637 UFV equivalente a Bs. 387.649,- importe que incluye el tributo omitido, intereses, sanción y multa por incumplimiento a deberes formales; otorgando un plazo de 30 días para formular y presentar sus descargos (fs. 963 a 972 de antecedentes administrativos).



Por actas de recepción de documentos, la administración Tributaria recepcionó documentación, del contribuyente consistente en tomos de comprobantes de egreso, de conciliaciones bancarias, de comprobante Libro Diario, de facturas directas, de pólizas de importación; comprobante contable de transacción, contratos privados de prestación de servicios, de arrendamiento, y testimonios de poder y de suministro, por los periodos de enero a diciembre de 2008 (fs. 978 a 980 de antecedentes administrativos).

Cursa informe de conclusiones con CITE: SIN/GGSCZ/DFVI/INF/3436/2012 de 18 de diciembre, emitido por la Administración Tributaria, en la cual establece que producto de la verificación efectuada, se determinaron reparos a favor del fisco por concepto de crédito fiscal IVA, estableciéndose una deuda tributaria de 126.982 UFV equivalente a Bs. 228.320, recomendando emitir la Resolución Determinativa (fs. 1407 a 1415 de antecedentes administrativos).

En virtud a lo anterior, la Administración Tributaria emitió Resolución Determinativa N° 17-00605-12, de 28 de diciembre, la cual determinó que las obligaciones impositivas del contribuyente ascienden a 127.147 UFV, equivalente a Bs. 228.884, monto que incluye el tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales, correspondiente al Impuesto al valor Agregado Crédito Fiscal (IVA) del periodo enero a diciembre de 2008 (fs. 1424 a 1431 de antecedentes administrativos).

Interpuesto el recurso de alzada por la empresa Yanbal de Bolivia S.A., fue resuelto mediante Resolución ARIT-SCZ/RA 0572/2013 de 1 de julio, pronunciada por la ARIT Santa Cruz, resolviendo anular la Resolución Determinativa N° 17-00605-12 de 28 de diciembre de 2012 emitida por GRACO Santa Cruz del SIN con el fundamento que no establece elementos que permitan al recurrente conocer el origen de la determinación, a fin de que la Administración Tributaria emita nueva Resolución Determinativa que cumpla con lo dispuesto en los arts. 99 de la Ley N° 2492 y art. 19 del Decreto Supremo N° 27310. Resolución que fue confirmada en instancia jerárquica, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1981/2013 de 4 de noviembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (fs. 1438 a 1448 de antecedentes administrativos).

Como consecuencia de lo anterior, la Administración Tributaria emitió Resolución Determinativa N° 17-01300-14 de 29 de diciembre, la cual determina que las obligaciones impositivas ascienden a 140.411 UFV, equivalentes a Bs. 282.616, monto que incluye el tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales correspondiente al impuesto al valor agregado crédito fiscal (IVA) de los periodos enero a diciembre de la gestión 2008 (fs. 1455 a 1467 de antecedentes administrativos).

Interpuesto el recurso de alzada por la empresa Yanbal de Bolivia S.A. por memorial de 19 de enero de 2015 (fs. 34 a 44 de antecedentes administrativos), el mismo fue resuelto a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0376/2015 de 27 de abril, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, que resolvió revocar parcialmente la Resolución Determinativa N° 017-01300-14 de 29 de diciembre de 2014, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, dejando sin efecto el tributo omitido para el Impuesto al Valor Agregado IVA-Crédito Fiscal por Bs. 38.193 equivalente a 27.540 UFV, y las multas por incumplimiento a deberes formales N° 48426, 48427, 48428 y 48429 por Bs. 36.230 equivalente a 18.000 UFV; asimismo mantener firme y subsistente la depuración del crédito fiscal (IVA) por Bs. 21.838 equivalente a 15.853 UFV, debiendo la Administración Tributaria proceder a una reliquidación de la deuda tributaria a la fecha de pago (fs. 139 a 172 vta. de antecedentes administrativos).

Deducido el recurso jerárquico por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, por memorial de fs. 209 a 214 de antecedentes administrativos, contra la resolución pronunciada en alzada; fue resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 1300/2015 de 21 de julio (fs. 256 a 275 vta. de antecedentes administrativos) emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, revocando parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada, en la parte referida a la depuración del Crédito Fiscal de las facturas Nros. 003, 004, 005, 1011 y 769, manteniendo firme su observación y confirmar la revocación del crédito fiscal de la factura N° 399, y las multas por incumplimiento a deberes formales por las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación Nos. 048426, 048427, 048428 y 048429, establecidas en la Resolución Determinativa N° 17-01300-14, dejando sin efecto la multa de 18.000



UFV así como el tributo omitido de 730 UFV emergente de la factura N° 399 y manteniendo firme y subsistente el tributo omitido de 42.663 UFV, por el IVA de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008.

