Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**
**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM. SOCIAL Y ADM. PRIMERA**
**Sentencia Nº 66**
Sucre, 25 de agosto de 2016

| | |
|---|---|
| **Expediente** | : 120/2015-CA |
| **Demandante** | : Gonzalo Saavedra Gamarra |
| **Demandado** | : Autoridad General de Impugnación Tributaria |
| **Proceso** | : Contencioso Administrativo |
| **Resolución Impugnada** | : RJ-AGIT-RJ-0234/2015 |
| **Magistrado Relator** | : Dr. Antonio Guido Campero Segovia |

**VISTOS:** La demanda contencioso administrativa de fs. 32 a 47, en la que Gonzalo Saavedra Gamarra, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0234/2015 de 18 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 84 a 90; la réplica de fs. 93 a 100; la dúplica de fs. 146 a 151; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

**CONSIDERANDO I:**

**I. CONTENIDO DE LA DEMANDA**

**I.1. Antecedentes de hecho de la demanda**

La demanda señala que el contribuyente fue notificado con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0234/2015 de 18 de febrero, la cual confirmó la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CHUQ/RA 0171/2014 de 13 de octubre, manteniendo subsistente la deuda tributaria total de 758.589 UFV equivalentes a Bs.1.480.493 por concepto de IVA de los periodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre de 2010.

Señala también como antecedente, el punto IV.3.4.1 *"Códigos (1) y (3) Facturas por las que no se demostró la procedencia y cuantía del Crédito Fiscal y domicilio inexistente del proveedor"*, transcribiendo concretamente los numerales v., vii., viii., ix., x., xi., xii., xiv., xv., xvi., xviii., xix., xx., xxiii., xxiv., xxv., xxvi., xxvii., xxix. y xxx., del punto mencionado.

**I.2. Fundamentos de la demanda.**

**a)** Que con relación a las facturas Nº 7428, 7485, 7484, 7512, 7513, 7577 y 7616, la AGIT fundamento que las notas de despacho y los recibos oficiales de "Brillo Tintas" no identifican la persona que entrega y recibe el material ni a la que recibe dichos importes, por lo que no se habría demostrado la onerosidad de las transacciones observadas, ni la transacción de dominio de los materiales; evidenciándose que la AGIT, pese a reconocer que los documentos consignan al cliente Gonzalo Saavedra Gamarra y al vendedor "Brillo Tintas Ltda.", así como también las cantidades y descripción coincidente con las facturas, contradictoriamente no le otorga el valor necesario a dichos descargos, desconociendo el principio de verdad material dispuesto por el art. 180 de la

Constitución Política del Estado (CPE), por lo que debe considerarse que los documentos presentados tienen todo el valor legal, la fe y legitimidad al encontrarse vigentes, así como los mismos no fueron tachados de falsos por autoridad competente, debiendo considerar también la Sentencia Constitucional (SC) N° 0142/2012 de 14 de mayo.

Refirió que la AGIT, no aplicó la verdad material a partir de un razonamiento acorde a la Constitución, puesto que los recibos y las notas de despacho efectivamente demuestran la onerosidad en la transacción, ya que son documentos válidos y no fueron declarados nulos, por lo que no puede desconocerse los efectos jurídicos que tienen, así como la verdadera transacción que existió entre dos empresas legalmente establecidas en nuestro ordenamiento jurídico, por tanto la AGIT debió reencausar la Resolución de Alzada a un entendimiento más acorde a nuestra realidad, haciendo prevalecer el principio de verdad material considerando la SC N° 0510/2013.

Señaló que los documentos observados por la AGIT, en realidad demuestran que verdaderamente existió una transacción acorde a lo exigido por ley, sin embargo apartándose del principio de razonabilidad, la AGIT exige que se demuestre que la persona que entrega y recibe sea identificada, exigencia que se constituye netamente formal y no así objetiva.

