



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA: 44/2018.
FECHA: Sucre, 31 de enero de 2018.
EXPEDIENTE: 876/2014.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Juan Carlos Berrios Albizu.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 52 a 56, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Boris Walter López Ramos, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0821/2014 de 3 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 78 a 83, la réplica de fs. 100 a 102; la dúplica que cursa de fs. 105 a 106 vta.; los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, señala que en uso de las atribuciones conferidas por el Código Tributario Boliviano y dando cumplimiento a la Orden de Verificación 0012OVI09008, el Departamento de Fiscalización dependiente de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente FERROVIARIA ORIENTAL S.A. con el objeto de comprobar el cumplimiento que éste dio a las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA), "Verificación Específica Crédito Fiscal", referente únicamente a las facturas de compra detalladas en el F-7520 cuyas diferencias fueron detectadas a través de cruces de información, las mismas fueron declaradas por el sujeto pasivo en los comprendidos de enero, febrero y marzo de 2010.

En mérito a la verificación realizada sobre base cierta, de acuerdo al art. 43.I del Código Tributario Bolivia (CTB), se comprobó que el contribuyente y/o responsable no determinó el impuesto conforme a ley, consignando en las declaraciones juradas presentadas por el referido impuesto y periodos fiscalizados, datos que difieren de los verificados por la fiscalización y /o inspección actuante, infringiendo las disposiciones previstas en la Ley N° 843, decretos supremos reglamentario y las resoluciones administrativas de carácter general emitidas por la administración tributaria. Posteriormente, se procedió a la emisión de la Vista de Cargo SIN/GGSC/DF/VI/VC/0093/2013 de 13 de mayo de "2012", notificada personalmente al representante legal del contribuyente FERROVIARIA ORIENTAL S.A., el 22 de mayo de 2013 de conformidad con el art. 84 del

CTB, con la finalidad de que el representante legal, en el plazo establecido por el art. 98 de dicho cuerpo normativo, produzca u ofrezca pruebas tanto con relación a los cargos formulados como a la calificación preliminar de su conducta fiscal, descargos que presentados, fueron calificados de insuficientes, procediéndose a la emisión de la Resolución Determinativa 17.00351-13, la que fue recurrida de recurso de alzada por el contribuyente, habiéndose emitido la Resolución RIT-SCZ/RA 0127/2014 de 10 de marzo, que a su vez fue impugnada por la Gerencia GRACO de Santa Cruz, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0821/2014 de 3 de junio, que es objeto de la presente demanda.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Transcribe el punto xviii de la Resolución de Recurso Jerárquico, que estableció: ***“...xvi Por otra parte, Ferrovial Oriental S.A. mediante las Actas de Entrega de Material de Vía Durmientes Sector -Este y Diarios, se acrediten la entrega de los bienes adquiridos; en ese sentido, el sujeto pasivo ha demostrado con relación a las Facturas Nos. 551, 553, 554, 555, 557, 250, 558, 560, 561, 563, 564, 568 y 569 la efectiva realización de la transacción al haber aportado las pruebas analizadas, por lo que en virtud del Artículo 10, Numerales 4 y 5 y 76 del CTB, concordantes con los arts. 36 y 37 de Comercio...”*** (sic), y señala que el procedimiento que debe seguirse al momento de realizar una fiscalización o verificación sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, fue cumplido de acuerdo a la norma tributaria, corroborándose la inexistencia de vulneración del derecho a la defensa por parte de la administración tributaria; empero, la Resolución cuestionada, pretende favorecer al recurrente dejando sin efecto la depuración del crédito fiscal respecto a las notas fiscales que legalmente fueron observadas por dicha administración.