Contra esa determinación, la empresa Yanbal de Bolivia S.A., a través de su representante legal, formuló demanda contenciosa administrativa conforme consta de fs. 39 a 45 vta. de obrados.

III.1.- Sobre la competencia para la resolución de la causa.

Que, el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*.

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con el numeral 2 del art. 2 y art. 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que, el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo al siguiente supuesto: 1) Si es evidente que la Autoridad Jerárquica, al emitir la resolución impugnada, revocando en parte la Resolución dealzada, vulneró las normas que rigen la materia en relación a la aplicación del crédito fiscal IVA, de las facturas Nos. 3, 4, 5, 1011 y 796.

V. ANALISIS DEL PROBLEMA JURIDICO PLANTEADO.

En principio, revisado todo lo obrado y los anexos adjuntos al proceso, se colige que la Administración Tributaria, inició proceso de determinación del crédito fiscal IVA por los periodos de enero a diciembre de 2008, emitiendo Vista de Cargo N° 7911-720-0011OVI04671-0200/2012 de 20 de agosto, con las observaciones por los siguientes códigos: 1) Facturas sin original, 2) Facturas no dosificadas y/o fuera de rango; 3) Facturas sin medios probatorios de pago, y 4) La factura no registra el NIT del comprador; llegando a establecer que las referidas notas fiscales observadas, no son válidas para el cómputo del crédito fiscal.

Por memorial que discurre a fs. 983 a 986 vta. de antecedentes administrativos, YANBAL DE BOLIVIA S.A., presentó descargos a las observaciones señaladas en la Vista de Cargo. Por lo anterior, la Administración Tributaria emitió Resolución Determinativa N° 17-1300-14 de 29 de diciembre de 2014, modificando los importes inicialmente establecidos en la Vista de Cargo, evidenciando la existencia de facturas que no cumplen con los requisitos para el cómputo del crédito fiscal, reliquidando la deuda tributaria bajo los códigos de depuración: 1. Facturas sin original, 2. Facturas no dosificadas y/o fuera de rango. 3. Notas fiscales sin suficiente respaldo contable/financiero ni medios probatorios. 4. Notas fiscales observadas por formalidades en la emisión (no registra NIT del comprador).

En relación a la calificación de la conducta, de acuerdo a lo establecido por el art. 165 de la Ley N° 2492 y art. 42 del D.S. N° 27310, el contribuyente debió pagar el IVA de los periodos enero a diciembre de 2008; sin embargo, al hacer uso indebido de crédito fiscal en las facturas, se benefició con un crédito fiscal que no cumplía con los requisitos establecidos en el art. 8 de la Ley N° 843,



respecto a la validez de las facturas o notas fiscales, omitiendo cumplir con esta obligación, dando lugar a una deuda pendiente de pago a favor de la Administración Tributaria, situación que estableció la configuración de la contravención tributaria por omisión de pago de acuerdo al art. 165 de la Ley N° 2492, sancionándole con una multa igual al 100% sobre el tributo omitido, cuyo importe es de 43.393 UFV, equivalente a Bs. 87.341 de acuerdo a lo previsto en el art. 160.3 de la Ley N° 2492 y art. 42 de su Decreto Reglamentario. Asimismo sancionándole con la multa de 18.000 UFV, equivalente a Bs. 36.230, por incumplimiento a deberes formales, en previsión de los arts. 162 y 169.I de la Ley N° 2492

De lo anterior, corresponde aclarar que con la Resolución señalada en el párrafo precedente, fue recurrida en recurso de alzada, mereciendo éste, la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0376/2015, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, que revocó parcialmente la Resolución Determinativa impugnada, dejando sin efecto el tributo omitido para el IVA-crédito fiscal por Bs. 38.193 equivalente a 27.540 UFV, y las multas por incumplimiento a deberes formales; asimismo manteniendo firme y subsistente la depuración de crédito fiscal (IVA) por Bs. 21.838, equivalente a 15.853 UFV.

