

SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA

SENTENCIA Nº 052/2018

EXPEDIENTE

DEMANDANTE

DEMANDADO (A)

TIPO DE PROCESO RESOLUCION IMPUGNADA

diciembre de 2014

MAGISTRADO RELATOR

LUGAR Y FECHA

: 58/2015

: Universidad Privada Franz Tamayo

: Autoridad General de Impugnación Tributaria

: Contencioso Administrativo

: AGIT-RJ 1689/2014 de fecha 16 de

: Dr. Ricardo Torres Echalar

: Sucre, 05 de junio de 2018

VISTOS: La demanda contencioso administrativa de fs. 39 a 47 vlta., que impugna la Resolución Jerárquica Nº 1689/2014, de 16 de diciembre de 2014, cursante de fs. 3 a 24 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), contestación de fs. 57 a 65 vlta., contestación del Tercero Interesado de fs. 84 a 88 vlta., los antecedentes administrativos y;

CONSIDERANDO I: La Universidad privada Franz Tamayo, en su escrito de demanda precisó los siguientes antecedentes: a) La Gerencia de Grandes Contribuyentes del Departamento de La Paz dependiente del Servicio de Impuestos Nacionales, en fecha 28 de diciembre de 2012, inició proceso de fiscalización en contra de la Universidad Privada Franz Tamayo S.A. en mérito a la Orden de Fiscalización Nº. 00120FE00463, con el objeto de verificar los hechos y/o elementos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado, crédito fiscal del proveedor Juan Ramón Salguero Panozo, correspondiente a los periodos enero a noviembre de 2008.; b) Posteriormente la Administración Tributaria, emitió la Vista de Cargo Nº. CITE: SIN /GGLPZ/DF/VC/16/2013 de 14 de mayo de 2013, estableciendo contra la Universidad Privada Franz Tamayo S.A. una deuda Tributaria de 743.218.- UFV's y se otorgó el plazo de 30 días calendario para presentar los descargos correspondientes; c) Finalmente, se emitió la Resolución Determinativa Nº. 17-0342-2013 de 25 de junio, que determina de oficio y sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente en la suma de 734.771.- UFV's correspondientes a tributo omitido IVA, intereses y sanción por omisión de pago, de los periodos enero a

noviembre de 2008, así como multa por incumplimiento de deberes formales; d) Posteriormente La Universidad Privada Franz Tamayo interpuso recurso de Alzada en contra de la Resolución Determinativa Nº. 17-0342-2014, y en virtud de la cual se emitió la Resolución ARIT-LPZ/RA0707/2014 de fecha 29 de septiembre de 2014, confirmando la Resolución Determinativa; e) En mérito a ello, la parte demandante interpone recurso jerárquico en contra de la resolución pronunciada en Alzada, la misma que mereció Resolución AGIT-RJ 1689/2014 de 16 de diciembre de 2014, confirmando la Resolución del Recurso de Alzada.

Con estos antecedentes, la Universidad Privada Franz Tamayo, presenta contra la AGIT, demanda contenciosa administrativa argumentando que:

 La AGIT no habría realizado una adecuada consideración de que la ARIT ha omitido aspectos importantes recurridos al momento de su resolución, aspecto que vicia de nulidad esta actuación.

El procedimiento administrativo se constituye en un conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades públicas, y conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados. Mediante el procedimiento administrativo tributario, la Administración Tributaria cumple los fines a los que esta llamada: garantizar una administración de los tributos de manera eficaz o hacer efectivo el deber de contribuir, así como de garantizar que los actos administrativos tributarios se hallen plenamente sometidos al ordenamiento jurídico tributario vigente (principio de legalidad), recogiendo el derecho a la tutela efectiva por parte de los administrados, por lo que los actos de la Autoridad de Impugnación Tributaria deben estar enmarcados dentro del debido respeto a los citados principios y derechos fundamentales, caso contrario importaría una vulneración al debido proceso administrativo, establecido además como un derecho del contribuyente, art. 68 del Código Tributario. La Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LP/RA 0707/2014 no ha considerado todos los puntos recurridos lo que conlleva a vulneración de derechos y la violación del derecho a la defensa y el derecho al debido proceso, ya que la parte demandante, alega, oportunamente presentó y estableció cuáles eran los puntos