Manifestó que, sucede lo mismo con los comprobantes de egreso y la rendición de cuentas del Ing. Harold Rosas, que hacen referencia fehaciente y exacta de la entrega de fondos al citado ingeniero para el pago a distintos proveedores por la compra de materiales con cargo a rendición de cuentas, siendo que las mismas coinciden con las facturas del proveedor "Brillo Tintas", demostrando de esta manera que efectivamente existió una transacción entre dos empresas cuyas actividades son lícitas, debiendo evidenciar también, que existe una certificación de "Brillo Tintas", que hace referencia a certificación de materiales que fueron comprados a su empresa, exponiendo los números de facturas, la cual sin haber sido tachada de falsa, fue considerada como insuficiente para demostrar la transacción.

Señaló que el art. 70.4), 6) y 8) de la Ley N° 2492, incluye el deber de respaldar las actividades y operaciones gravadas, empero esta normativa debe ser aplicada conforme a la CPE, es decir, con la más amplia flexibilización y objetividad bajo el principio de verdad material, que tiene como respaldo la SC N° 0873/2014 de 12 de mayo, debiendo reconocerse cualquier otro documento que demuestre la transacción, siendo en este caso, los recibos, notas de despacho, informes y certificaciones, considerando la jerarquía normativa que establece el art. 410 de la CPE, llevando a la ley especial al tercer nivel del bloque de constitucionalidad, por lo que debe aplicarse la CPE por encima de la resolución de directorio que reglamenta el art. 70 de la Ley N° 2492.

**b)** Que con relación a las facturas N° 407, 413 y 418, del proveedor "Empresa de Transporte Coímbra y Asociados de Julia Gutiérrez Coímbra", la AGIT no tomó en cuenta la fundamentación y argumentación señalada en el anterior inciso, sobre el principio de verdad material, el bloque de constitucionalidad y la aplicación directa de

la CPE, puesto que argumentó que los documentos legales como ser la certificación de la emisión de facturas, el extracto tributario, la declaración jurada, las copias de facturas en favor del sujeto pasivo y de pagos efectuados por el proveedor, no demostrarían que se hubiera contratado los servicios del proveedor para las prestaciones señaladas en las facturas, fundamento inconsistente e ilógico, toda vez que a partir del alcance del principio de verdad material, los descargos presentados acreditan una perfección en la transacción, evidenciándose que la AGIT desconoce dichos documentos sin otorgarles el valor individual a cada uno, vulnerando el art. 115.II de la CPE.

Por otro lado, señaló respecto a las facturas Nº 383, 387 y 390, de la "Empresa de Transporte 18 de marzo - Rene Mendoza Ygnacio" y a las facturas Nº 136, 139, 140 y 141, del proveedor "Servicio de Construcción Sánchez - Eliseo Sánchez Núñez", que la AGIT argumentó que los descargos fueron presentados, empero no serían suficientes para evidenciar que se hubiera subcontratado los servicios del proveedor para la prestación que señalan las facturas observadas, indicando que dicha argumentación contiene fundamentos genéricos e inmotivados, y que contravienen el derecho a la garantía y el principio al debido proceso, toda vez que no se le otorgó el valor legal a cada una de las pruebas, la cuales en el marco del principio de verdad material acreditan sin ningún cuestionante ni presunción la procedencia efectiva y cuantía cierta del crédito fiscal.

**c)** señaló con relación a las facturas Nº 180, 181, 183, 184, 186, 189, 190, 197 y 200 del proveedor Importadora y Exportadora *"Ciudad Blanca"*, que está demostrado que se presentó los contratos de compra-venta de materiales suscrito con dicho proveedor, recibos de pago, nota de entrega y copias de las facturas, las cuales demuestran una efectiva y clara transmisión de dominio que no puede ser desconocida por la AGIT, debiendo de igual modo prevalecer la verdad material, debiendo otorgar valor probatorio enmarcado en la objetividad y no así de manera genérica y sin solidez como lo hace la resolución impugnada.