Añade que, el buen actuar de la administración tributaria, se refleja en el hecho de haber aceptado y tenido por ofrecida y presentada la documentación parcial presentada en la Orden de Verificación 0012OVI09008, por lo que asevera que todos los derechos y garantías del contribuyente fueron respetados debidamente; en consecuencia, no es evidente que la AGIT valide las notas fiscales 551, 553, 554, 555, 557, 250, 558, 560, 561, 563, 564, 568 y 569, por cuanto corresponde a las observaciones legalmente establecidas por la administración tributaria que surgen de la verificación del cumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente respecto de las disposiciones tributarias, encontrándose diferencias en las facturas detalladas en el anexo de la orden de verificación, a cuyo efecto la administración tributaria notificó al contribuyente FERROVIARIA ORIENTAL S.A., para que presente la documentación que sustente las transacciones de dichas compras; sin embargo, se demostró que entre el contribuyente y el proveedor observado no se materializó el perfeccionamiento del hecho generador; es decir, las facturas por las cuales el recurrente quiere beneficiarse de crédito fiscal, no son válidas para el cómputo del crédito fiscal, en aplicación de lo establecido en el art. 70.4 y 5 y 76 del CTB y art. 8 de la Ley N° 843, los cuales, entre otros, establecen que es una obligación tributaria del sujeto pasivo el “demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan...” (sic), concordante con los arts. 36 y 37



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 876/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

del Código de Comercio (CCo), incumpliendo igualmente los requisitos establecidos en los arts. 16 y 17 del CTB.

Aludiendo a los principios generales del derecho tributario en referencia a cada uno de los conceptos observados por la Verificación Actuante, afirma que no obstante la existencia real de una operación debe estar respaldada por documentos debidamente emitidos, correspondiendo al responsable que pretende hacer valer los mismos la prueba de dicha existencia cuando ello esté en duda y sea requerido de manera fundada por el Fisco, no alcanza con cumplir con las formalidades que requieren las normas, sino que cuando sea necesario deberá probar que la operación existió, pudiendo recurrirse a cualquier medio de prueba procesal (libros contables, inventarios, que la operación se haya pagado y a quién particularmente, si se utilizan medios de pago requeridos, como cheque propio o transferencias bancarias de los que queda constancia en registros de terceros), a cuyo efecto afirma que la instancia jerárquica a través de la Resolución cuestionada, al validar esas notas fiscales no realizó el debido análisis a las mismas, por cuanto el contribuyente no demostró el cumplimiento de la normativa tributaria en aplicación de lo dispuesto para la presentación de la documentación que sustente las transacciones de sus compras ni con los requisitos formales indispensables para su validez, resultando que la AGIT notoriamente no analizó los antecedentes del proceso ni menos la Resolución Determinativa.

Finalmente, concluye que al haberse identificado facturas emitidas por el contribuyente que no se encuentran debidamente respaldadas para la demostración fehaciente de la efectiva realización de la transacción, resulta que no es admisible la apropiación de créditos fiscales generados en gastos o costos que no acrediten la materialización de las transacciones, lo que fue expuesto en la Resolución Determinativa, con el siguiente razonamiento: *“las observaciones de aquellas facturas observadas en la Vista de Cargo codificadas con los números 4 y 5 que no cumplen con los requisitos normados para el beneficio para el crédito fiscal IVA, se mantiene firmes, debido a que los documentos y argumentos expuestos por el contribuyente fueron insuficiente”* (sic)

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0821/2014 de 3 de junio, y en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa 17-0351-13 de 19 de agosto de 2013, emitida por la Administración Tributaria.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 9 de febrero de 2015, que cursa de fs. 78 a 82 vta., señalando, previo a ingresar al fondo de la demanda, que los fundamentos de la demanda contencioso administrativa son solo exposiciones generales sin respaldo, no obstante que el Código de Procedimiento Civil y jurisprudencia constitucional, señalan que la demanda debe contener entre otros requisitos los hechos en que se fundaren expuestos con

claridad y precisión, lo que no ocurren en el presente caso, por cuanto GRACO Santa Cruz del SIN, no explica ni detalla por qué cada una de las pruebas consideradas y analizadas por la AGIT son contrarias al ordenamiento jurídico y por qué las mismas son insuficientes para desvirtuar los cargos y observaciones establecidas sobre las notas fiscales; en consecuencia, los argumentos del demandante no expresan o demuestran de forma indubitable, una errada interpretación de la autoridad General de Impugnación Tributaria, por lo que el Tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante en el presente proceso, más aún cuando la Resolución Jerárquica está debidamente fundamentada, a cuyo efecto cita como precedentes las Sentencias N° 510/2013 de 27 de noviembre y N° 215/2013 de 26 de junio, dictadas por el Tribunal Supremo.