La Administración Tributaria, impugnó la misma mediante recurso jerárquico, mereciendo la Resolución AGIT-RJ 1300/2015 de 21 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que revocó parcialmente la resolución de alzada, en la parte referida a la depuración del crédito fiscal de las facturas Nros. 3, 4, 5, 1011 y 769, manteniendo firme su observación y confirmar la revocación del crédito fiscal de la factura N° 399 y las multas por incumplimiento a deberes formales, dejando sin efecto la multa de 18.000 UFV así como el tributo omitido de 730 UFV emergente de la validez de la factura N° 399, manteniendo firme y subsistente el tributo omitido de 42.663 UFV, por el IVA de los periodos fiscales enero a diciembre de 2008.

Ingresando al análisis de la *litis*, a efecto de dar respuesta al reclamo planteado, y así verificar si la demanda tiene o no sustento legal y finalmente, realizar el correspondiente control judicial de legalidad para establecer si existió o no vulneración a la normativa legal aplicada por la AGIT, al depurar las facturas por falta de dosificación válida por la Administración Tributaria, implicando que el

contribuyente no pueda beneficiarse del crédito fiscal IVA. A efecto de dilucidar la controversia, resulta necesario efectuar las siguientes consideraciones:

Que, el art. 1 de la Ley N° 843, crea el IVA que se aplica sobre las ventas de bienes muebles, contratos de obras, prestación de servicios y toda otra prestación realizada, así como las importaciones definitivas. Asimismo el art. 4 de la misma norma legal señala: "*El hecho imponible se perfeccionará: a). En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente (...)*", y al ser el IVA un impuesto derivado, el hecho imponible se perfecciona con la entrega del bien dado en compra, y con la respectiva emisión y entrega de la respectiva factura al comprador.

Por otro lado el art. 8 de la Ley N° 843, refiere que el crédito fiscal surge de aplicar la alícuota establecida, al monto de compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumos alcanzados por el gravamen, facturados o cargados mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida, norma concordante con el art. 8 del DS 21530, que dispone: "*El crédito fiscal computable a que se refiere el Art. 8 inc. a) de la Ley N° 843 (Texto Ordenado en 1995), es aquél originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen, vinculadas con la actividad sujeta al tributo(...)*". En ese marco tres son los requisitos que deben ser cumplidos para que el contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara ante la Administración Tributaria: 1. Que la factura haya sido emitida; 2. Que la compra se encuentre vinculadas con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen y; 3. Que la transacción haya sido efectivamente realizada.

En relación a los requisitos formales que deben cumplir las facturas, la Administración Tributaria emitió la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, que en su art. 18 refiere sobre el procedimiento de dosificación, expresando en su inciso b) que: "*El sujeto pasivo o tercero responsable o el apoderado debidamente registrado en el Padrón Nacional de Contribuyentes, se apersonará a la dependencia operativa del SIN donde se encuentre inscrito...*", coligiéndose que es el sujeto pasivo o apoderado debidamente registrado en el Padrón



Nacional de Contribuyentes el único en obtener la dosificación en cantidades que requieran.

Asimismo, el art. 41 de la RND 10-0016-07, establece que para la validez de las facturas o notas fiscales para la utilización del crédito fiscal IVA deben cumplir requisitos, entre ellos: Que sea original; haber sido debidamente dosificada por la Administración Tributaria, consignando el número de Identificación Tributaria del sujeto pasivo emisor, el número de factura y el número de autorización, acreditar la correspondencia del titular; precisando del mismo modo que las facturas o notas fiscales que sean emitidas sin consignar o cumplir con los requisitos previstos, no darán lugar al cómputo del crédito fiscal. Sin embargo en su parágrafo V. aclara disponiendo que: *“La emisión de facturas o notas fiscales, sin consignar información o datos normados en la presente Resolución, distintos a los establecidos en el parágrafo I del presente artículo, no invalidarán el crédito fiscal contenido en dichos documentos, constituyéndose en incumplimiento a deberes formales a ser sancionados al sujeto pasivo emisor (...)”* (sic.).

De las normas glosadas, se colige que si bien la normativa vigente establece que una factura es invalida cuando carece de un requisito primordial como es la dosificación o autorización correspondiente, no es menos cierto que la misma norma legal dispone que la falta de consignación de los requisitos establecidos, no invalidan el crédito fiscal, tal como refiere el par. V, del art. 41, de la RND 10-0067-07. Asimismo, se debe tomar en cuenta que el sujeto pasivo al momento de realizar una compra de un bien mueble, o de un servicio, no tiene la certeza, ni cuenta con los mecanismos o medios para verificar si el proveedor le emitió una factura debidamente dosificada por la Administración Tributaria. Por lo cual, a efectos de develar o demostrar la verdad material, el sujeto pasivo al inicio de una verificación, está obligado a aportar documentos que permitan identificar la verdad material de sus transacciones.

