



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA: 46/2018.
FECHA: Sucre, 31 de enero de 2018.
EXPEDIENTE: 946/2014.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: **Esteban Miranda Terán.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 26 a 30 vta., interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0921/2014, pronunciada el 24 de junio, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 36 a 39 vta.; réplica de fs. 117 a 119 vta.; dúplica de fs. 130 a 133; notificación al tercero interesado a fs. 112; 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 demanda señala que el 18 de febrero de 2013, la Administración Tributaria emitió la Orden de Verificación N° 00130VI02381, en la que comunicó a la empresa Berthin Consultoría SRL que sería objeto de un proceso de verificación del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA), correspondiente a los periodos fiscales de septiembre y diciembre 2010; y tras la notificación con dicha Orden de Verificación, ordenó presente toda la documentación detallada en la misma.

Revisada la documentación presentada por el contribuyente, la información de los proveedores a través del Software Da Vinci y reportes del Sistema SIRAT-2 de acuerdo al art. 43.I del Código Tributario Boliviano (CTB), la Administración Tributaria determinó que el contribuyente se benefició con crédito fiscal que no le correspondía.

Por lo expuesto, el 15 de octubre de 2013, la AT labró las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 70892 y 70893 que sancionan al contribuyente Berthin Consultoría SRL con una multa de UFV.1.500.- cada una, por incumplimiento al art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07, sancionándolo conforme lo dispuesto por el subnumeral 3.2 del Anexo consolidado de la RND N° 10-0037-07 por los periodos fiscales de septiembre y diciembre 2010.

El 15 de octubre de 2013 se emitió la Vista de Cargo N° 32-0096-2013, en la que se pone en conocimiento al contribuyente que cuenta con el plazo de 30 días para formular descargos, presentar pruebas conforme el art. 98 del CTB y en dicho acto administrativo se encuentra el Anexo A que contiene el detalle de las facturas observadas y el detalle de observaciones.

El 26 de noviembre de 2013, la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa (RD) N° 17-0853-2013 de 26 de noviembre, que establece un adeudo a favor del fisco de Bs.135.865.-, que incluye tributo omitido, actualizado al 26/11/13, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento a deberes formales.

Contra dicha Resolución, el 24 de diciembre de 2013 el contribuyente Berthin Consultoría SRL interpuso recurso de alzada, por lo que, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0276/2014, que confirmó la RD N° 17-0853-2013.

Finalmente el contribuyente, presentó recurso jerárquico contra dicha Resolución de Alzada, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0921/2014, que revocó parcialmente la Resolución de Alzada; dejando sin efecto la depuración del crédito fiscal IVA por un importe de Bs.48.834.- correspondiente a los periodos fiscales septiembre y diciembre 2010; manteniendo firme y subsistente la multa de 3.000 UFV por incumplimiento de deberes formales según Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 70892 y 70893 correspondientes a los periodos referidos, cada una por 1.500 UFV.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia GRACO La Paz del SIN señala que el accionar de la AGIT al revocar parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0276/2014 de 31 de marzo bajo el supuesto que los documentos presentados por el contribuyente son medios de pago, resulta inaceptable pues la AGIT no ha realizado una correcta valoración a la integridad de la documentación, sino hizo un análisis muy superficial y vago que carece de sustento. Asimismo, establece que conforme a las facultades de los arts. 66.1, 95.I y 96.I del CTB, la Administración Tributaria investigó y verificó que el contribuyente no presentó documentación idónea que pruebe que las transacciones se hayan realizado efectivamente mediante medios de pago que respalden las mismas para validar el crédito fiscal apropiado; por lo tanto, el SIN simplemente actuó haciendo uso de las facultades otorgadas por la norma y calificó la conducta del contribuyente como omisión de pago de acuerdo al art. 165 del CTB.