Refirió que los contratos de compra-venta de materiales suscrito con dicho proveedor, demuestran un acuerdo entre partes para la provisión de materiales, sin embargo la AGIT de manera ilógica y contraviniendo al principio de razonabilidad, desechan el valor jurídico de un contrato consensual, bilateral, oneroso y típico, que cumple todas las formalidades que la ley establece para su perfeccionamiento, como ser el consentimiento, los elementos personales y reales, el objeto entre otras cosas jurídicas, documento que a criterio de la AGIT no demostraría la transmisión de dominio.

**d)** Manifestó respecto a las facturas Nº 1152, 1156, 1161, 1165 y 1169 del proveedor "Empresas de Servicios Sotelo-Francisco Javier Sotelo Paz" y de las facturas Nº 102, 106, 111 y 120 del proveedor "Empresa de Servicios Aguayo de Ramón Enrique Aguayo Vaca", que se presentó la certificación de la emisión de las facturas, extracto tributario, fotocopias de las copias de las facturas y recibos de pago, demostrando una transacción efectiva, empero la AGIT irrazonablemente exige documentos que

demuestren una subcontratación de servicios del proveedor y depura incorrectamente el crédito fiscal de estas facturas.

Señaló que la AT y la AGIT mantienen una actitud pasiva contraria al principio de verdad material, al desconocer y no valorar objetivamente las pruebas y descargos presentados, las cuales demostraban claramente que existió una transacción onerosa entre empresas establecidas legalmente en el país.

Finalmente citó las SSCC N° 0458/2007-R de 3 de julio, SCP 2029/2010-R de 9 de noviembre, SCP 2221/2012, 0871/2010-R, 1365/2005-R, 01724/2010-R de 25 de octubre y la 085/2012.

**I.3. Petitorio.**

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda y que en consecuencia se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0234/2015, respecto a la ilegal deuda tributaria de 758.589 UFV equivalentes a Bs.1.480.493, por concepto de IVA de los periodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre de 2010, sea con costas.

**II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA POR LA AGIT**

La AGIT, mediante su representante Daney David Valdivia Coria se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con los siguientes fundamentos:

Señaló, que en instancia jerárquica se realizó un análisis serio y de carácter jurídico de toda la documentación probatoria que se adjuntó, fundamentando y motivando los motivos por los cuales se depuró las facturas observadas.

Manifestó que respecto a las facturas N° 7428, 7485, 7484, 7512, 7513, 7577 y 7616 correspondientes al periodo fiscal de noviembre de 2010, se concluyó que los informes de rendición de cuentas no demuestran la onerosidad de las transacciones ni la transmisión de dominio de los materiales registrados en dichas facturas del proveedor Brillo Tintas, y que en consecuencia los comprobantes de egreso e informes de rendición de cuentas no serían prueba suficiente para demostrar la procedencia y cuantía del crédito fiscal; debiendo tomar en cuenta también que las notas de despacho N° 3502, 3516, 3590, 3680, 4003, 4353 y 4401, que fueron respaldo de las facturas señaladas, no identifican a la persona que entrega y a la persona que recibe el material y los importes, por lo que no se demostró la onerosidad de las transacciones observadas.

Indicó que respecto a las facturas N° 407, 413 y 418, no se demostró la procedencia ni la cuantía del crédito fiscal conforme al art. 70.4 y 5, 76 de la Ley N° 2492, y que se observó que el periodo de descargos el sujeto pasivo presentó la certificación de la emisión de la factura, extracto tributario, declaración jurada del impuesto a las transacciones y fotocopias de las copias de las facturas y recibos de pago, empero estos documentos no son suficientes para demostrar la prestación de servicios y la consiguiente transacción.

Refirió que en cuanto a las facturas N° 383, 387 y 390, correspondientes al proveedor "Empresa de Transporte 18 de marzo, y a las facturas N° 136, 139, 140 y 141 del proveedor "Servicio de Construcción Sánchez- Eliseo", se concluyó que las mismas

no demuestran la procedencia y cuantía del crédito fiscal de conformidad a los arts. 70.4 y 5 y 76 de la Ley N° 2492, relativos a la personería y vista de actuaciones y a la carga de la prueba, evidenciando que los documentos que fueron adjuntados en el periodo de descargos, no permiten evidenciar que se hubiera subcontratado los servicios del proveedor para la prestación señalada en las facturas observadas, no pudiendo constatar los retiros efectuados por el sujeto pasivo con los importes pagados al emisor de las facturas, y tampoco los pagos reflejados en los recibos, los cuales fueron desestimados al no existir constancia de la transacción que señalan las facturas observadas.