En ese contexto, de la revisión de antecedentes de evidencio que las facturas depuradas si bien no cuentan con la dosificación autorizada por la Administración Tributaria; sin embargo se estableció la efectiva realización de la transacción, toda vez que de la revisión de la documentación que respalda las transacciones comerciales que dieron origen a las notas fiscales, la empresa demandante demostró que cuentan con registros contables, así como los medios de pago consistentes en cheques y el extracto bancario en el caso de las facturas

Nos. 1011 y 769, y los pagos por concepto de alquiler y contrato de bien inmueble en el caso de las facturas 3, 4 y 5, que registra el débito correspondiente; documentos que permiten demostrar su derecho al cómputo del crédito fiscal originado en las mencionadas facturas, cumpliendo de igual manera con lo establecido en los numerales 4 y 6 del art. 70 de la Ley N° 2492 que determina como obligaciones tributarias del sujeto pasivo el 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 establezcan en las normativas respectivas; así como de facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la Administración Tributaria.

En ese marco, la entidad demandada al señalar que el sujeto pasivo en la etapa de verificación y recursiva no presentó prueba alguna que permita establecer que las facturas observadas hubieran sido habilitadas por la Administración Tributaria mediante la respectiva dosificación, por lo que carecen de valor y eficacia jurídica para sustentar el crédito fiscal, es un criterio erróneo y sin sustento; no valorando la documentación de respaldo de estas transacciones que arrimó la empresa demandante en el proceso de verificación, como las facturas en originales, así como los libros diarios de compras y ventas, demostrando a su vez mediante otros documentos la realización de las operaciones por las que se habrían emitido las citadas facturas, como el contrato de alquiler del inmueble donde tiene su domicilio principal, documentación de respaldo que demuestran el origen de su crédito fiscal, a partir del cual se pueden conocer los hechos e investigar la verdad material.

Por lo señalado precedentemente, no es posible desconocer el origen de su crédito fiscal del contribuyente, bajo el argumento de existir observaciones en la dosificación de las facturas, en consideración a que el comprador es la simple destinataria del documento y no la emisora, menos la encargada de controlar si la factura era legal y válida, coligiéndose que no es responsable de los datos de la factura como la dosificación, menos se puede pretender atribuírsele responsabilidad alguna, por los errores detectados por la Administración Tributaria, correspondiendo, de conformidad al art. 103 del Código Tributario, esta entidad fiscalizar al emisor de las facturas y verificar si fueron correctamente dosificadas; lo contrario sería vulnerar lo dispuesto por el art. 15 y siguientes de la RND N° 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, que dispone la autorización de



dosificación al sujeto pasivo titular del talonario y no a quien las va a recibir, describiendo el procedimiento de dosificación que debe seguir el sujeto pasivo o tercero responsable, sin participar en ningún momento el contribuyente receptor que puede o no estar registrado en el Padrón Nacional de Contribuyentes. Por su parte el art. 39 de la misma disposición legal, señala que se debe establecer responsabilidades de la ilegal dosificación, a la imprenta y al emisor de las facturas, toda vez que una vez autorizado la dosificación de facturas por la Administración Tributaria, quienes deben observar las formalidades y cerciorarse que las mismas sean impresas correctamente y en ningún caso cargar al futuro comprador o receptor de la factura o nota fiscal respectiva.

Con relación al principio de verdad material, el ordenamiento jurídico establece que este principio se aplica a favor del contribuyente, así el art. 69 de la Ley N° 2492, señala que *"En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han cumplido sus obligaciones tributarias cuando han observado sus obligaciones materiales y formales, hasta que en debido proceso de determinación, de prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme a los procedimientos establecidos en este Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias"*; principio que además se halla estrechamente relacionado con el principio de Seguridad Jurídica instituido en el art. 178. I de la Constitución Política del Estado, al establecer que la potestad de impartir justicia se sustenta en *"los principios de independencia, imparcialidad, seguridad jurídica, publicidad, probidad, celeridad, gratuidad, pluralismo jurídico, interculturalidad, equidad, servicio a la sociedad, participación ciudadana, armonía social y respeto a los derechos"*; por lo que en la especie, la entidad demandada y la Administración Tributaria al depurar las facturas observadas, no realizaron una adecuada valoración de la documentación arimada en obrados, por el cual se demostró la efectiva realización de las operaciones que respaldan en origen de su crédito fiscal correspondiente a las facturas observadas.

La jurisprudencia constitucional al respecto, a través de la Sentencia Constitucional Plurinacional 0873/2014 de 12 de mayo, citando a la SCP 0510/2013 sobre el principio de verdad material e impulso de oficio en los procedimientos administrativos, señaló: *"(...)tanto la verdad material como la impulsión de oficio son principios básicos del procedimiento administrativo, su alcance rompe con la suficiencia de la verdad formal estancada en ritualismos*

procesales y formales, limitada a descansar en la actividad desarrollada por la parte o partes, que en muchos casos no desentrañan la verdad de los hechos, con lógica de la imposibilidad de alcanzar una justicia material, fin último que persigue la verdad material.

En virtud de ello, su alcance cobra relevancia al orientarse hacia la búsqueda de la verdad, ya no sólo formal, sino material, esta finalidad importa una ruptura en los esquemas tradicionales que rigen a la actividad administrativa y un cambio de comportamiento de sus actores, fundamentalmente con relación a la administración pública y sus órganos encargados de dirigir los procesos administrativos, pues descarta toda actitud pasiva por parte del administrador, quien influido de este principio rector, ya no puede ser un simple espectador de la actividad administrativa.

En este escenario, la administración pública y sus órganos, en los procesos administrativos, tienen la obligación y responsabilidad, de dirigir el procedimiento administrativo, de ordenar que en él se practiquen cuantas diligencias sean necesarias para resolver y dictar la resolución final, independientemente de las gestiones y actividad del administrado; lo contrario supone dejar de lado la verdad material que por una ausencia de actividad e impulso, puede quedar subsumida en rigorismos procesales o en una pasividad de la administración que quiebra los postulados constitucionales de verdad y justicia material”.

En ese contexto, la Administración Tributaria tiene el deber de prescindir de las formas jurídicas, o de lo que surge de la documentación, cuando la prueba presentada por el sujeto pasivo, demuestra que los hechos sucedieron de distinta forma a lo que surge de los documento. Aplicar el principio de la realidad es precisamente, prescindir de lo que surge de los documentos y dar relevancia, para actuar el Derecho, a lo que surge del terreno fáctico, asumiendo los efectos lógicos que tiene tal actuación.

VI. CONCLUSIONES

Por lo relacionado precedentemente, se establece a Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico N° 1300/2015 de 21 de julio, no realizó una correcta compulsión de los antecedentes respecto a la depuración de las facturas 3, 4, 5, 769 y 1011, por lo que corresponde en justicia reparar dicha decisión, conforme a derecho.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la



atribución conferida en el arts. 778 y 780 del Código de Procedimiento Civil, numeral 2 del art. 2 y art. 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 39 a 45 vta., interpuesta por YANBAL DE BOLIVIA S.A., consecuentemente deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1300/2015 de 21 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria – AGIT, y en su mérito declara firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARTI-SCZ/RA 0376/2015 de 27 de abril, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz.

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

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

Miguel Ángel Torres
 Mag. Fidel Marcos Tordoya Rojas
MAGISTRADO
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
PRESIDENTE
 SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí: *Mag. René Víctor Espada Mañá*
SECRETARIO
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA

sentencia N°...39/2017... Fecha: 20/03/17

Libro Tomas de Razón N°...01/2017-CA

Mag. René Víctor Espada Mañá
SECRETARIO
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial
Tribunal Supremo de Justicia

44

CITACIONES Y NOTIFICACIONES

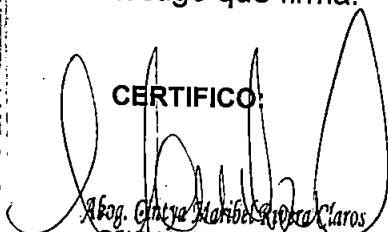
EXP.323/2015

En Secretaría de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Segunda, del Tribunal Supremo de Justicia, a horas **15:05** minutos del día **MIÉRCOLES 30** de **AGOSTO**, del año **2017**.
Notifique a:

AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA – AGIT
REPRESENTANTE: DANÉY DAVID VALDIVIA CORIA

Con **SENTENCIA N°39/2017**, de fecha **20 de marzo de 2017**, mediante copia de ley, fijada en el tablero judicial, de Secretaría de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Segunda, del Tribunal Supremo de Justicia, quien impuesto de su tenor se notifica, según se establece en los Arts. 82 y 84 de la Ley N° 439, en presencia de testigo que firma.

CERTIFICO:


Abog. Cintya Mariela López Caros
JEFECIAL DE DILIGENCIAS
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TESTIGO


Eva Golque Vargas
C.I 4129227 Tja.