Continúa indicando que, la Administración Tributaria valoró toda la documentación presentada por el contribuyente en función a las leyes tributarias y la doctrina tributaria que han establecido que para la apropiación del crédito fiscal que contienen las facturas, se deben cumplir una serie de requisitos referidos: 1) La existencia de la factura original; 2) que la compra se encuentre vinculada con la actividad gravada del sujeto pasivo; y **3) que la transacción haya sido efectivamente realizada**, ya que estos 3 requisitos tienen correspondencia a otros requisitos establecidos en otras normas tributarias de cumplimiento obligatorio, tal es el caso, que la transacción además de ser avalada con la factura original se debe contar con los medios fehacientes de pago para su validación y debe contar con la documentación contable de acuerdo al Código de Comercio (CCom), por lo que la Administración Tributaria evidenció que la documentación presentada por el contribuyente,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

consistente en comprobantes de egreso, pero no cuentan con las firmas respectivas; recibos, los cuales cuentan con identificación de la firma; fotocopias de cheques que no fueron emitidos al nombre del proveedor y los montos de los mismos no coinciden con el importe de las facturas observadas.

Señala también, que la AGIT está valorando y tomando como válida una prueba que se encuentra en fotocopia simple y de acuerdo al art. 217 del CTB, la prueba documental para que sea admitida debe ser en original o copia de éste legalizada por autoridad competente; asimismo, presentó fotocopia de extractos bancarios, los cuales como ya se describió, debían ser presentados en original o copia legalizada; por tanto, no se puede considerar dichos extractos bancarios pues el contribuyente incumplió con lo que exige la Ley. Continúa manifestando que, de los comprobantes de egreso y comprobantes de traspaso presentados por el contribuyente, se evidencia que no figuran la fecha ni el nombre del mismo.

Señala también que, de la documentación descrita anteriormente se evidencia que en ninguno de los casos corresponde a documentación fehaciente que permita generar convicción en la Administración Tributaria que las transacciones de las facturas observadas fueron efectivamente realizadas y menos pueden ser valoradas y base para la errónea apreciación de la AGIT que el contribuyente realizó sus pagos mediante cheques cuyos importes en varios casos cubren en parte varias compras porque no responden a la realidad ya que el contribuyente no demostró la efectiva transacción de las facturas observadas y no cumplió con la obligación de demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan conforme el art. 70.5 del CTB. Finaliza indicando que, la AGIT le ha causado agravios a la Administración Tributaria ya que pretende validar un crédito fiscal del cual el proveedor no emitió notal fiscal, no se demostró el medio fehaciente de pago, ni certificación del proveedor y si el SIN solicitó documentación consistente medio de pago de las facturas observadas, tal aspecto abre la posibilidad de presentación de toda la documentación en poder del contribuyente para validar el crédito fiscal de las facturas observadas.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando, se emita Sentencia declarando probada en todas sus partes la demanda y revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0921/2014 de 24 de junio, y en consecuencia, se mantenga firme y subsistente en su integridad de la RD N° 17-0853-2013.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 24 de abril de 2014, que cursa de fs. 36 a 39, y señala lo siguiente:

Sobre la correcta depuración del crédito fiscal realizada por el SIN, conforme el uso de sus facultades otorgadas por la Ley, limitándose a investigar y/o verificar la correcta determinación del crédito fiscal; señala

que se tiene que aclarar que el sujeto pasivo presentó como medios de pago: Libro Mayor del crédito fiscal, comprobantes de egreso, comprobantes de traspaso, recibos, fotocopias de cheques y extractos bancarios; documentos que permiten observar que canceló sus compras mediante cheques, además que, el sujeto pasivo registra en comprobantes de traspaso las compras contra cuentas por pagar y posteriormente, mediante comprobantes de egreso registra el pago mediante cheques, cuyos importes en varios casos cubren en parte a varias compras, pagos totales que coinciden con los emitidos al portador.

Dichos pagos cuentan con recibos oficiales y éstos con la firma de recibí conforme de la proveedora Lucila Hurtado Salazar, lo que evidencia que el destino de esos importes fue la mencionada proveedora. Asimismo, en varios casos, como en el Comprobante de Egreso N° 13 de 22 de septiembre de 2010, el egreso se encuentra registrado contra rendición de cuentas, por lo que, el sujeto pasivo acreditó con medios de pago sus compras, pese a que no aportó los Libros Mayores de las cuentas Banco, otras cuentas por pagar y entrega de fondos a rendir, entre otras, en los que se pudiera verificar el traslado de los comprobantes de traspaso y egreso al balance de comprobación de sumas y saldos, para finalmente contrastarlos con los estados financieros, los cuales se encuentran en poder de la Administración Tributaria porque el sujeto pasivo los presenta al declarar el IUE, aspectos que no fueron analizados por la entidad demandante en el proceso de verificación.