- observados y recurridos en esta vía, a fin de hacer valer sus derechos los mismos que no fueron considerados en su totalidad, correspondiendo la nulidad de la resolución ARIT-LP/RA 0707/2014.
- 2. La AGIT, no ha realizado una adecuada consideración sobre la prescripción de las obligaciones tributarias, siendo que la prescripción es del tipo extintivo o liberatorio, consiste en la extinción por el transcurso del tiempo, de la acción del acreedor tributario de exigir el cumplimiento de la prestación tributaria, siempre que la prescripción sea solicitada por el sujeto pasivo, por lo que la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz, no podía determinar las obligaciones impositivas al Impuesto al Valor Agregado de periodos de la gestión 2008, haciendo mención a lo establecido por el art. 59 del Código Tributario, indicando de que toda vez que la prescripción empezó a correr desde el primer día hábil del 2009 hasta la fecha en que de emisión determinativa, transcurrieron 5 años y 5 meses, lo cual implica que en favor de la parte demandada se ha operado la prescripción. Que no se aplica la retroactividad de la Ley 291 de septiembre de 2012. Por lo expuesto se establece que al momento de la materialización del hecho generador (2009) la Ley 2492 ha otorgado el plazo para la prescripción de cuatro (4) años, el cual corrió legalmente hasta concluir (31 de diciembre de 2012), y el plazo otorgado por la Ley en vigencia es un derecho que no puede ser despojado arbitrariamente por situaciones de seguridad y el hecho de que la Ley 291 tenga como fecha 22 de septiembre de 2012, no hace a una causal de interrupción que llegue a modificar un plazo que estaba corriendo legalmente; lo pasado queda fuera del alcance de una nueva Ley, y para el presente caso el término de la prescripción establecido en el art. 59 parágrafo I de la Ley 2492 se constituye en un derecho individualmente adquirido, la Ley 291 establece plazo de prescripción para el futuro; por lo que en aplicación a los principios constitucionales del derecho a la seguridad jurídica y la garantía al debido proceso, corresponde declarar la prescripción.
- 3. La AGIT, no ha realizado una adecuada consideración, sobre el hecho de que no correspondía la depuración del crédito fiscal efectuada por la Universidad Privada Franz Tamayo S.A., toda vez

que cuenta con facturas válidas para crédito fiscal; tanto en la Vista de Cargo como en la Resolución Determinativa, la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN equivocadamente y sin ningún tipo de investigación acusa a la Universidad Franz Tamayo, de no corresponder el crédito fiscal declarado, ya que señaló en la Vista de Cargo, que las notas fiscales observadas en el periodo 2008, no son válidas como crédito fiscal, por incumplir el art. 8 de la Ley 843 y art. 8 del D.S. Nº 21530, no se ha respetado el cálculo de Impuesto al Valor Agregado, toda vez que se ha depurado un correcto, adecuado y legal crédito fiscal derivado de facturas por compras de bienes y servicios, que fueran presentadas de conformidad a la norma antes indicada; toda vez que no existe una demostración, por parte de la Administración Tributaria que no se hubiera producido la venta, prestación de servicio, contrato de obra o importación definitiva, correspondía considerarse el crédito fiscal generado por las facturas emitidas que cumplen con todos los requisitos para ser validados y generan el correspondiente crédito fiscal, ya que fueron presentados en original, además que se acompañan certificaciones que demuestran que existió una transacción efectiva y fueron cancelados existiendo la constancia de pago que fue presentado a la administración tributaria; toda vez que las notas fiscales cumplen con lo establecido por el art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio Nº. 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, no correspondía a la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz proceder a la depuración del Crédito Fiscal. La Universidad está en calidad de compradora y no de vendedora, por lo que debe probar la forma y medio fehaciente de pago; se presentaron los registros contables consistentes en Comprobantes Egreso debidamente firmados: de los Comprobantes de Egreso se encuentra la firma e identificación del proveedor, quien recibe el medio de pago, se cancela o paga a través de cheque de cuentas bancarias propias de la empresa (medio fehaciente de pago); el cheque es cobrado por el beneficiario y descontado de las cuentas de la parte demandante, tal como se demuestra por los extractos bancarios de las cuentas de la Universidad que se encuentran adjuntas y no valoradas, la carga de



la prueba es del SIN y el descargo es para el contribuyente, dejando constancia que no es legal que el SIN pretenda depurar unilateralmente siendo que es el propio SIN quien otorga registro tributario y dosificación notas fiscales, por consiguiente los compradores no son policías para tener que investigar si las notas fiscales son o no declaradas por lo vendedores y si éstos cumplen o no con sus obligaciones tributarias; en lo que respecta al art. 8 de la Ley 843 referido al Crédito Fiscal IVA, este no es aplicable ya que se presentó documentación de pagos, con cheques certificados, con comprobantes y extractos bancarios.,

4. La AGIT, no ha realizado una adecuada consideración, sobre el hecho que se ha realizado una incorrecta depuración del crédito fiscal, por lo que no corresponde la calificación de omisión de pago y su sanción, toda vez que como se tiene establecido por los antecedentes expuestos, no existe contravención alguna, pidiendo en definitiva se deje sin efecto la Resolución Determinativa Nº. 17-0342-2013 de 25 de junio de 2014 y se ANULE hasta el vicio más antiguo del proceso administrativo tributario.

Mediante decreto de 25 de marzo de 2015, de fs. 50, se admite la demanda, notificada la parte demandada, por escrito de fs. 57 a 65 vlta. La parte demandada contesta en forma negativa a la pretensión del actor, pidiendo se declare improbada la demanda.

La tercera interesada, se apersona y se pronuncia sobre la demanda contenciosa administrativa, mediante escrito de fs. 84 a 88 vlta, pidiendo al igual que la entidad demandada, que este Tribunal confirme la resolución impugnada.

De lo antes expuesto, se puede advertir que el objeto de la controversia, está centrada en la siguiente problemática:

La AGIT no habría realizado una adecuada consideración de que la ARIT ha omitido aspectos importantes recurridos al momento de su resolución, aspecto que vicia de nulidad esta actuación. La Resolución del Recurso de Alzada no ha considerado todos los puntos recurridos lo que conlleva a vulneración de derechos y la violación del derecho a la defensa y el derecho al debido proceso, ya que la parte demandante, alega, oportunamente presentó y estableció cuales eran los puntos observados y recurridos en esta vía, a fin de hacer valer sus derechos los mismos

que no fueron considerados en su totalidad, correspondiendo la nulidad de la resolución ARIT-LP/RA 0707/2014.

- ➤ La AGIT, no ha realizado una adecuada consideración sobre la prescripción de las obligaciones tributarias, siendo que la prescripción es del tipo extintivo o liberatorio, consiste en la extinción por el transcurso del tiempo, de la acción del acreedor tributario de exigir el cumplimiento de la prestación tributaria.
- ➤ La AGIT, no ha realizado una adecuada consideración, sobre el hecho de que no correspondía la depuración del crédito fiscal efectuada por la Universidad Privada Franz Tamayo S.A., toda vez que cuenta con facturas válidas para crédito fiscal
- ➤ La AGIT, no ha realizado una adecuada consideración, sobre el hecho que se ha realizado una incorrecta depuración del crédito fiscal, por lo que no corresponde la calificación de omisión de pago y su sanción, toda vez que como se tiene establecido por los antecedentes expuestos, no existe contravención alguna, pidiendo en definitiva se deje sin efecto la Resolución Determinativa Nº. 17-0342-2013 de 25 de junio de 2014 y se ANULE hasta el vicio más antiguo del proceso administrativo Tributario.

CONSIDERANDO II.

Precisado el objeto de la litis, a continuación, este Tribunal, resolverá la referida controversia, con los siguientes argumentos y fundamentos:

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES

Teniendo presente que en un juicio de derecho, el expediente se constituye en un medio idóneo, para efectivizar el principio de la verdad material, en el caso concreto, se ha evidenciado los siguientes actuados:

- De fs. 1 a 31 del anexo I, que es parte del este expediente, cursa documentación consistente en notificaciones, Orden de Fiscalización, cartas dirigidas por la parte demandante, que son previas a la Resolución Determinativa antes indicada.
- De fs. 33 a 300 de los anexos I y II que son parte de este expediente, se evidencia documentación de descargo, consistente comprobantes de egreso, facturas recibos, que es descargo de la parte demandante
- De fs. 301 a 308 del anexo II, que es pate del expediente, cursa documentación que acredita el fallecimiento del titular de las



facturas observadas, más una liquidación donde se establece la deuda tributaria.

- De fs. 353 a 359 del anexo II, que es parte del expediente, cursa Vista de Cargo Nº. 00120FE00463.16/2013, mediante la cual se establece la deuda tributaria.
- De fs. 370 a 1653 de los anexos II a IX que son parte del expediente, se evidencia documentación de descargo de la parte demandante, como ser: libros de compra, recibos de caja, declaraciones juradas de enero a noviembre de 2008, comprobantes contables
- De fs. 1746 a 1762 del anexo IX, que es parte del expediente, se evidencia la Resolución Determinativa №. 17-0342-2013, motivo de impugnación mediante recurso de alzada.
- De fs. 35 a 43 del Anexo X que es parte del expediente, se evidencia el Recurso de Alzada en contra de la Resolución Determinativa Nº. 17-0342-2013, auto de admisión del recurso, respuesta al mismo y de fs. 113 a 132 se evidencia la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0707/2014 de fecha 29 de septiembre de 2014.
- De fs. 156 a 167 del anexo X, que es parte del expediente, se evidencia el memorial de Recurso Jerárquico, auto de admisión, informe técnico y de fs. 210 a 231 se evidencia la Resolución del Recurso Jerárquico motivo del presente proceso.

2. FUNDAMENTACION DEL FALLO

En mérito a los antecedentes descritos, la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, a objeto de resolver la presente controversia considera pertinente y necesario manifestar que:

Por imperio de la Ley Nº 620 de 31 de diciembre de 2014, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de un juicio de puro derecho y conforme lo previsto en el art. 4 inciso i) de la Ley 2341, este Tribunal realiza el control judicial de legalidad, sobre un determinado caso concreto expuesto por

la parte demandante, respecto a los actos ejercidos por la autoridad administrativa, a tiempo de emitir la Resolución Jerárquica, aspecto este que acredita haberse agotado la vía administrativa.

Identificados los antecedentes procesales, es pertinente tener presente el art. 108 de la Constitución Política del Estado, dispone que todos los bolivianos y bolivianas deben cumplir y hacer cumplir lo dispuesto en la norma fundamental y las Leyes vigentes.

Esta obligación es inexcusable, para toda autoridad judicial o administrativa que deba resolver una determinada controversia, mediante una resolución.

Complementando, el art. 24 de la norma fundamental dispone: "Toda persona tiene derecho a la petición de manera individual o colectiva, sea oral o escrita, y a la obtención de respuesta formal y pronta. Para el ejercicio de este derecho no se exigirá más requisito que la identificación del peticionario."

CODIGO TRIBUTARIO

Sección V: LA DEUDA TRIBUTARIA

ARTÍCULO 47° (Componentes de la Deuda Tributaria). Deuda Tributaria (DT) es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, ésta constituida por el Tributo Omitido (TO), las Multas (M) cuando correspondan, expresadas en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV's) y los intereses (r), de acuerdo a lo siguiente:

$$DT = TO \times (1 + r/360)n + M$$

El Tributo Omitido (TO) expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV's) es el resultado de dividir el tributo omitido en moneda nacional entre la Unidad de Fomento de la Vivienda (UFV) del día de vencimiento de la obligación tributaria. La Unidad de Fomento de la Vivienda (UFV) utilizada para el cálculo será la publicada oficialmente por el Banco Central de Bolivia.

En la relación anterior (r) constituye la tasa anual de interés activa promedio para operaciones en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV) publicada por el Banco Central de Bolivia, incrementada en tres (3) puntos.

El número de días de mora (n), se computará desde la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago de la obligación tributaria.

Los pagos parciales una vez transformados a Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV), serán convertidos a Valor Presente a la fecha de vencimiento



de la obligación tributaria, utilizando el factor de conversión para el cálculo de intereses de la relación descrita anteriormente y se deducirán del total de la Deuda Tributaria sin intereses.

La obligación de pagar la Deuda Tributaria (DT) por el contribuyente o responsable, surge sin la necesidad de intervención o requerimiento de la administración tributaria.

El momento de hacer efectivo el pago de la Deuda Tributaria total expresada en UFV's, la misma deberá ser convertida a moneda nacional, utilizando la Unidad de Fomento de la Vivienda (UFV) de la fecha de pago.

También se consideran como Tributo Omitido (TO), los montos indebidamente devueltos por la Administración Tributaria expresados en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV).

ARTÍCULO 76° (Carga de la Prueba). En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende 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.

ARTÍCULO 165° (Omisión de Pago). El que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria.

ARTÍCULO 162° (Incumplimiento de Deberes Formales).

I. El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50.- UFV's) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV's). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria.

II. Darán lugar a la aplicación de sanciones en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionatorio previsto por este Código las siguientes contravenciones: 1) La falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la Administración Tributaria; 2) La

omisión de inscripción en los registros tributarios, verificadas en operativos de control tributario; y, 3) Las contravenciones aduaneras previstas con sanción especial.

La jurisprudencia de este Supremo Tribunal de Justicia, es precisa al establecer:

Sentencia Nº. 402/2013, de 19 de septiembre, Sala Plena "...(...).....Al respecto, es preciso señalar que el contribuyente de buena fe recibe facturas por la compra de un bien o servicio y las presenta en la creencia de que son válidas y correctas, máxime cuando se trata de una empresa del Estado boliviano, por tanto las facturas emitidas por YPFB, aún cuando no fueron autorizadas en el rango de dosificación, no invalida ni puede privársele el derecho al goce del crédito fiscal, toda vez que no es responsabilidad de "ASEA LTDA"; salvo que la AT pruebe que el contribuyente obtuvo dichas facturas conociendo que las mismas hubieran sido declaradas extraviadas, falsificadas o alteradas, conforme establece el numeral 72 de la RA 05-0043-99, así como el uso de facturas falsificadas o alteradas en la obtención de créditos fiscales, reintegros tributarios y compensaciones, que en este caso dan lugar a la perdida de estos beneficios por el período en que estas facturas hayan sido incluidas, sin perjuicio de la instauración de procesos penales por delitos de falsedad material e ideológica y uso de instrumento falsificado, según corresponda, previstos y sancionados en el Código Penal, siendo condición sine qua non la comprobación en debido proceso penal con decisión definitiva en calidad de cosa juzgada, del uso de facturas falsificadas con conocimiento pleno del contribuyente de que las eran, hecho que no aconteció en el caso de análisis.

- 4.2.- En cuanto al segundo requisito, conforme al art. 8 inc. a) de la Ley 843 (Texto Ordenado) y art. 8 del DS 21530 (Decreto Reglamentario del IVA), para que proceda el cómputo del crédito fiscal, es requisito que las compras o adquisiciones de bienes o servicios se encuentren vinculadas con la actividad gravada;
- 4.3.- Finalmente, con relación al tercer requisito, referido a que la transacción haya sido efectivamente realizada, se establece que de la verificación y compulsa de antecedentes, "YPFB" conforme al Libro de Ventas IVA, ha registrado las facturas y consiguientemente ha declarado el impuesto conforme a ley en los periodos octubre y diciembre de 2001, además en la



factura 598284 consignó el sello de "Pagado con cheque número 251 del Banco de Crédito de fecha 2 de enero de 2002" y, en la factura 560896 consigna el sello de "Pagado con cheque número 87 del Banco de Crédito de fecha 5 de noviembre de 2001"; por tanto el tercer requisito también fue cumplido.....(...)..."

Sentencia Nº. 272/2012 de 15 de noviembre, Sala Plena

"...(...)..Que en el caso de autos, el motivo de la controversia radica en determinar si fue correcta la actuación de GRACO -La Paz, al depurar en Control CEDEIM -Posterior, las facturas impresas emitidas por YPFB por no haber sido debidamente dosificadas por la Administración Tributaria, implicando que el contribuyente no pueda beneficiarse del crédito fiscal que le fuera devuelto, generando en su contra reparo de Bs.25.105 equivalentes a UFV's.22.134.- por crédito fiscal indebidamente devuelto en CEDEIMS; ó si por el contrario fueron correctas las determinaciones asumidas en el recurso de Alzada y Jerárquico.

En ese entendido, se tiene que si bien el sistema observó las facturas emitidas por YPFB y declaradas por las compras del contribuyente, por considerar que las mismas no se encuentran debidamente dosificadas incumpliendo el num. 2 de la R.A. 05-0043-99 que dispone: "Las facturas, Notas Fiscales, Tickets ...(Sic.)... deberán ser previamente habilitadas mediante dosificación por la Administración Tributaria"; sin embargo, tales observaciones no pueden ser atribuidas al contribuyente, al no ser la encargada ni la responsable de su emisión, ya que se constituye únicamente en su receptora; pues, es obligación del vendedor la emisión y entrega de las respectivas notas fiscales, correspondiéndole al comprador la demostración de que se ha generado el hecho imponible referido al pago del IVA por las compras realizadas, constituyéndose en documento idóneo para tal fin la factura o Nota Fiscal presentada por el comprador, conforme al art. 4. a) de la Ley 843, que dispone: "El hecho imponible se perfeccionará: 1. 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,..." y al ser el IVA un impuesto derivado, el hecho imponible se perfecciona con la entrega del bien dado en compra (en la especie la entrega de gas natural) y con la emisión y entrega de la respectiva factura al comprador

(en la especie las Notas Fiscales emitidas y entregadas por YPFB a la empresa contribuyente, con N°s. 27711, 28988, 30273, 34234, 35592, 38366, 39799, 41285, 56114, 57973, 59854, 67918, 70063 y 72271 y cursan a fs. 1176, 1179, 1181, 1187, 1189, 1191, 1193, 1195, 1211, 1213, 1215, 1221, 1223 y 1225 del 2º cuerpo del anexo 2).

De lo anterior se deduce que el contribuyente cumplió -a efectos de la devolución de crédito fiscal en CEDEIMS-, con la obligación de respaldar sus compras con las correspondientes facturas, siendo computable a su favor el crédito fiscal que le fuera devuelto, de conformidad al art. 8 de la Ley 843, que dispone que "Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior (débito fiscal), los responsables restarán: 1. El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el artículo 15° 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 se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida", norma concordante con el num. 16 de la precitada R.A.05-0043-99 que establece: "Sólo el original de las notas fiscales otorgará derecho al cómputo del Crédito Fiscal al cliente ..."; coligiéndose que se halla establecida la base imponible a efectos del Crédito Fiscal por el pago del IVA a favor del contribuyente, al haberse pagado el precio por la compra de gas natural, conforme al art. 5º de la Ley 843, que dispone: "Constituye la base imponible el precio neto de la venta de bienes muebles, de los contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente"; por lo que al ser evidentes las compras y generado el crédito fiscal, le correspondía al contribuyente la devolución de sus ventas por ser exportador, constituyéndose el vendedor (YPFB) en mero receptor del impuesto como agente de retención de conformidad al art. 3 de la Ley 843 que establece que: "Son sujetos pasivos del impuesto quienes: 1. En forma habitual se dediquen a la venta de bienes muebles; ...(Sic)...

Corresponde también, determinar los casos en los que no es posible el cómputo del crédito fiscal a favor del contribuyente, en ese sentido se tiene que la normativa tributaria de manera clara establece que no se computará crédito fiscal a favor del contribuyente en los siguientes casos: a) cuando no se haya emitido factura, así señala el art. 12 del DS. 21530: "....cuando se determinen



ventas de bienes o servicios sin la emisión de factura, ...(Sic)..., el contribuyente deberá cancelar el impuesto sin derecho a crédito fiscal alguno sobre esas ventas....", disposición concordante con el art. 12 de la Ley 843 que dispones: "el incumplimiento de la obligación de emitir factura,...(Sic)... hará presumir, sin admitir prueba en contrario, la falta de pago del impuesto, por lo que el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal a que se refiere el art. 8º"; tal caso no se ha dado en la especie, pues, como se tiene dicho se halla demostrado que las facturas fueron emitidas por YPFB por las ventas de gas natural realizadas al contribuyente; y b) cuando se use facturas extraviadas, falsas o adulteradas, siempre y cuando dicha situación haya sido de conocimiento del contribuyente, así lo dispone el num. 72 de la RA 05-0043-99, al señalar: "La utilización de las facturas que hubieran sido declaradas extraviadas conforme lo señalado en la presente Resolución, así como el uso de facturas falsificadas o alteradas en la obtención de créditos fiscales, reintegros tributarios y compensaciones, darán lugar a la pérdida de estos beneficios por el período en que estas facturas hayan sido incluidas, sin perjuicio de la instauración de procesos penales por delitos de falsedad material e ideológica y uso de instrumento falsificado, según corresponda, previstos y sancionados en el Código Penal"; al respecto las Facturas en las que el contribuyente respaldó su solicitud de devolución impositiva, no fueron denunciadas por extravío, ni por adulteración o falsedad; más al contrario la Empresa emisora (YPFB) reconoció haberlas emitido, razón por la que no es posible aplicar el citado numeral.

Por lo anteriormente señalado, no es posible desconocer el pago efectivo del IVA realizado por el contribuyente y el correspondiente crédito fiscal devuelto en CEDEIMS, bajo el argumento de existir observaciones en la dosificación de las facturas señaladas, habida cuenta de que se halla demostrado, que no tuvo responsabilidad alguna con los errores detectados por GRACO -La Paz; correspondiendo, de conformidad al art. 103 del CTB, a la Administración Tributaria fiscalizar al emisor de las facturas y verificar si YPFB las emitió correctamente dosificadas y cumplió sus deberes formales, al ser dicha empresa el agente de retención.

Respecto a que se hubiera realizado una interpretación demasiado extensiva del principio de buena fe, se tiene que el señalado principio informa la conducta del ser humano, representando un conjunto de valores ético -sociales,

que recogidos por el ordenamiento jurídico constituyen un principio general del derecho y criterio informador para el nacimiento, desarrollo y extinción de las relaciones jurídicas aplicable al derecho Público como al Privado, siendo que la buena fe siempre se presume, mientras que la mala fe debe ser demostrada de lo contrario los actos no pueden ser calificados de ilícitos, indebidos o injustos.

Para ese efecto el ordenamiento jurídico establece que este principio se aplica a favor del contribuyente, así el art. 69 del CTB, 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 constitucionalizado por el art. 178. I de la CPE, que establece 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, al no haberse demostrado la mala fe del contribuyente, no es evidente el argumento citado, siendo los actos del sujeto pasivo válidos y lícitos a efectos de beneficiarse de crédito fiscal.

Del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Superintendencia Tributaria General al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0221/2006 de 3 de agosto de 2006, dio correcta aplicación a la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, ni aplicación inadecuada de la norma legal administrativa, tanto en la Resolución de Alzada como en la Resolución Jerárquica impugnada, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional conforme a los fundamentos expuestos concluye que corresponde confirmar en todas sus partes la resolución impugnada"....(...)

CONSIDERANDO III.-

En el caso concreto: 1.- De la revisión de antecedentes se establece claramente que existieron dos razones por las que Impuestos Nacionales como también las Autoridades de Impugnación Tributaria, cada una a su turno, desestimando los argumentos expuestos por el contribuyente, en base a los



cuales establecieron y mantuvieron firme y subsistente la presunta deuda tributaria establecida y mantuvieron firme y subsistente la presunta deuda tributaria establecida en la Resolución Determinada N° 17-0342-2013 de 25 de junio de 2013, que básicamente se resume en la falta de realización efectiva de la transacción con el proveedor Juan Ramon Salguero Panozo, y el fallecimiento del mismo acaecido el 27 de mayo de 2007, siendo esos los aspectos a ser considerados en la presente Resolución.

Tratando de seguir un orden cronológico de los aspectos mencionados, en primera instancia cabe referirse al argumento consistente en el fallecimiento del proveedor, extremo que está debidamente acreditado por el Certificado de Defunción que cursa en antecedentes, al respecto, cabe precisar que este extremo ha sido de vital importancia en los fundamentos utilizados por las autoridades administrativas de instancia para depurar crédito fiscal respecto a las facturas correspondientes a la gestión 2008 y mantener firme y subsistente la deuda tributaria determinada en el caso de autos, así se evidencia de las Resoluciones emitidas por las mencionadas autoridades, y como referencia se cita el acápite x de la pag. 27; acápite vi de la pag. 35; acápite xi de la pag. 37; acápite ii de la pag. 38 y 39; acápite viii de la pag. 40; y xii de la pag. 42 de la Resolución de la AGIT-RJ 1689/2014, este último acápite que textualmente señala: "... cabe señalar que como bien se señaló en el desarrollo de la presente fundamentación, la depuración del Crédito Fiscal se la realizó en virtud a que el contribuyente no demostró la efectiva realización de la transacción con su proveedor Juan Ramón Salguero Panozo; además, las facturas observadas habían sido emitidas en la gestión 2008, cuando según el Certificado de Defunción, este proveedor había fallecido el 27 de mayo de 2007;..." (sic).

Con ese antecedente, corresponde señalar que este Tribunal considera que la depuración del crédito fiscal de las facturas correspondientes a la gestión en que falleció el proveedor, se constituye en una medida de hecho y no de derecho, pues ese fundamento y conclusión errónea a que llegaron las autoridades de Impuestos Nacionales, como también de Impugnación Tributaria, no tiene ningún sustento legal, ya que dentro de nuestro ordenamiento jurídico vigente, no existe norma alguna que manifieste que al fallecimiento del titular de una actividad comercial licita, la misma; es decir, dicha actividad comercial no pueda emitir factura alguna, o no pueda seguir en funcionamiento; al contrario, el fallecimiento del titular de la actividad comercial

(en este caso proveedor), no resuelve automáticamente la actividad comercial, o mejor dicho, el fallecimiento del titular de la actividad comercial no implica necesariamente la disolución de la misma, y no existe impedimento legal para que ese negocio lícito pueda seguir facturando, sea que se trate de una actividad comercial realizada por una persona natural o colectiva, pues en ambos casos existen normas civiles y comerciales que prevén la sucesión hereditaria y la continuidad de la actividad comercial, que impiden que la misma deje de funcionar por el simple fallecimiento del titular o de uno de los titulares, así podemos citar como ejemplo entre otros los art. 212, 378 y 381 del Código de Comercio, que nos orientan al respecto, o las normas del Código Civil que rigen la sucesión hereditaria a partir del art. 1000, e incluso el propio Código Tributario Boliviano establece normas que regulan aspectos de la sucesión para determinar derechos y obligaciones de los contribuyente, así por ejemplo encontramos el art. 35 (Sucesores de las Personas Naturales a Titulo Universal). Cabe señalar que las normas invocadas son orientadoras en lo que respecta a la continuidad de las actividades comerciales, sean estas de carácter personal o colectiva, de ahí porque, este Tribunal considera que las autoridades administrativas de turno, pronunciaron resoluciones de hecho y no de derecho, pues desestimaron facturas del periodo 2008, sin que las mismas hayan incurrido en alguna de las causales como falsedad u otras situaciones establecidas por Impuestos Nacionales que las hagan inválidas, afectando como ello derechos fundamentales contribuyente, como el debido proceso y el derecho a defensa establecidos en el art. 115 de CPE, que debieron ser observados por las autoridades administrativas de turno, de ahí que corresponde sancionar con nulidad dichos actos ilegales que ingresan dentro de la previsión del art. 35 inc. d) de la LPA, que señala: "Los que sean contrarios a la Constitución Política del Estado", más aun si en los hechos, como en el caso analizado, se pretense sancionar al contribuyente, por un hecho ajeno a su control y a su conocimiento, aspecto que no puede pasar por alto ningún tribunal ordinario, como primer garante de los derechos fundamentales de los ciudadanos.

En cuanto a la depuración del Crédito Fiscal que se realizó en virtud a que el contribuyente no hubiera demostrado la efectiva realización de la transacción con su proveedor Juan Ramón Salguero Panozo, que es uno de los tres requisitos esenciales a ser observados y demostrados a objeto que se



beneficie con el crédito fiscal IVA, de la revisión de los antecedentes y anexos adjuntos, se establece que el contribuyente una vez que fue requerido por Impuestos Nacionales, presentó una serie de documentación consistente en declaraciones juradas, Libro de Compras IVA, Facturas de compras, recibos de caja, fotocopias de comprobante de egreso y Kardex de material de escritorio, según se evidencia de las actas de recepción de documentos que cursan en antecedentes, documentación que fue desestimada por Impuestos Nacionales y por las Autoridades de Impugnación Tributaria bajo el argumento que eran fotocopias simples y porque no tenían, la foliación y sello de Notario de Fe Publica, incumpliendo con ello los art. 36 y 40 del Código de Comercio; al respecto este Tribunal considera que la no ponderación de los mencionados medios probatorios ofrecidos de parte del contribuyente resulta una errónea valoración de dichos medios de prueba, que se constituye en un vicio insubsanable, pues a diferencia de otras situaciones en que el contribuyente no aporta prueba alguna orientada a demostrar la efectiva realización de la transacción, en el caso analizado existe una serie de documental que acredita la realización de la transacción como ser declaración jurada, Libro de Compras IVA, Facturas de compras, recibos de caja, fotocopias de comprobante de egreso y Kardex de material de escritorio, que no pueden ser desestimadas con el solo argumento de ser fotocopias simples, aspecto que incluso pudo ser observado oportunamente por la autoridad administrativa a objeto de la subsanación por parte del administrado, más aun si consideramos que la actividad administrativa se rige por el principio de informalismo establecido en el art. 4 de la LPA; por otra parte la falta de notariacion no es un requisito indispensable para su validez, pues en el caso de libros de compras o ventas IVA, la falta de notariacion solo podría acarrear una multa, pero no invalida los registros, peor aun si son registros internos, e incluso en la actualidad este tipo de registros son en su mayoría virtuales, en cuyo merito ese deber formal de Notariacion ya desapareció; no obstante, y al margen de dicha observación, este Tribunal considera que las autoridades administrativas no valoraron en modo alguno la existencia de documentación que acredita la existencia del pago efectuado, como ser el cheque emitido por el contribuyente y que es cobrado mediante cuenta bancaria perteneciente al contribuyente, extremo que se evidencia de los extractos bancarios de las cuentas de la Universidad Franz Tamayo, documental adjunta que no fue valorada, incurriendo con ello en

vulneración del derecho a la correcta y fundamentada valoración probatoria (deber de fundamentación) como parte esencial del derecho al debido proceso establecido en el art. 115 de la CPE, puesto que esta documental debió ser valorada en armonía con el resto de la documental que fue desestimada por meros formalismo, a objeto de determinar si la transacción ha sido efectivamente realizada, labor que se debió realizar en busca de la verdad material reconocida constitucionalmente en el art. 180 de la CEP, y que es de aplicación no solo en el ámbito jurisdiccional sino también en el ámbito administrativo, sin embargo, las autoridades administrativas no se pronunciaron sobre la transacción o pago realizado por medio de entidad bancaria, aspecto de relevancia orientando a demostrar la efectiva transacción, al margen que desestimaron el resto de la prueba de descargo por aspecto meramente formales; en consecuencia, habiendo incurrido en inobservancia y violación de derechos fundamentales como el debido proceso en su elemento de fundamentación y valoración probatoria razonable, amerita la nulidad de las resoluciones ilegales que ingresan por dicha causa dentro de la previsión del art. 35 inc. d) de la LPA, que sanciona con nulidad: "Los que sean contrarios a la Constitución Política del Estado".

Al margen de lo señalado, y en cuanto al hecho que las facturas correspondientes a la gestión 2008, no fueron consideradas, corresponde señalar que conforme a la jurisprudencia invocada en la presente Resolución, cabe señalar que el contribuyente no asume en modo alguno, responsabilidad por el emisión de dichas facturas, pues para que dicho documento sea válido y autentico debe estar previamente habilitado mediante dosificación por la Administración Tributaria conforme a la dispone el número 1 del art. 41 de la Resolución Normativa e Directorio 10-0016-07, no siendo posible que el SIN pretenda endilgar responsabilidad de tal dosificación al contribuyente beneficiario de la factura, y en el caso de autos, al no haberse cuestionado la veracidad de las facturas en cuestión, no corresponde depurar las mismas, más si se considera el fundamento expuesto en el acápite.

La solicitud de prescripción que presentó el contribuyente, implica la materialización del derecho a la petición prevista en el art. 24 de la CPE, en consecuencia la obligación legal que tenía que cumplir la entidad demandada, al momento de pronunciarse sobre lo pretendido por la contribuyente, aspecto que es cumplido a cabalidad, toda vez que de la lectura de la Resolución ahora



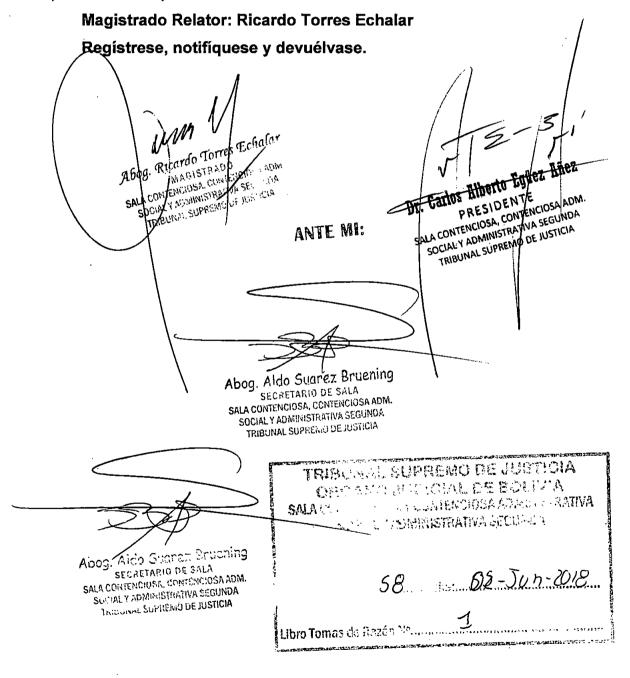
impugnada se llega a determinar que no existe prescripción ya que la misma fue interrumpida al momento de haber sido notificados con la Orden de Fiscalización en fecha 28 de diciembre de 2012, siendo evidente y estando de acuerdo con dichos extremos, no siendo procedente la excepción de prescripción.

Este Tribunal luego de haber revisado los anexos adjuntos al presente proceso y que el segundo objeto de la litis en el caso de autos, se circunscribe a determinar si el contribuyente es responsable como consecuencia de la emisión de facturas presentadas como descargó en el Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA), habida cuenta que, el proceso se encuentra dirigido a establecer únicamente si el contribuyente, al presentar facturas para el descargo tributario correspondiente al RC-IVA, asume la responsabilidad sobre la emisión de dichas facturas, en relación a la afirmación de la Administración Tributaria a momento de responder a la demanda en sentido que para que la factura sea un documento válido y auténtico debe estar previamente habilitado mediante dosificación por la Administración Tributaria, conforme disposición del numeral 1 del artículo 41 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0016-07, pretendiendo el SIN endilgar la responsabilidad de tal dosificación al contribuyente beneficiario de la factura, el que no tiene ninguna responsabilidad en cuanto al acto de dosificación, que vincula directamente a la Administración Tributaria y al emisor de la factura.

Cabe hacer notar que la resolución del recurso de alzada se basa en la Ley 291 de 2012 aspecto que en la resolución del recurso jerárquico no se consideró pese a haber sido uno de los motivo del recurso y aún así convalidó esos actos confirmando en todo dicha resolución lo que genera violación de derechos y garantías, al debido proceso, al principio de la verdad material y la seguridad jurídica, como al derecho a la defensa.

A mérito de estos argumentos y fundamentos sobre la base de la normativa legal vigente, se asume que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al momento de emitir la Resolución Jerárquica Nº 1689/2014 de fecha 16 de diciembre de 2014, ha incurrido en los agravios acusados por la parte act ora, en su demanda contenciosa administrativa, relativos a la no consideración de las notas fiscales a efectos de ser consideradas como descargo.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Adm., Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida por el art. 2.2 y 4 de la Ley Nº 620 de 31 de diciembre de 2014 y en los arts. 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda de fs. 39 a 47 vlta., en consecuencia se ANULA el proceso Administrativo motivo de la litis hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Resolución Determinativa Nº 17-0342-2013, inclusive, debiendo la Administración Tributaria emitir una nueva, si corresponde, bajo los criterios expresados en la presente sentencia.



17

Estado Plurinacional de Bolivia Órgano Judicial Tribunal Supremo de Justicia

CITACIONES Y NOTIFICACIONES

EXP.58/2015

En Secretaría de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Segunda, del Tribunal Supremo de Justicia, a horas <u>15:20</u> minutos del día <u>JUEVES 30</u> de <u>AGOSTO</u>, del año <u>2018</u>. Notifique a:

AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA - AGIT REPRESENTANTE: DANEY DAVID VALDIVIA CORIA

Con <u>SENTENCIA Nº52/2018</u>, de fecha <u>05 de junio de 2018</u>, 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 Nº 439, en presencia de testigo que firma.

CERTIFICO:

Abuy. Waldo Fernandez Negrete
OFICIAL DE DILIBENCIAS
ALIA CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TESTIGO

Jesús A. Limachi Montero. C.I 7465120 Ch.