Finalmente señaló, que respecto a las facturas N° 180, 181, 183, 184, 186, 189, 190, 197 y 200 del proveedor Importadora y Exportadora "Ciudad Blanca", facturas N° 1152, 1156, 1161, 1165 y 1169 del proveedor "Empresas de Servicios Sotelo", y las facturas N° 102, 106, 111, 115 y 120 del proveedor "Empresa de Servicios Aguayo", todas correspondientes al periodo fiscal de noviembre de 2010, se tiene que fueron observadas por domicilio inexistente, así como las mismas no cumplían lo que prevé el art. 38,3 de la Ley N° 2492, relativo al domicilio de las personas naturales y específicamente al lugar donde ocurra el hecho generador, aspecto que indica que desvirtúa todo lo señalado por el demandante, siendo evidente que la AGIT a tiempo de valorar todos los descargos, aplicó las reglas del debido proceso, la verdad material, la legalidad y la jurisprudencia vigente.

**II.1. Petitorio.**

Solicitó que se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por Gonzalo Saavedra Gamarra, y que se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ-0234 de 18 de febrero.

**III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES**

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

El 8 de marzo de 2013, la AT notificó de forma personal a Gonzalo Saavedra Gamarra con la Orden de Verificación N° 0013OVI00063 de 13 de febrero de 2013, comunicándole el inicio de un Proceso de Verificación en la modalidad Operativo Específico Crédito Fiscal , con alcance al Impuesto al Valor Agregado (IVA), derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente en los periodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre de 2010, requiriendo también la presentación de documentación de los periodos observados, consistentes en: Declaraciones Juradas Formularios 200 (IVA), Libros de Compras, Facturas de Compras originales y medios de pago de las facturas observadas, así como otra documentación que el fiscalizador solicite durante el Proceso de Verificación.

El 14 de marzo de 2013, Gonzalo Saavedra Gamarra solicitó ampliación de plazo para la entrega de la documentación requerida, siendo dicha solicitud aceptada por la AT concediéndole el plazo hasta el 20 de marzo de 2013.

El 20 de marzo de 2013, el sujeto pasivo presentó la documentación consistente en: Declaraciones Juradas Formulario 200 (IVA) de los periodos de octubre, noviembre y diciembre de 2010, libros de Compras de los periodos observados y Acta de Notariación correspondiente a 47 facturas originales de compras observadas en detalle de diferencias adjunto a Formulario 7520, señalando que no cuenta con el respaldo o el documento adjunto de la forma de pago de varias de las facturas observadas y que una vez obtenidas serían presentadas.

El 21 de febrero de 2014, la Administración Tributaria (AT) emitió las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 79177 y 79178, en las que se registró incumplimiento al deber formal en el registro del Libro de Compras IVA del periodo de octubre de 2010, por incumplir el registro correcto del Número de nota fiscal observada, en contravención del numeral 2, inciso d) del art. 47.II de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07, señalando una sanción de 500 UFV, conforme al numeral 3.2, Anexo Consolidado A) del art. 4 de la RND N° 10-0037-07. Asimismo se registró el incumplimiento de la Motorización del Libro de Compras IVA de los periodos observados de acuerdo a lo dispuesto en norma específica, según lo dispone el art. 12 de la RND N° 10-0019-10, señalando una sanción de 500 UFV, en aplicación del subnumeral 3.1, numeral 3, del Anexo Consolidado A) de la RND N° 10-0037-07.