Por lo expuesto, concluye expresando que los pagos de las compras, se encuentran respaldados con comprobantes de egreso, comprobantes de traspaso, recibos oficiales y cheques, los cuales constituyen medios de pago, ya que si bien la RD señala de manera general que el contribuyente no presentó documentos de descargo a la Vista de Cargo; empero, valorada la documentación presentada por el contribuyente al inició de la verificación, no aclara cuales documentos extraña como medio de pago de las compras.

Continúa citando como doctrina tributaria del sistema SIDOT V.2 de la Administración Tributaria, respecto a los requisitos que deben ser cumplidos para que un contribuyente se beneficie del crédito fiscal, la Resolución Jerárquica STG-RJ N° 0490/2007 y como jurisprudencia la Sentencia Constitucional N° 0824/2012 de 20 de agosto respecto a la garantía al debido proceso, a un proceso justo y equitativo.

Finaliza ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución Jerárquica ahora impugnada e indicando que la demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la emisión de la Resolución impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando dictar Sentencia declarando improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO La Paz del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0921/2014 de 24 de junio emitida por la AGIT.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 946/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

A efectos 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 20 de febrero de 2013, la Administración Tributaria notificó a José Luis Sánchez Jiménez, en representación de Berthin Consultoría SRL con la Orden de Verificación N° 0013OVI02381 destinada al proceso de determinación del crédito fiscal de IVA contenido en catorce (14) facturas declaradas por el contribuyente detalladas en el Anexo adjunto y correspondientes a los periodos fiscales septiembre y diciembre 2010, otorgando un plazo de 5 días hábiles, la presentación de: **a)** declaraciones juradas (F-200 ó 210) y Libro de Compras, ambos de los periodos observados; **b)** facturas de compras originales detalladas; **c)** medios de pago de las facturas observadas y otra documentación que el fiscalizador solicite durante el proceso; cursante a fs. 3 y 4 del Anexo 2 de antecedentes administrativos.

En ese sentido, el contribuyente mediante la nota de fs. 8 del Anexo 2, solicitó ampliación del plazo para la presentación de descargos por diez días hábiles, siendo respondida dicha solicitud mediante Auto N° 25-0044-2013 de 27 de febrero de fs. 9 del citado Anexo, otorgándole cinco días hábiles como ampliación de plazo; es decir, hasta el 6 de marzo de 2013 impostergablemente, fecha en la que el sujeto pasivo entregó la documentación solicitada de acuerdo al Acta de recepción de documentos cursante a fs. 10 del Anexo 2 de antecedentes administrativos.

El 15 de octubre de 2013, la Administración Tributaria emitió las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 00070898 y 00070893 de fs. 166 y 167; respectivamente, del Anexo 2 de antecedentes administrativos, en las que se evidenció el registro incorrecto del número de autorización de tres facturas (dos de septiembre y una de diciembre), hechos que vulnerarían el art. 47 de la RND N° 10-0037-07. Asimismo, el SIN emitió Informe Final CITE: SIN/GGLPZ/DF/INF/1557/2013 de 15 de octubre, que observa las facturas según los **códigos A:** 3 notas fiscales observadas por error de registro del número de autorización en el Libro de Compras físico, y **B:** el proveedor no emitió la nota fiscal y el contribuyente no presentó medio fehaciente de pago, menos certificación del proveedor respecto a las otras 11 facturas observadas, depuración que asciende a Bs.375.651, cuyo crédito fiscal IVA corresponde a la suma de Bs.48.834.- por los periodos fiscales de septiembre y diciembre 2010; cursante fs. 168 a 170 del Anexo 2.

Posteriormente, el SIN emitió la Vista de Cargo N° 32-0096-2013 de fs. 171 a 174 del Anexo 2, que establece una deuda tributaria preliminar de 72.041 UFV equivalente a Bs.134.883.- emergente de la depuración del crédito fiscal IVA por las facturas observadas de los periodos fiscales septiembre y diciembre 2010 y conforme Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGLPZ/DF/INF/1878/2013 de fs. 181 a 184 del mismo Anexo, ratificó los cargos porque el contribuyente no presentó descargo alguno ni efectuó el pago de la deuda tributaria.