A continuación, aclarando que no consiente la defectuosa demanda, puntualiza que la autoridad General de Impugnación Tributaria, realizó una correcta verificación, análisis y compulsas de los antecedentes (pruebas), lo que está reflejado en la Resolución que cuestiona el demandante en la que se hizo un detalle pormenorizado de todos los elementos probatorios presentados por las partes ante la Autoridad de Impugnación Tributaria y la normativa aplicable; en consecuencia, en mérito a los principios de oficialidad o impulso de oficio y de verdad material, constató en relación a las notas fiscales 551, 553, 554, 555, 557, 250, 558, 560, 561, 563, 564, 568 y 569, observadas según el Código 2, porque no fueron dosificadas, que existiendo 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: **1)** La emisión 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; el primer requisito fue cumplido por cuanto las compras fueron respaldadas con las facturas originales observadas (fs. 465, 479, 493, 505, 519, 1080, 1106, 1121, 1136, 1574, 1588, 1602, 1674 y 1626 de antecedentes administrativos c.III, c.VI, c.VIII y c.IX), aclarando que con relación a la vinculación de la compra, éste aspecto no fue observado en el caso de las facturas dubitadas, por lo que no correspondió mayor análisis al respecto. Por otra parte, la RND 10-0016-07 que reglamenta aspectos relativos a la facturación, en el art. 41, señala los requisitos que debe cumplir la emisión de las notas fiscales a efectos de ser válidas, en las que se registrarán imprescindiblemente, entre otros datos, que fue dosificada por la Administración Tributaria, requisito que fue incumplido; empero, si el contribuyente demuestra el tercer requisito referido a la efectiva realización de la transacción, es factible que dicho crédito le sea reconocido.

Aclara que, en el caso de la presente demanda, se tiene que el sujeto pasivo en la etapa de descargo a la Vista de cargo, presentó documentación consistente en comprobantes de diarios, comprobantes de egreso (los que describe detalladamente), órdenes de compra, cheques (también detallados), las facturas debitadas, diarios de contabilización de recepciones y actas de entrega de material de vía durmientes Sector-Este, por lo que no corresponde lo aseverado por la Administración Tributaria, por cuanto la documentación detallada respalda que la Empresa



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 876/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

FERROVIARIA ORIENTAL S.A., adquirió de la Empresa Maderera Lagos, según las facturas 551, 553, 554, 555, 557, 558, 560, 561, 563, 564, 568 y 569, durmientes para el mantenimiento de las vías férreas, así como de la Empresa KRE SERVICIOS SRL, según factura 250, los servicios de remodelación; transacciones que fueron registradas según Comprobante de Diario en bolivianos, que consigna el cargo a la cuenta "Cuentas por Pagar Proveedores" (sic), con abono a "Banco Mercantil Santa Cruz SA M/N" (sic) por los importes facturados, cuya glosa describe a los proveedores, así también se encontraron los comprobante de egreso que respaldan los pagos efectuados según los cheques respectivos de las cuentas corrientes del Banco Mercantil Santa Cruz M/N y M/E, registros que a su vez se encuentran respaldados con los cheques, documentos que demuestran la onerosidad de la transacción; acreditándose la entrega de los bienes adquiridos a través de las Actas de entrega de material de vía durmientes Sector -Este y Diarios.

Por lo expuesto, concluye que el sujeto pasivo demostró la efectiva realización de la transacción de las notas fiscales observadas en la presente demanda, al haber aportado las pruebas analizadas, por lo que en virtud del art. 70.4 y 5 y 76 del CTB, concordantes con los arts. 36 y 37 del CCo, le corresponde el cómputo del crédito fiscal originado en las mencionadas facturas, a cuyo efecto, se ratifica en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución Jerárquica impugnada.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, solicita se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO de Santa Cruz del SIN impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0821/2014 de 3 de junio, emitido por Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. De la réplica.