El 21 de febrero de 2014, la AT emitió el Informe de Actuación CITE: SIN/GDCH/DF/IF/VI/INF/00129/2014, exponiendo el trabajo realizado y el resultado de la verificación, señalando que revisadas las notas fiscales observadas como respaldo al Crédito Fiscal IVA de los periodos en revisión, determinó la depuración parcial, al verificarse que no se demostró la procedencia y cuantía de crédito fiscal que fueron emitidas a otros beneficiarios, en otras fechas e importes y el domicilio del proveedor es existente, recomendando la emisión y notificación de la Vista de Cargo.

El 12 de marzo de 2014, la AT notificó por cédula a Gonzalo Saavedra Gamarra, con la Vista de Cargo SIN/GDCH/DF/0013OVI00063/VC/000342014 de 21 de febrero de 2014, que liquidó preliminarmente una deuda tributaria de 438.215 UFVs., monto que corresponde al IVA de los periodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre de 2010, e incluye el tributo omitido, intereses y multas por incumplimiento de deberes formales, asimismo calificó preliminarmente la conducta como contravención de Omisión de Pago, con una sanción del 100% del tributo omitido por 333.054 UFVs.

El 11 de abril de 2014, el contribuyente presentó descargos a la Vista de Cargo N° 34/2014, consistentes en comprobantes de ingresos, extractos bancarios, comprobantes de egresos ESING SC, rendición de cuentas de Ing. Harold Rosas Peña y certificación de proveedores. Posteriormente, el 13 de mayo de 2014, mediante nota CITE: SIN/GDCH/DF/NOT/00445/2014, la AT comunicó el resultado de la valoración de la documentación presentada por el sujeto pasivo, concluyendo que la misma no es válida para desvirtuar los cargos efectuados.

El 15 de mayo de 2014, la AT emitió el Informe de conclusiones CITE:SIN/GDCH/DF/IC/VI/INF/01103/2014, exponiendo la valoración de los descargos presentados por el sujeto pasivo, mencionando que los comprobantes de ingresos y extractos bancarios no demuestran fehacientemente que las transacciones realizadas hubiesen sido para efectuar los pagos a proveedores de las notas fiscales observadas, los comprobantes de egreso ESING SC, contrato de compra – venta de materiales y depósitos bancarios, fotocopias de copias de notas fiscales observadas, no sustentan los pagos realizados al proveedor Importadores & Exportadora Ciudad Blanca, representada por Juan Carlos Mancilla cuyo domicilio es desconocido, y la Rendición de cuentas del Ing. Harold Guillermo Rosas Peña, son registros internos de la empresa sin valor legal ante la AT para avalar la compra de material y/o prestación de servicios, por lo que concluye que los descargos presentados no desvirtúan los cargos efectuados por al AT, por lo que se ratificó la deuda tributaria establecida en la Vista de Cargo que debe ser actualizada en la Resolución Determinativa a emitirse.

El 6 de junio de 2014, la AT notificó por cédula a Gonzalo Saavedra Gamarra con la nota CITE: SIN/GDCH/DF/NOT/00564/2014, por la que requirió nuevamente la documentación presentada en memorial de descargo a la Vista de Cargo N° 34/2014, consistente en comprobantes de ingresos, extractos bancarios, comprobantes de egresos ESING SC, rendición de cuentas del Ing. Harold Rosas Peña y certificación de proveedores, otorgando el plazo de 24 horas para su presentación.

El 9 de junio de 2014, el contribuyente presentó memorial, exponiendo los argumentos de descargo a la Vista de Cargo y adjuntando en 5 folders la documentación requerida en la Nota 564/2014. Luego el 12 de junio de 2014, la AT notificó mediante cédula a Gonzalo Saavedra Gamarra con la Resolución Determinativa (RD) N° 17-000161-14 (CITE: SIN/GDCH/DF/RD/00145/2014 de 9 de junio de 2014), determinando de oficio por conocimiento cierto de la base imponible, las obligaciones impositivas del contribuyente, referida al IVA de los periodos de octubre, noviembre y diciembre por un total de 426.752 UFVs., que incluye tributo omitido actualizado, intereses y multa por incumplimiento a deberes formales, asimismo impone la sanción por omisión de pago por un total de 332.837 UFVs, con lo que intima al contribuyente al pago de un total de Bs.1.482.445.-, equivalentes a 759.589 UFVs.