Por lo expuesto, el 6 de diciembre de 2013, la Administración Tributaria notificó al representante legal del contribuyente con la RD N° 17-0853-2013 de 26 de noviembre, la cual determinó las obligaciones impositivas de Berthin Consultoría SRL, que ascienden a un total de 71.979 UFV equivalente a Bs.135.865.-, monto que incluye el tributo omitido, intereses, la sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento de deberes formales, correspondiente al IVA de los periodos fiscales septiembre y diciembre 2010, conforme consta de fs. 187 a 196 del Anexo 2 de antecedentes administrativos.

Contra dicha Resolución, el 24 de diciembre de 2013, la empresa Berthin Consultoría SRL, a través de su representante legal, planteó recurso de alzada, resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0276/2014 de 31 de marzo de fs. 80 a 93 del Anexo 1 de antecedentes administrativos, que confirmó la RD N° 17-0853-2013 de 26 de noviembre.

Ante dicha Resolución, mediante memorial de fs. 123 a 131 vta. del Anexo 1, la empresa Berthin Consultoría SRL interpuso recurso jerárquico; resuelto por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0921/2014 de 24 de junio, que revocó parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0276/2014 de 31 de marzo; consiguientemente, se deja sin efecto la depuración del crédito fiscal IVA por un importe de Bs.48.834.- correspondiente a los periodos fiscales septiembre y diciembre 2010 correspondiente a las 11 facturas observadas en el código B anteriormente descrito; manteniendo firme y subsistente la multa de 3.000 UFV por incumplimiento de deberes formales de acuerdo a las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 70892 y 70893 de los periodos fiscales septiembre y diciembre 2010, cada una por 1.500 UFV, conforme cursa de fs. 186 a 207 del Anexo 1; todo de conformidad a lo previsto al art. 212.I.a) del CTB. Por consiguiente, la Gerencia GRACO La Paz del SIN interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

2. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354.II y III del Código de Procedimiento Civil (CPC-1975).

3. Cursa también el apersonamiento de José Luis Sánchez Jiménez, en representación legal de Berthin Consultoría SRL, como tercero interesado, quien con memorial de fs. 58 a 66 de obrados, se apersonó al proceso y señaló que cumplió con los tres requisitos establecidos por Ley para ser beneficiario del crédito fiscal porque la documentación presentada en sede administrativa fue el libro mayor, comprobantes de egreso, comprobantes de traspaso, recibos, fotocopias de cheques y extractos bancarios; añadiendo además en la instancia recursiva, las certificaciones de la proveedora y tales documentos permiten observar que Berthin Consultoría SRL canceló sus compras mediante cheques, pagos totales que coinciden con los importes de las facturas de compras, por lo que se concluye que los medios de pago han sido demostrados y respaldados con la documentación descrita, y no como erradamente estableció el SIN en la RD, ya que de manera general señaló que el contribuyente no presentó documentos de descargos a la Vista de Cargo.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Concluye solicitando se emita Resolución declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica ahora impugnada.

4. Concluido el trámite, se decretó Autos para Sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 134 de obrados.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

En el caso de autos, el objeto de la controversia radica en determinar si fue correcta la decisión de la AGIT al revocar parcialmente la Resolución de Alzada respecto a la eliminación de la depuración del crédito fiscal IVA por un importe de Bs.48.834.- correspondiente a los periodos fiscales septiembre y diciembre 2010 conforme a la respectiva valoración de la documentación presentada, o en su defecto, si existió una mala valoración de la prueba de descargo como alega la entidad demandante.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

V.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de 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 CPC-1975, 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 demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la Ley 620.

V.2. Depuración del crédito fiscal IVA de los periodos fiscales septiembre y diciembre 2010 conforme a la valoración de la documentación presentada, determinando si existió o no una mala valoración de la prueba de descargo.

Previamente corresponde recordar que, el art. 115 de la Constitución Política del Estado (CPE) establece que el Estado debe garantizar el **derecho al debido proceso, a la defensa**. En ese sentido, el debido proceso en términos generales, se trata de una garantía constitucional que protege a los particulares frente a la acción del Estado a través de sus instituciones que puedan **afectar sus derechos o situaciones jurídicas** del administrado, debiendo ser atendida con un procedimiento en el que se garantice una **amplia oportunidad de defensa**, implica también, que un individuo sólo puede ser considerado culpable si las pruebas de su conducta han sido logradas a través de un procedimiento legal seguido por autoridades que no se extralimiten en sus atribuciones, lo que significa la consagración de dos valores; la primacía del individuo y la limitación del poder público.