En el curso del trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354.II y III del Código de Procedimiento Civil, habiéndose presentado la réplica de fojas 100 a 102, mediante la cual el demandante argumentó que de las observaciones legalmente establecidos por la Administración tributaria que surgieron de la verificación del cumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente respecto de la Disposiciones Tributarias contenidas en la Ley N° 843 (Texto ordenado), decretos supremos reglamentarios y resoluciones normativas vigentes, constató que las notas fiscales 551, 553, 554, 555, 557, 250, 558, 560, 561, 563, 564, 568 y 569 denotaron diferencias, conforme lo consignado en la orden de verificación, por lo que se notificó al contribuyente FERROVIARIA ORIENTAL S.A. para que presente la documentación que sustente las transacciones de dichas compras; sin embargo, de acuerdo a su documentación de descargo del contribuyente y de la información registrada en modulo GAUSS del sistema de la administración tributaria, se encontraron notas fiscales que no se encuentran dosificadas por la administración tributaria, debido a que están impresas con el 551 al 569; sin embargo, el número de rango proporcionado por el SIN es del 301 al 500 con el número de autorización

700100542287, siendo la fecha límite de emisión autorizada 10 de julio de 2009 y no 10 de noviembre de 2010, que es la impresa en la nota fiscal, a razón de esto dichas facturas no son válidas para el cómputo de crédito fiscal IVA en aplicación al art. 41.2 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0016-07, que establece como requisito indispensable para la validez del crédito fiscal que hubiera sido debidamente dosificada por la administración tributaria; en consecuencia, el SIN cumplió y aplicó las normas aplicables al efecto, específicamente dicha Resolución, por lo que todas las facturas que no estén debidamente autorizadas, no son válidas para el cómputo de crédito fiscal IVA; además, asegura que la administración tributaria emitió una autorización para la impresión de los talonarios de facturas a todos los sujetos pasivos que lo solicitaron, por lo que todos los contribuyentes que recibieron facturas por la compra de bienes y servicios de proveedores que cuentan con un negocio legalmente establecido y que realizan actividad comercial pueden levantar dudas sobre la validez de esas facturas, solicitando la “autorización de dosificación” para verificar su validez, por lo que todos los contribuyentes tienen la obligación de tener la mencionada autorización en un lugar visible de su negocio conforme lo señala el numeral 6.8 del anexo consolidado de la RND.10.0037.07; en consecuencia, desvirtuar esta observación respecto a la transacción es de único cumplimiento del contribuyente. Agrega que, la no aplicación o incumplimiento de la normativa tributaria por parte de la administración tributaria dará lugar a la omisión de responsabilidades generando sanciones administrativas, civiles y penales a ser sancionadas mediante ley.

En mérito a lo expuesto, la instancia jerárquica validando esas notas fiscales no realizó el debido análisis a las mismas, por cuanto, de los antecedentes del proceso, resalta que la administración tributaria respaldó legalmente sus observaciones siendo comunicadas al contribuyente, mismo que no demostró con suficiente documentación contable para beneficiarse del crédito fiscal que no le corresponde.

Finalmente, aludiendo a los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843, que establecieron los tres requisitos que deben ser cumplidos para que un contribuyente pueda beneficiarse con el crédito fiscal, resultante de las transacciones que declara, consistentes en: **1)** El respaldo con la factura original; **2)** Que la compra se encuentre vinculada a la actividad gravada; y, **3)** Que la transacción se haya realizado efectivamente, así como a la Resolución Normativa de Directorio 10-0016-07 y al art. 5 del CTb, afirma que el sujeto pasivo no demostró que la transacción efectivamente se realizó con medios fehacientes de pago, así como la administración tributaria no tuvo acceso a la información y documentación suficiente que permita a esta entidad comprobar que dichas transacciones fueron efectivamente realizadas, constatándose que el contribuyente se benefició de un crédito fiscal correspondiente a compras, de las cuales las operaciones comerciales no se demostraron que se realizaron efectivamente.

En mérito a lo expuesto, reiteró su petitorio contenido en la demanda.