Dicha Resolución Administrativa, generó que el contribuyente se apersone ante la ARIT, interponiendo Recurso de Alzada contra la misma, dando lugar a que dicha instancia emita la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0171/2014 de 13 de octubre, revocando parcialmente la RD N° 17-000161-14, disponiendo se mantenga firme y subsistente la deuda tributaria determinada de 758.589 UFVs, que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago, correspondiente al IVA de los periodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre de 2010, dejando sin efecto las multas por incumplimiento a deberes formales por un total de 1.000 UFVs, contenidas en las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 79177 y 79178.

Ante esta Resolución de Alzada, el contribuyente Gonzalo Saavedra Gamarra interpuso Recurso Jerárquico el cual fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0234/2015 de 18 de febrero, la cual confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0171/2014. Esta última resolución generó que el contribuyente, se apersone ante este Tribunal Supremo de Justicia, interponiendo, demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0234/2015 de 18 de febrero. En el curso del proceso se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 354.II y III y 781 del Código de Procedimiento Civil (CPC),

**III.1 Memoriales de Réplica y Dúplica**

Dispuesto el traslado con la contestación a la demanda, la parte actora formuló réplica y consiguientemente se tiene dúplica de fs.93 a 100 y de fs. 146 a 151

**III.2. Decreto Autos para Sentencia**

Concluido el trámite del proceso, se decretó Autos para Sentencia conforme la providencia de 22 de marzo de 2016, cursante a fs. 152.

**CONSIDERANDO II:**

**FUNDAMENTOS JURIDICOS DEL FALLO**

**V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.**

Reconocida competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Especializada, conforme lo establece la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, y considerando la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, esta Sala Especializada analizará la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, efectuando el control de legalidad sobre los actos administrativos y la resolución emitida por la AGIT.

En el presente caso, de la compulsa de los antecedentes del proceso, se advierte que el objeto de la controversia se concentra en el siguiente aspecto:

1) ***Si la AGIT aplicó correctamente el principio de verdad material al momento de valorar los descargos presentados sobre las facturas depuradas correspondientes a los periodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre de 2010.***

Con ese preámbulo, es necesario señalar que el art. 8 de la ley 843 determina que crédito fiscal resulta computable cuando las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras de servicio o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen.

Por su parte la Ley N° 2492, establece: *"ARTICULO 70.- (Obligaciones Tributarias del Sujeto Pasivo). Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo:*

*1. Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la Administración Tributaria, ocurridos los hechos previstos en la Ley como generadores de una obligación tributaria.*

*4. Respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas.*

*5. Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque los mismos se refieran a periodos fiscales prescritos. Sin embargo, en este caso la Administración Tributaria no podrá determinar deudas tributarias que oportunamente no las hubiere determinado y cobrado.*

*11. Cumplir las obligaciones establecidas en este Código, leyes tributarias especiales y las que defina la Administración Tributaria con carácter general."*

*"ARTICULO 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."*

*"ARTICULO 81.- (Apreciación, Pertinencia y Oportunidad de Pruebas). Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquéllas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes:*

*1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas.*

*2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubiesen sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa, constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa.*

*3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo."*

En ese contexto, es preciso también señalar que se entiende por medio fehaciente de pago, debiendo considerar lo desarrollado por la doctrina tributaria, y acudiendo al Diccionario de la Lengua Española (Espasa-Calpe 2005), es posible establecer que: *"medio fehaciente de pago, es el instrumento fidedigno empleado en una transacción,* ***en virtud del cual se da testimonio de la certeza de la cancelación o pago en la compra de bienes o contratación de servicios****, herramienta comúnmente aceptada entre particulares, en un mercado, comercio, institución y la administración pública, comenzando por el dinero en efectivo, tarjetas bancarias (débito o crédito), transferencias entre entidades financieras (pagarés, letras de cambio, pólizas, etc.), hasta los medios de pago online vía internet (compra electrónica, comercio electrónico, etc.)".*

Así definido el medio fehaciente de pago, se hace claro que, tanto el sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar los siguientes tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes, a saber: **1)** La existencia de

la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme establece el art. 4.a), concordante con el art. 8.a), de la Ley N° 843. Este documento mercantil 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 art. 8.a), 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.