Uno de los elementos del debido proceso es el **derecho a la defensa**, que según la doctrina, es la oportunidad que tiene todo ser humano de manera universal para **desvirtuar las acusaciones que pesan en su contra**, afirmando su inocencia ante cualquier situación que le asigna el matiz de una supuesta culpabilidad. Este **derecho** es predicable tanto en el ámbito judicial como administrativo, **se aplica en cualquiera de las fases del procedimiento**. La determinación como acto formal surge de la declaración expresa de la Administración, a través de un instrumento que causa estado y que por lo general puede significar o constituir el inicio de un tratamiento jurisdiccional por no existir acuerdo de esa determinación. Ese acto, constituye la Resolución Determinativa o Resolución Sancionatoria que dicta la Administración respectiva y como resultado de un proceso que **a través de una investigación**, da origen a una Vista de Cargo o Acta de Intervención, según corresponda.

Asimismo, la CPE, en su art. 14.V, establece: *“Las leyes bolivianas se aplican a todas las personas naturales o jurídicas, bolivianas o extranjeras en el territorio boliviano”*. El art. 109.I de la citada norma dispone: *“Todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección”*. Los arts. 115.II y 117.I de la CPE, garantizan el debido proceso y el derecho a la defensa. Por su parte, el art. 68 del CTB, establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo: **1.** A ser informado y asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el **ejercicio de sus derechos**, **6.** Al **debido proceso** y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada.

Por su parte, el art. 180.I de la CPE expresamente establece entre sus principios que se fundamenta la jurisdicción ordinaria, el **principio de verdad material**, y dicho principio es concordante con los arts. 4.d) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) que señala: *“La administración pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil”* y 30.11 de la Ley del Órgano Judicial (LOJ) que indica, entre los principios que se sustenta la jurisdicción ordinaria, se encuentra el **principio de verdad material** que: *“Obliga a las autoridades a fundamentar sus resoluciones con la prueba relativa solo a los hechos y circunstancias, tal como ocurrieron, en estricto cumplimiento de las garantías procesales”* (las negrillas son añadidas).



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Así referidas las normas y los principios inmersos en la labor interpretativa, debe entenderse por verdad material aquel acontecimiento, conjunto de acontecimientos o situaciones fácticas que conciben con la realidad de los hechos, entendiéndose que en el nuevo **marco constitucional la búsqueda y el logro de la verdad material** se constituye en principio y objetivo primordial del procedimiento que culmina en una **decisión justa y adecuada**.

Asimismo, es preciso señalar que el numeral 4 del art. 70 del CTB, establece como obligación 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 lo establezcan las disposiciones normativas respectivas; y el numeral 5 de la misma disposición legal señala que el contribuyente tiene la obligación de demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere que le corresponden.

Continuando con el CTB, en su art. 76 claramente establece que quién pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, entendiéndose por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.

Por otra parte, el art. 219 del Adjetivo Tributario, establece el procedimiento que debe cumplirse en la sustanciación del recurso jerárquico y en su inciso d) señala la **posibilidad de presentación de pruebas de reciente obtención** a las que refiere el art. 81 del CTB dentro de un **plazo máximo de diez días** siguientes computables a la fecha de notificación con el auto de admisión del recurso.

En ese contexto normativo, la certidumbre de los criterios vertidos en el ámbito constitucional resulta plenamente ajustables al proceso contencioso administrativo, cuyo fin vislumbra que las personas o entidades a quienes va dirigida la norma, conozcan el rango y los límites de protección jurídica de sus actos, por lo que en el caso de autos se reclama la valoración de la prueba, porque la documentación presentada por el sujeto pasivo no demostraría que las transacciones se hayan realizado efectivamente.