A través de memorial de abril de 2015 (fs. 105 a 106), en el que la AGIT ejerció su derecho a la **dúplica**, además de ratificarse en su contestación a la demanda, aseguró que la instancia jerárquica en la mayoría de los casos



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 876/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

confirmó las observaciones efectuadas por la Administración Tributaria al crédito fiscal presentado por el sujeto pasivo; consiguientemente, se ratificó la depuración o retiro de las notas fiscales cuestionadas del crédito fiscal pretendido por éste; sin embargo, en algunos casos puntuales, habiendo verificado que los pagos fueron efectivamente realizados por el sujeto pasivo, tomó la decisión de reconocer el crédito fiscal contenido en tales facturas, al haber cumplido los tres requisitos exigidos para el reconocimiento de tal beneficio.

Finalmente, no obstante la notificación del **tercero interesado**, contribuyente empresa FERROVIARIA ORIENTAL S.A., como consta a fs. 95, no presentó memorial alguno.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

1. Conforme a Resolución Determinativa 17-00351-13 de 19 de agosto (fs. 1 a 17 Anexo 1), la Gerencia GRACO de Santa Cruz del SIN, constató que, el sujeto pasivo en el transcurso de la verificación, así como en la etapa de presentación de los descargos no presentó documentación suficiente que desvirtúe las observaciones referidas, determinando que no es válido el crédito fiscal emergente de las notas fiscales observadas e identificadas con los numerales 2, 4 y 5 del documento de verificación, dando origen al impuesto determinado a favor de la administración tributaria sobre base cierta de Bs. 135.994.-, por concepto del IVA; a cuyo efecto, fundamentó que, después valorar los argumentos expuestos por el contribuyente, determinó mantener el tributo omitido para aquéllas notas fiscales inválidas para el CF-IVA que no contienen suficiente documentación de descargo y se encuentran señaladas en la Vista de Cargo, quedando determinado en Bs. 135.994.-, por concepto del IVA. Asimismo, respecto a la calificación de la conducta del contribuyente, al comprobarse que los hechos incursos constituyen la contravención tributaria de omisión de pago, le impuso una sanción igual al 100% sobre el monto del tributo omitido.
2. Contra la referida Resolución, la empresa FERROVIARIA ORIENTAL S.A., interpuso recurso de alzada (fs. 66 a 73 Anexo 1), el que luego de la contestación (fs. 85 a 93 Anexo 1), la presentación de pruebas y demás actuaciones procesales, fue resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0127/2014 de 10 de marzo, de fs. 134 a 151, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, determinando revocar parcialmente la Resolución Determinativa cuestionada, modificando el adeudo tributario, por lo que dejó sin efecto el tributo omitido por UFV's 38.437, equivalente a Bs. 59.125.-, manteniendo firme y subsistente el tributo omitido de UFV's 49.974 equivalente a Bs. 76.869.- por el IVA, correspondiente a los periodos enero, febrero y marzo de la gestión 2010, confirmando a su vez las multas por incumplimiento de deberes formales.
3. La Gerencia GRACO de Santa Cruz del SIN, interpuso recurso jerárquico contra la descrita Resolución de Recurso de Alzada, el 1 de abril de 2014 (fs. 171 a 174), que luego de haber sido tramitada

conforme a procedimiento, fue resuelto a través de Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0821/2014 de 3 de junio, por el que determinó confirmar la Resolución impugnada; en consecuencia, dejó sin efecto la observación de las facturas 551, 553, 554, 555, 557, 250, 558, 560, 561, 562, 563, 564, 568 y 569, observadas por falta de dosificación, cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 59125.-, equivalente a UFV's 38437, manteniéndose firme y subsistente el impuesto omitido de Bs. 76.869.-, equivalente a UFV's 49.974, correspondiente a las facturas que no fueron impugnadas en dicha instancia, importe al cual adicionó los intereses, la sanción calificada como omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar si es correcta la determinación de la AGIT de considerar como válidas las facturas 551, 553, 554, 555, 557, 250, 558, 560, 561, 563, 564, 568 y 569, beneficiándose así el contribuyente FERROVIARIA ORIENTAL S.A., con un crédito fiscal al que no tendrá derecho por no haberse materializado el perfeccionamiento del hecho generador entre éste y el proveedor; y porque que dichas facturas fueron identificadas por la Administración Tributaria como emitidas fuera de rango de dosificación.

V.1. Del proceso contencioso administrativo

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente 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. 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 el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”*.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Tribunal Supremo, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, 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; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 876/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT y la Administración Tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el art. 6 de la Ley N° 620.

V.2. De la materialización del perfeccionamiento del hecho generador del tributo.

Con la finalidad de verificar si el argumento de la administración tributaria, en cuanto a la falta de probanza del contribuyente con relación a las transacciones de las compras realizadas y por ende, el perfeccionamiento del hecho generador del tributo, tiene sustento jurídico y legal, desvirtuando los argumentos contenidos en la Resolución de recurso jerárquico que a su vez confirmó la Resolución de recurso de alzada, corresponde remitirse a la normativa tributaria aplicable al caso.

Así, se tiene que el art. 4 inc. a) de la Ley N° 843, prevé que el hecho imponible se perfeccionará 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, en tanto que el inc. a) del art. 8 de la citada ley, dispone que el crédito fiscal IVA resulta de aplicar la alícuota correspondiente, *“...sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida”*.

Por otro lado, el art. 70.4 del CTb estipula, que constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo, entre otras: *“Respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas”*.

Asimismo, el art. 8 del DS 21530, determina que el crédito fiscal computable a que se refiere el inc. a) del art. 8 de la Ley N° 843, es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas, alcanzadas por el gravamen, vinculadas con la actividad al tributo. A los fines de la determinación del crédito fiscal a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes aplicarán la alícuota establecida en el art. 15 de la mencionada ley, sobre el monto facturado de sus compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzado por el gravamen.

De acuerdo a ello, de conformidad a lo dispuesto en los arts. 4 y 8 de la Ley 843, 8 del DS 21530 y 70.4 del CTb, se establece, para que un contribuyente pueda beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal producto de las transacciones que declara, debe cumplir con tres requisitos: **1)** Estar respaldado con la factura original o documento equivalente; **2)** Que se encuentre vinculado a la actividad gravada; y **3)** Que la transacción se haya realizado efectivamente.

A cuyo efecto, se tiene que la observación de las facturas de compra que FERROVIARIA ORIENTAL S.A. presentó con el objeto de sustentar el

crédito fiscal del cual se benefició, se refieren a la compra de bienes y servicios que, de acuerdo a los fundamentos de la demanda en análisis, no habrían sido perfeccionados de acuerdo a las normas tributarias, lo que se pasa a examinar a continuación:

De acuerdo a la Resolución de Recurso Jerárquico cuestionada, el primer requisito referente a que el crédito fiscal debe estar respaldado con la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente de acuerdo con el art. 4 de la Ley N° 843, preliminarmente fue cumplido, debido a que las compras fueron respaldadas con las facturas originales observadas, aclarando que, con relación a la vinculación de la compra, no fue un aspecto observado en el caso de la facturas debitadas, a cuyo efecto, no emitió mayor análisis al respecto.

Ahora bien, aludiendo a la RND 10-0016-07 que constituye una norma administrativa y reglamentaria de carácter general, de acuerdo a la potestad establecida en el art. 64 de la Ley N° 2492, la misma que reglamenta aspectos relativos a la facturación, señala que en el art. 41 establece los requisitos que debe cumplir la emisión de las notas fiscales a efectos ser válidas, debiendo registrarse imprescindiblemente, entre otros datos, que fue dosificada por la administración tributaria, aspecto que en el presente caso constituye un requisito incumplido; empero, aclaró que si el contribuyente demuestra el tercer requisito; es decir, la efectiva realización de la transacción, es factible que dicho crédito le sea reconocido.

En ese contexto, realizando una análisis de las facturas 551, 553, 554, 555, 557, 250, 558, 560, 561, 562, 563, 564, 568 y 569, observadas por la administración tributaria por falta de dosificación, se evidenció que consignaron los números de autorización 700100542287 y 7001001340453, hecho que en la generalidad de los casos no advierte a los sujetos pasivos sobre una eventual falta de dosificación de las facturas que el proveedor le entrega; en cuyo mérito, considerando que contrastar dicho dato, con el formulario de dosificación no es un deber establecido para el sujeto pasivo y en virtud del principio de verdad material, corresponde valorar la documentación acreditada por el sujeto pasivo, acudiendo para ello a verificar el tercer requisito referido a la efectiva realización de la transacción a efectos de validar o no el crédito fiscal que emerge de las facturas observadas.

Analizando el referido razonamiento, es preciso resaltar que este Tribunal, en reiterados fallos, estableció que en ningún caso el beneficiario del crédito fiscal se encuentra obligado 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 si corresponde la otorgación del crédito fiscal se debe aplicar el principio de la buena fe contenido en el art. 69 del CTb, 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”*. En ese sentido, la Sentencia 16 /2015 de 23 de febrero



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 876/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

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 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”.*

Por lo expuesto, con relación específica al argumento esgrimido por la Gerencia GRACO de Santa Cruz del SIN en la réplica, en sentido de que al no haber sido dosificadas la facturas en cuestión, no son válidas para el cómputo de crédito fiscal IVA en aplicación al art. 41.2 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0016-07, que establece como requisito indispensable para la validez del crédito fiscal que hubiera sido debidamente dosificada por la administración tributaria, soslaya considerar que, en atención a la normativa tributaria y la jurisprudencia que unifica los razonamientos de la materia, no constituye obligación del sujeto pasivo verificar la dosificación de las facturas que recibe como emergencia de la compra de bienes o servicios, siendo suficiente, a efectos de que se beneficie con el cómputo del crédito fiscal, que cuente como respaldo inicial con la factura original, resultando correcto el razonamiento de la AGIT expuesto en la Resolución de recurso jerárquico.

Seguidamente, la AGIT efectuó el análisis de la documentación presentada por FERROVIARIA ORIENTAL S.A. en la etapa de descargo a la vista de cargo, la misma que consistió en: **a)** Comprobantes diarios; **b)** Comprobantes de egreso 66066, 66167, 66394, 66807, 66822, 70994, 67143, 67401, 68078, 68531, 68794 y 69217 (este último por las facturas 564, 568 y 569), por Bs. 36.300, Bs. 31.240, Bs. 43.340, Bs. 30.800, Bs. 27.060, Bs. 2.896.16, Bs. 47.300, Bs. 33.550, Bs. 32.450, Bs. 24.970, Bs. 43450, Bs. 83.865 respectivamente; **c)** Órdenes de compra; **d)** Cheques 8444, 8472, 8510, 8537, 8545, 18973, 8617, 8652, 8704, 8783, 8791 y 8842 por Bs. 36.300, Bs. 31.240, Bs. 43.340, Bs. 30.800, Bs. 27.060, Bs. 2.896.16, Bs. 47.300, Bs. 33.550, Bs. 32.450, Bs. 24.970, Bs. 43450, Bs. 83.865; **e)** Facturas 551, 553, 554, 555, 557, 250, 558, 560, 561, 562, 563, 564, 568 y 569; **f)** Diarios de contabilización de recepciones; y, **h)** Actas de entrega de material de vía durmientes Sector-Este (fs. 465-532, 1080-1091, 1106-1149 y 1574-1643 de antecedentes administrativos c.III, c.VI, c.VIII y c.IX); en consecuencia, concluyó que no corresponde lo aseverado por la administración tributaria en su recurso jerárquico en sentido que el contribuyente presentó parcialmente la documentación que le fue requerida, ya que la propia administración tributaria en el informe emitido a la conclusión de la verificación, reconoció que *“Contribuyente presentó ante la Administración Tributaria la documentación requerida en la Orden de Verificación dentro del plazo establecido, según consta en Acta de Recepción de documentación de 14 /08/2012...”* (sic), sumado a que no labró acta por la entrega parcial de la documentación solicitada, de lo que

dedujo que el sujeto pasivo entregó de forma íntegra la documentación solicitada al requerimiento que se le efectuó.

Al respecto, es preciso hacer constar que tanto en la demanda contencioso administrativa como en la réplica, GRACO de Santa Cruz no puso en duda la veracidad o insuficiencia de alguno de los documentos probatorios que el contribuyente presentó para sustentar la efectiva materialización de la transacción, restringiendo sus argumentos a denotar la legalidad del procedimiento que se llevó a cabo por dicha instancia en la vía administrativa para determinar la alegada insuficiencia documental de la existencia de la transacción y por ende el ilegal beneficio de crédito fiscal, sin efectuar mayores puntualizaciones con relación a cada una de las pruebas con relación a la facturas cuestionadas; igualmente, se limitó a argumentar que las referidas facturas no se encontraban dosificadas y que el contribuyente omitió su obligación de verificar la validez de las mismas, lo que habría determinado considerarlas como inválidas; empero, conforme ya se señaló precedentemente, este aspecto no es una carga obligatoria del sujeto pasivo, debiendo presumirse que actuó de buena fe.

De acuerdo a lo señalado, la AGIT estableció que, la documentación detallada en párrafos precedentes, respaldó que la Empresa FERROVIARIA ORIENTAL S.A., adquirió de la Empresa Maderera Lagos, según la facturas 551, 553, 554, 555, 557, 558, 560, 561, 562, 563, 564, 568 y 569, durmientes para el mantenimiento de las vías férreas y de la Empresa KRE Servicios S.R.L., según factura 250 los servicios de remodelación, transacciones que fueron registradas según comprobantes de diario en bolivianos, comprobantes de egreso por determinados montos de dinero y cheques de las cuentas corrientes del Banco Mercantil Santa Cruz M/N y M/E, documentos que demostraron la onerosidad de la transacción. Igualmente, corroboró que mediante las actas de entrega de material de vía durmientes Sector-Este y diarios, se acreditó la entrega de los bienes adquiridos; en consecuencia, concluyó que el sujeto pasivo demostró con relación a las facturas 551, 553, 554, 555, 250, 557, 558, 560, 561, 562, 563, 564, 568 y 569 la efectiva realización de la transacción al haber aportado las pruebas analizadas, por lo que en virtud del art. 70. 4 y 5 y 76 del CTb, concordante con los arts. 36 y 37 del CCo, le corresponde el cómputo de crédito fiscal originado en las mencionadas facturas.

En mérito a lo relacionado, los fundamentos de la AGIT para dar validez a las referidas facturas, no contienen ilegalidad alguna ni mucho menos inobservancias de las normas tributarias y jurisprudencia glosadas en la presente Sentencia, debido a que constató la suficiencia de la prueba respaldatoria de la transacción presentada por la FERROVIARIA ORIENTAL S.A., la misma que no fue desvirtuada de modo alguno por GRACO de Santa Cruz del SIN, careciendo de sustento los argumentos expuestos en la demanda como en la réplica.

V.3. Conclusión.

De todo lo expresado se concluye que el acto administrativo impugnado en el presente proceso contencioso administrativo emitido por la AGIT, se encuentra debidamente fundamentado en hecho y derecho, habiéndose



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 876/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

interpretado y aplicado correctamente las disposiciones legales que hacen al caso de autos, objeto de análisis en el presente control de legalidad.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la Ley N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 52 a 56, interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Boris Walter López Ramos; y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0821/2014 de 3 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

José Antonio Revilla Martínez
PRESIDENTE

María Cristina Díaz Sosa
DECANA

Esteban Miranda Terán
MAGISTRADO

Marco Ernesto Jaimes Molina
MAGISTRADO

Juan Carlos Berrios Albizu
MAGISTRADO

Carlos Alberto Egúez Añez
MAGISTRADO

Ricardo Torres Echalar
MAGISTRADO

Olvis Egúez Oliva
MAGISTRADO

Edwin Aguayo Arando
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

Exp. 876/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA**

GESTION: 2018.....
SENTENCIA N° 44..... FECHA 31 de Enero.....
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2018.....

Conforme
VOTO DISIDENTE:


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