Es menester también señalar que el art. 4.d) de la Ley N° 2341, establece: *"Principio de verdad material: La Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil"*, entendiéndose por principio de verdad material, a la búsqueda de la verdad de la realidad, tomando en cuenta las circunstancias en las que sucedió el hecho.

Bajo la normativa glosada, de la revisión de los antecedentes, se advierte que la AT notificó a Gonzalo Saavedra Gamarra con la Orden de Verificación 0013OVI00063, comunicando el inicio del proceso de verificación, derivado del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas en los periodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre de 2010, solicitando documentación como ser declaraciones juradas, libros de compras, facturas de compras originales y medios de pago de las facturas observadas, ante lo cual el demandante presentó sus descargos.

En ese sentido, respecto al inciso **a)**, facturas N° 7428, 7485, 7484, 7512, 7513, 7577 y 7616 emitidas por el proveedor Brillo Tintas, por un monto de Bs. 125.200, 9.525, 9.990, 136.871, 10.000, 148.600 y 9.820, respectivamente, teniendo como respaldo las notas de despacho N° 3502, 3516, 3590, 3680, 4003, 4353 y 4401, la cuales consignarían al cliente, el ahora demandante, y a la empresa "Brillo Tintas" como vendedor, sin embargo de la revisión de estos antecedentes, se advierte que no se tiene identificado a la persona que entregó y ni a la que decepciono dicho material, situación parecida con respecto a los recibos oficiales de "Brillo Tintas" N° 5624, 5984, 5351, 5962, 5356, 5354, 5364, 5816, 5627, 5963, 5626, 5978, 5383, 5958, 5985 y 5625, que habrían sido importes por pago de pinturas, de ahí que, si bien el contribuyente presento las facturas originales señaladas *ut supra,* así como las notas de despacho de la mercadería adquirida, sin embargo esta documentación no resulta suficiente para demostrar la efectiva de la transacción, al no existir los medios fehacientes de respaldo, lo que hace evidente que el contribuyente no ha cumplido 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, correspondiendo en consecuencia confirmar la depuración que correctamente determinó la AGIT, al no evidenciarse vulneración al principio de verdad material, porque precisamente en observancia de este principio la AT demostró la inexistencia de la transacción efectiva pese a la documentación de descargo presentada por el contribuyente.

Sobre las facturas del inciso **b)**, N° 407, 413 y 418 de la Empresa de Transporte Coímbra y Asociados de Julio Gutiérrez Coímbra, las facturas N° 383, 387 y 390

emitidas por el proveedor Empresa de Transporte 18 de marzo, y las facturas N° 136, 139, 140 y 141 del proveedor Servicio de Construcción Sánchez – Eliseo Sánchez Núñez, las cuales habrían sido respaldadas con la certificación de la emisión de las facturas, extracto bancario, declaración jurada del IT, fotocopias de las copias de las facturas y de los recibos de pago; se tiene que dichos respaldos no son suficientes, puesto que de su minuciosa revisión se advierte que de los mismos no se puede evidenciar los retiros que habría realizado el demandante para contratación de dichos servicios, así como tampoco los pagos que este hubiera realizado por los servicios del proveedor, no siendo suficiente los informes de rendición de cuentas ni la declaración jurada del proveedor para demostrar que realmente hubiera existido la prestación y subcontratación de los servicios, es decir que, el contribuyente no ha demostrado una transacción efectiva, por cuanto tampoco se demuestra el origen y registros del movimiento económico que justifiquen el informe de rendición de cuentas, por lo que corresponde confirmar la decisión de la AGIT.