En ese sentido, es preciso recordar que en materia tributaria, el sujeto pasivo, para beneficiarse con el crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar tres presupuestos legales, necesarios, esenciales y concurrentes: **1) la existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente, por el cual se perfecciona el hecho imponible del IVA, conforme lo establece el inc. a) del art. 4 concordante con el inc. a) del art. 8, de la Ley N° 843. Este documento comercial emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser presentado en original. 2) Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada de acuerdo a lo establecido en el inciso a) del art. 8 de la Ley N° 843; y 3) La realización efectiva de la transacción;** es decir que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el art. 15 de la Ley N° 843, concordante con el art. 8 del DS N° 21530. El primer y último requisitos, están estrechamente

relacionados a los medios fehacientes de pago, porque se entiende, que además de presentar la factura como instrumento fidedigno del nacimiento del hecho generador, debe ser respaldada contablemente, es decir deberá estar registrada obligatoriamente en los libros contables -susceptibles de ser verificados- establecidos tanto en el Código Tributario como en el Código de Comercio. Asimismo tratándose de la devolución impositiva, de compras únicamente por montos mayores a Bs. 50.000, éstas deben estar respaldadas con medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito fiscal correspondiente; es decir, la obligación normativa de respaldar la misma a través de documentos bancarios como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio, que aporte certeza respecto a la transferencia efectiva de dominio de los productos vendidos y comprados, conforme establece el num. 11 del art. 66 del CTb, art. 12.III del DS N° 27874, que modifica el art. 37 del DS N° 27310; caso contrario, el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal.

En ese sentido, el análisis de los 3 requisitos establecidos por Ley descritos *ut supra* para el beneficio del crédito fiscal debe centrarse de acuerdo a la naturaleza de la observación del SIN, por lo cual, de una revisión del Anexo "A" de la Vista de Cargo N° 32-0096-2013 cursante de fs. 174 del Anexo 2, se advierte que en el acápite de "Aclaración de la Observación" señala: "B) el proveedor no emitió la nota fiscal y el contribuyente no presentó medio de pago fehaciente, ni certificación del proveedor", por lo que, el análisis del presente fallo debe realizarse solamente respecto al tercer requisito referido a la demostración de la efectiva realización de la transacción.

De acuerdo a la normativa legal descrita precedentemente para el caso concreto, y de una revisión de antecedentes administrativos se tiene que, conforme el acta de recepción de documentos presentados por el contribuyente Berthin Consultoría SRL el 06/03/2013 a hrs. 18:00 que cursa de fs. 10 del Anexo 2 de antecedentes administrativos; se advierte que, se estableció de manera clara el detalle de documentos presentados por el sujeto pasivo, los cuales son: "*declaraciones juradas F-200, Libros de Compras IVA, facturas de compras de acuerdo a lo solicitado, comprobantes contables de registros y pagos de las facturas de compras solicitadas*"(sic), todos de los periodos de septiembre y diciembre de 2010 y en dicha acta de recepción, en la casilla de observaciones si bien indica que son fotocopias; sin embargo, señala también que: "*Todas las fotocopias fueron cotejadas con los documentos originales, y que todos los **originales fueron devueltos a conformidad en su totalidad el mismo día (06/03/2013)***"(sic). En ese sentido y de una revisión de la Orden de Verificación N° 0013OVI02381 cursante de fs. 3 a 4 del Anexo 2, se evidencia que coincide plenamente la documentación presentada por el contribuyente Berthin Consultoría SRL con la documentación requerida por la Administración Tributaria al inicio del proceso de verificación realizado por la entidad ahora demandante contra el contribuyente; y respecto a la documentación como medio de pago solicitada, el contribuyente acreditó la misma mediante la presentación del libro mayor, comprobantes de egreso, comprobantes de traspaso, recibos, fotocopias de cheques y extractos bancarios cursantes de fs. 16 a 160 del Anexo 2 de antecedentes administrativos, por lo que empresa Berthin Consultoría SRL, dió



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 946/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

cumplimiento al art. 70.4 y 5 del CTB; puesto que dicha documentación ha sido presentada, siendo que demuestra que los egresos del contribuyente en los periodos observados, tienen relación con el monto total de las compras efectuadas y si bien la Administración Tributaria erróneamente alega que los comprobantes de egreso no cuentan con las firmas respectivas, los recibos no cuentan con la identificación de la firma; los cheques no fueron emitidos a nombre de la proveedora; resulta pertinente señalar al respecto que, tales aspectos no puede alegarlos la entidad demandante recientemente cuando fue la propia Administración Tributaria que dio fe de dicha documentación conforme sus sello del Departamento de Fiscalización el 06 de marzo de 2013, el cual indica: *"El Original de la presente Fotocopia fue revisado en el Archivo del Contribuyente"* (sic), puesto que tales actos los realizó previa revisión de los originales, por lo que, los realizó en pleno conocimiento de dicha documentación, no pudiendo desconocer a conveniencia suya, en esta instancia, el reconocimiento de prueba de descargo presentada oportunamente con base a reclamos infundados y meramente formales, sólo con el afán de evadir el compromiso asumido al haber sellado el Departamento de Fiscalización del SIN dicha prueba en ejercicio de sus funciones porque estaría negando sus propios actos como Autoridad Tributaria, los cuales se presumen legítimos por estar sometidos a la Ley conforme el art. 65 del CTB, concordante con el art. 4.a) de la LPA, por lo cual, no resultan evidentes los reclamos con total falta de argumento sobre aspectos formales y que los aprobó el 06 de marzo de 2013 (ver fs. 10, 16 a 160 del Anexo 2 de antecedentes administrativos).

Asimismo, en el caso concreto se tiene también que, la certificación emitida por la proveedora Lucia Corina Hurtado Salazar en original, reconocida y con el visto bueno de la autenticidad del documento otorgado por la Notaría de Fe Pública de Primera Clase N° 97 de la ciudad de La Paz cursante de fs. 46 a 48 del Anexo 1, si bien fue adjuntada por el contribuyente ante la Autoridad de Alzada conforme el art. 218.d) del CTB; sin embargo, posteriormente el contribuyente dio cumplimiento a las formalidades establecidas en el art. 81 del citado Código conforme se **evidencia en el acta de juramento de prueba de reciente obtención** de fs. 156 del mencionado Anexo 1, tal certificación emitida por la proveedora **es de fecha 21 de enero de 2014**; es decir, **posterior al plazo que tenía para la presentación de descargos** establecido en la Vista de Cargo N° 32-0096-2013 de 15 de octubre, demostrándose claramente que recién la tuvo en su poder al momento de la presentación de su memorial "presenta pruebas" (ver fs. 46 a 49 del Anexo 1) y dicha certificación **respalda las transacciones económicas** realizadas por el contribuyente Empresa Berthin Consultoría SRL con su proveedora Lucila Corina Hurtado, respecto a las facturas Nos. 117, 120, 128, 137, 231, 235, 240, 244, 248, 253 y 256, relativas a la venta de material de escritorio y oficina, todas ellas observadas por la Administración Tributaria en el código B) del "Anexo A" de fs. 174 del Anexo 2 de antecedentes administrativos que forma parte de la citada Vista de Cargo y dicha certificación reconoce que tales facturas emitidas fueron canceladas a favor de la proveedora bajo la modalidad de cheque al portador y por los cuales firmó recibos a la empresa Berthin Consultoría SRL; advirtiéndose que los insumos o material de escritorio y oficina adquiridos fueron registrados en los comprobantes de egreso del contribuyente, así como los cheques, han sido

presentados, por consiguiente, al reconocer voluntaria y libremente la proveedora Lucila Corina Hurtado Salazar tales compras realizadas por la empresa Berthin Consultoría SRL en la certificación referida y con la debida autenticidad, demuestra fehacientemente los egresos del contribuyente en los periodos observados que tienen relación con el monto total de las compras efectuadas.

Por lo expuesto y tomando en cuenta que la Administración Tributaria no cuestionó la presentación de las facturas originales, ni la vinculación de los gastos reflejados en las mismas con la actividad gravada conforme establecen los art. 8 de la Ley 843 y 8 del DS N° 21530, **sino el tercer requisito** de la demostración de la efectiva realización de la transacción, **siendo que la documentación contable presentada y la certificación de la proveedora**, demuestran ese último requisito para beneficiarse del crédito fiscal, por tanto no se observa incumplimiento de los arts. 4.a) y 8.a) de la Ley N° 843, 70.4) y 5); y 76 del CTB, en consecuencia tampoco corresponde sanción por omisión de pago por no subsumirse el caso de autos a los elementos constitutivos del art. 165 del CTB, más aun cuando la Administración Tributaria no demostró materialmente con documentación idónea, que la prueba de descargo y la certificación original sean falsas cumpliendo el art. 217 del CTB que dispone que: *“La prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme”*, y en todo caso el comprador actuó de buena fe y cumplió con su obligación tributaria de declarar las citadas facturas, presentó documentación a través de entidad bancaria y certificación notariada de la proveedora, y como efecto de ello corresponde apropiarse del crédito fiscal contenido en las mismas; consiguientemente, la Administración Tributaria ha actuado negligentemente e incumplió sus amplias facultades que le otorga el Código Tributario de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación establecidas en el art. 66 y 100 de la citada norma, puesto que, no resulta valedero el hecho que el proveedor no hubiera informado sus compras a través del módulo Da Vinci, como argumento o causal suficiente para que el SIN erróneamente proceda a la depuración del crédito fiscal, por lo que en ese mismo sentido, la propia entidad fiscal procedió también a verificar la existencia del medio de pago, por lo que, debió cumplir con sus facultades establecidas en las disposiciones legales citadas y los requisitos exigidos por Ley para el correspondiente beneficio de crédito fiscal a favor del contribuyente, lo cual no lo hizo (las negrillas son añadidas).

Por último, respecto a la valoración de prueba en fotocopia simple; cabe señalar que, como ya se explicó, de acuerdo al acta de recepción de documentos presentados de fs. 10 del Anexo 2, en la casilla de observaciones si bien indica que son fotocopias; sin embargo, señala también que: *“Todas las fotocopias fueron cotejadas con los documentos originales, y que todos los originales fueron devueltos a conformidad en su totalidad el mismo día (06/03/2013)”* (sic); por lo que, se advierte que se presentó los descargos en originales junto con las fotocopias respectivas y luego de la comparación pertinente, la Administración Tributaria devolvió los mismos, aspecto que tiene conocimiento pleno la Administración Tributaria y otorgó su respectivo consentimiento conforme la firma del funcionario del Departamento de Fiscalización del SIN (ver fs. 10 del citado Anexo) plasmada como constancia de la elaboración de la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

citada acta. Asimismo, aunque no hubiese existido tal comparación de documentos (originales y fotocopias); resulta menester indicar que, la valoración de la AGIT de la documentación de descargo en la Resolución Jerárquica impugnada fue dando estricto cumplimiento de los arts. 180.I de la CPE, así como con el inc. d) y l) del art. 4 de la LPA y 200-I del CTB, relativos a los **principios de verdad material e informalismo**, al haber valorado la prueba presentada por el sujeto pasivo, otorgándole el derecho de una **justicia material** sin dar prevalencia a una verdad formal antes que a la verdad material, tal afirmación se encuentra respaldada por las Sentencia Constitucional Plurinacional N° 1662/2012 de 1 de octubre, puesto que, indica que un Juzgador no puede definir los derechos y obligaciones de una persona, restringir o distorsionar la percepción de los hechos por **una limitación formal**, como no valorar prueba por tratarse de fotocopias simples, **pues daría lugar a una decisión injusta y ajena** a los **principios y valores éticos consagrados en la CPE**, por lo que, la AGIT valoró acertadamente la documentación de descargo presentada por Berthin Consultoría SRL. Por todo lo expuesto, corresponde a este Tribunal desestimar las pretensiones de la demanda y confirmar la Resolución impugnada (las negrillas son añadidas).

V.3. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se advierte lo siguiente:

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0921/2014, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la AGIT efectuó una correcta y precisa aplicación de las normas tributarias desarrolladas, aplicables al presente caso conforme a los argumentos expuestos, por lo que no existe razón legal alguna que motive dejar sin efecto la Resolución Jerárquica ahora impugnada, más aún cuando la misma veló por los derechos del sujeto pasivo consagrados en la Constitución Política del Estado, antes que el cumplimiento de meros formalismos como pretendía la parte demandante y que tampoco correspondían, como ya se explicó, en el presente caso.

Por lo argumentado, se concluye que la AGIT obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0921/2014 de 24 de junio, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda de fs. de 26 a 30 vta., interpuesta por la Gerencia GRACO La Paz del SIN en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0921/2014 de 24 de junio dictada por la AGIT.

No suscribe el Magistrado Olvis Egüez Oliva 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

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

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° 46	FECHA 31 de enero
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2018	
Dr. Oluis Egúez Oliva.	
VOTO DISIDENTE:	

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