Por otro lado, sobres las facturas N° 180, 181, 183, 184, 186, 189, 190, 197 y 200 del proveedor Importadora y Exportadora "Ciudad Blanca", donde el demandante habría presentado los contratos de compra – venta de materiales, recibos de pago, nota de entrega y copias de las facturas, descargos que a criterio de la AGIT serían insuficientes, se tiene que; de la lectura de dichos contratos se advierte una compra venta de materiales, empero no cursa en el expediente documentación alguna que de respaldo fehacientemente a los contratos citados, toda vez que los mismos sin respaldo no pueden demostrar que se haya realizado una transmisión de dominio efectiva, así como tampoco los extractos bancarios no son suficiente prueba para demostrar la transacción, porque no demuestran que se habría realizado retiros que cubran los montos señalados en las facturas observadas, por lo cual corresponde confirmar el criterio de la AGIT respecto a la depuración de las facturas mencionadas en este punto.

Finalmente, respecto a las facturas N° 1152, 1156, 1161, 1165 y 1169 emitidas por el proveedor Empresa de Servicios Sotelo – Francisco Javier Sotelo Paz, y las facturas N° 102, 106, 111, 115 y 120 emitidas por el proveedor EMPRESA DE Servicios Aguayo de Ramón Enrique Aguayo Vaca, sobre las cuales el demandante habría presentado como respaldo la certificación de la emisión de las facturas, extracto tributario, fotocopias de las copias de las facturas y de recibos de pago, de los cuales, previo análisis, se concluye que no son suficientes para respaldar fehacientemente las facturas observadas, al no tener certeza de que se habría realizado un subcontrato de servicios con el proveedor, considerando que los documentos contables, concretamente los comprobantes de ingresos y egresos, y los extractos bancarios, no demuestran que los importes que el demandante retiró de sus fondos concuerden con los pagos que habría realizado, siendo necesario mencionar también que el hecho de que exista observaciones sobre domicilio inexistente, dan a presumir que las transacciones no se habrían realizado efectivamente, correspondiendo en consecuencia confirmar el criterio de la AGIT sobre la correcta depuración de las facturas mencionadas en este punto, debiendo aclarar que

no se advierte que se haya vulnerado de ninguna manera el principio de verdad material, más al contrario, se concluye que la AGIT determinó la depuración de las notas fiscales conforme a la normativa que se expuso.

**CONCLUSIONES**

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que la AGIT actuó correctamente al depurar las facturas que fueron observadas dentro de los periodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre de 2010, confirmando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0171/2014 de 13 de octubre, por lo que no se evidencia vulneración al principio de verdad material como señaló el contribuyente en su demanda, o que la resolución jerárquica se haya apartado del marco constitucional o haya desconocido la jerarquía normativa, correspondiendo en consecuencia mantener firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada.

Por otro lado, respecto a la denuncia de falta de fundamentación o motivación en la valoración probatoria, de la revisión de antecedentes no se constata dicho aspecto debido la AGIT ha efectuado una mención a todos los medios probatorios de descargo del contribuyente y determino su decisión en base a los elementos probatorios que considero pertinentes para resolución de la causa, apreciándolos conforme a las reglas de la sana crítica.

**POR TANTO:** La Sala Contenciosa y Contenciosa Adm., Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 a 781 del CPC, en concordancia con en el art. 2.2 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud a los fundamentos expuestos, falla en única instancia, declarando **IMPROBADA** la demanda de fs. 32 a 47, y en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0234/2015 de 18 de febrero, emitida por la AGIT. Sin costas.

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

**Regístrese, notifíquese y cúmplase.**

Dr. Antonio G. Campero Segovia
MAGISTRADO SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

MSc. Jorge J. von Borries M.
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM. SOCIAL Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

160

Ante mí:

Abog. David Valda Terán
SECRETARIO DE SALA
Sala Contenciosa y Contenciosa Adm.
Social y Adm. Primera
Tribunal Supremo de Justicia

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

Sentencia Nº 66 Fecha: 25-08-2016

Libro Tomos de Razón Nº.....

Abog. Moises Aragon
AUXILIAR
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.,
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA