



**SALA PLENA**

**SENTENCIA:** N° 80/2018.  
**FECHA:** Sucre, 31 de enero de 2018.  
**EXPEDIENTE N°:** 812/2014.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Línea Sindical "Trans Azul" contra Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).  
**MAGISTRADO RELATOR:** Ricardo Torres Echalar.

---

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contenciosa administrativa de fojas 29 a 33, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0861/2014 de 13 de junio (fojas 10 a 27 y vuelta), el memorial de contestación de fojas 62 a 67, no habiendo la parte demandante hecho uso de su derecho a la réplica en el plazo establecido por ley, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

**I. CONTENIDO DE LA DEMANDA:**

Que, Walter Morante Navarro, en su calidad de representante legal de la Línea Sindical "Trans Azul", en virtud al Testimonio de Poder N° 468/2013 de 18 de diciembre, otorgado ante la Notaría de Fe Pública de Primera Clase N° 12 del Distrito Judicial de Oruro, a cargo de Ana María Torrico Salinas (fojas 3 a 5 y vuelta), se apersonó por memorial de fojas 29 a 33, manifestando que conforme a los artículos 778, 779 y 780 del Código de Procedimiento Civil, aplicables por determinación del artículo 74, numeral 2 de la Ley N° 2492, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0861/2014 de 13 de junio.

Manifestó que, la Administración Tributaria en uso de las facultades que le otorga la Ley N° 2492 y el Decreto Supremo N° 27310, inició el proceso de fiscalización mediante Orden de Verificación N° 0013OVI00840, emitiendo la Vista de Cargo Cite: SIN/GDOR/DF/VI/VC/137/2013 de 9 de agosto, para posteriormente emitir la Resolución Determinativa N° 17-00584-13, determinando un reparo de crédito fiscal por Impuesto al Valor Agregado de UFV 220.434, equivalentes a Bs. 414.586, correspondiente a los periodos fiscales de febrero y marzo de la gestión 2010, por supuestamente haber incumplido los numerales 1, 2 y 4 del párrafo I del artículo 41 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0016-07, numerales 1, 4 y 5 del artículo 70 de la Ley N° 2492 y el artículo 8 de la Ley N° 843.

Indicó que el 4 de diciembre de 2013, interpuso recurso de alzada en contra de la Resolución Determinativa N° 17-00584-13 de 8 de noviembre, el cual fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz mediante la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0222/2014 de 14 de marzo, confirmando Resolución Determinativa impugnada, bajo el argumento que las pruebas ofrecidas ya fueron

valoradas por la Administración Tributaria, por lo que no se habría desvirtuado los reparos establecidos.

Que, interpuso recurso jerárquico en contra de la mencionada resolución de alzada, que fue resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0861/2014 de 13 de junio, la cual confirmó la resolución emitida por la instancia de alzada.

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

**I.2.1.-** Señaló que, se le atribuyó reparos al supuestamente encontrar facturas no dosificadas, acusando que existiría apropiación indebida de crédito fiscal, conforme al numeral 2, parágrafo I del artículo 41 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07, sin tomar en cuenta que los numerales 4 y 5 del artículo 70 de la Ley Nº 2492 no son aplicables, puesto que las facturas observadas fueron efectivamente realizadas, estando registradas contablemente, conforme se demostró en el periodo de prueba, no siendo la dosificación un acto sancionable que pueda ser atribuido al contribuyente, ya que no se puede verificar dicha dosificación, pero sí se puede demostrar que se realizó la transacción de la empresa, aspecto respaldado por lo establecido en el artículo 47 del Código de Comercio, como sucedió en el presente proceso, debiendo computarse a favor de la empresa el crédito fiscal.

Refirió que, se pretende demostrar que se cumplió los requisitos exigidos para acceder al beneficio del crédito fiscal, los cuales son; 1) La existencia de la factura original; 2) Que la compra esté vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; y 3) Que la transacción haya sido efectivamente realizada (comprobantes de pago); elementos que fueron demostrados fehacientemente en el periodo de prueba, toda vez que existen facturas y los reparos fueron determinados sobre base cierta, estando la actividad de la empresa vinculada al transporte interdepartamental.

**I.2.2.-** Manifestó que, se puede evidenciar que la prueba aportada, consistente en las facturas presentadas, demuestran el monto y el concepto, no siendo posible indicar que las mismas no señalan la procedencia y cuantía, siendo éstas válidas al cumplir los señalado por los numerales 1, 4 y 5 del artículo 70 de la Ley Nº 2492.

**I.2.3.-** Indicó que, las facturas observadas fueron presentadas ante la Administración Tributaria, así como ante la autoridad demandada, por lo que no corresponde la aplicación del inciso 1), parágrafo I del artículo 41 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-17.

**I.2.4.-** Continuó señalando que, con referencia a la factura Nº 8056, con fecha de emisión 1 de abril de 2010, la propia Administración Tributaria no invalidó ni cuestionó la autenticidad ni el valor legal de la misma, por estar relacionada con la actividad del contribuyente, limitándose a señalar que dicha nota fiscal corresponde a otro periodo, lo que supone que no correspondía depurar el crédito fiscal, sino la aplicación de la sanción por incumplimiento a deberes formales únicamente.



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

Agregó que la empresa demandante se dedica al transporte interdepartamental de pasajeros, habiendo sido compradas las láminas para reparar los asientos de los buses que son semicama y cama, los cuales se encontraban en mal estado y no aptos, no pudiendo desconocerse que dicha compra está relacionada con la actividad de la empresa, y que la Administración Tributaria, desconoció facturas que deben ser valoradas al estar vinculadas con la actividad gravada.

**I.2.5.-** Expresó que, la sanción es injusta, puesto que el error es atribuible a la propia Administración Tributaria, ya que los numerales 4 y 5 del artículo 70 de la Ley N° 2492, no son aplicables en el presente caso, debiendo considerar que las facturas observadas fueron efectivamente realizadas, al estar registradas contablemente, siendo depuradas por un error del sistema en la autorización que aconteció en la captura de información por parte de la Administración Tributaria, y no así por un error del contribuyente, aspecto demostrado en el cuadro expuesto en la Resolución Determinativa, donde se observa que en el número de autorización falta el último número o los últimos dos, con lo que se demostró que la captura del sistema no asimiló los últimos números, por lo que la empresa de transporte no debió ser sancionada, debiendo tomarse en cuenta que ninguna de las instancias administrativas valoró adecuadamente las pruebas aportadas.

**I.2.6.-** Acusó nulidad de forma, argumentando que la Administración Tributaria no realizó consideraciones técnicas y jurídicas correctas, desconociendo el principio fundamental, que prohíbe la doble sanción por un mismo hecho, ya que primero fueron sancionados por la falta de dosificación de facturas con la depuración de crédito fiscal, y posteriormente, por las mismas facturas, sancionados por incumplimiento a deberes formales, por lo que debe tomarse en cuenta lo establecido en el inciso e) del artículo 28 de la Ley N° 2341, que dispone elementos que no pueden ser desconocidos por la Administración Tributaria, aspecto que derivó en una defectuosa Resolución Determinativa, generando un vicio de nulidad en el acto administrativo e incurriendo en lo determinado por los incisos b) y c) del artículo 35 de la citada Ley N° 2341.

Finalmente refirió que, el artículo 169 de la Ley N° 2492 determina que la Resolución Determinativa debe contener los requisitos mínimos que se encuentran señalados en el artículo 99, párrafo II de la misma ley, aspecto que no fue cumplido, ya que no se explicó los fundamentos de hecho y derecho porque el contenido como tal no es cierto y los argumentos de derecho quedan en el vacío, al no valorarse y darse a conocer de modo expreso que se sanciona con la depuración de un crédito, cuyo error es del sistema que no captó todos los dígitos de la autorización, no existiendo explicación sobre qué base se realizó dicha depuración cuando se contaba con los elementos ciertos propuestos por la empresa.

### **I.3. Petitorio.**

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda, revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0861/2014 de 13 de junio, y por consiguiente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0222/2014 de 17 de marzo, dejando sin efecto y sin valor legal la Resolución Determinativa N° 17-00584-13 de 8 de noviembre, de conformidad al artículo 781 del Código de Procedimiento Civil.

## **II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA**

Que, se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite a la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, en su condición de tercero interesado a efecto que se apersona al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fojas 62 a 67, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fojas 60) y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, la autoridad demandada señaló lo siguiente:

**II.1.-** Que, respecto a los 2 primeros agravios acusados por la empresa demandante se debe considerar lo establecido en el artículo 8 del Decreto Supremo N° 21530 y en los numerales 4 y 5 del artículo 70 de la Ley N° 2492, tomando en cuenta que dentro la Orden de Verificación se solicitó a la empresa demandante la presentación de documentación a efectos de la verificación del crédito fiscal IVA de las facturas correspondientes a los periodos fiscales de febrero y marzo de 2010, por lo que el sujeto pasivo dentro de plazo presentó Declaraciones Juradas F-200 del IVA, libro de Compras IVA y las Facturas de Compras, siendo posteriormente notificado con la Vista de Cargo y presentando como descargo 26 facturas originales. Luego se notificó a la empresa demandante con la Resolución Determinativa, que ratificó los cargos realizados en la Vista de Cargo, argumentando que los descargos presentados no fueron suficientes.



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

Que, conforme al papel de trabajo elaborado por la Administración Tributaria, se tiene que el sujeto pasivo no presentó toda la documentación ni las facturas originales solicitadas, siendo sancionado.

Manifestó que, respecto a las notas fiscales no dosificadas, si bien la empresa demandante no tenía la obligación de verificar las facturas que recibió por las compras realizadas, no es menos cierto que tenía la obligación de respaldar los créditos fiscales que consideraba le correspondían, conforme al numeral 5 del artículo 70 de la Ley Nº 2492, por lo que la sola presentación de la factura no es suficiente para demostrar la efectiva realización de la transacción, como pretende la empresa demandante, además de que tampoco señaló cada uno de los elementos probatorios que supuestamente desvirtúan los cargos establecidos, como tampoco demostró que las transacciones se encuentren registradas contablemente.

**II.2.-** Refirió respecto al tercer agravio que, el sujeto pasivo no presentó la totalidad de las facturas originales observadas, prueba de ello es que en la etapa de descargos a la Vista de Cargo, presentó 26 facturas originales en calidad de descargo, pero solamente la factura Nº 118930 emitida por la Estación de Servicio Terminal, corresponde a las facturas observadas.

**II.3.-** Con relación al cuarto agravio señaló que, la nota fiscal Nº 8056, observada con el código **f)** "*Nota fiscal correspondiente a otro periodo*", se tiene que en la resolución impugnada se aclaró que el recurrente no impugnó en su momento dicha observación, por lo que los argumentos de la empresa demandante sobre dicha nota fiscal, no pueden ser considerados.

**II.4.-** Sobre la acusación 5, se tiene que, la Resolución Determinativa y el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VI/INF/352/2013, muestran claramente el cuadro de depuración de facturas, que en la última columna señala "Cod. Obs.", donde la Administración Tributaria codificó las observaciones, verificándose que las facturas observadas con código c.1) error de registro en el Libro de Compras Módulo Da Vinci del contribuyente, fueron depuradas por el código a) Nota Fiscal no dosificada, por lo que las facturas cuyos códigos de observación fueron a) y c.1), fueron depuradas por el código a), ya que se evidenció que no se sancionó la observación del código c.1).

Señaló que, según la empresa demandante el sistema no captó algunos datos del número de orden, sin embargo no precisó las facturas que hubieran sido afectadas, con tal inconveniente, puesto que de la lectura de la Resolución Determinativa los errores en el envío de la información del software Da Vinci identificados y que fueron sancionados, se refieren a errores en el número de factura, fecha de emisión e importes, y no así a errores en el número de autorización, por lo que este reclamo no debe ser considerado.

**II.5.-** Indicó que respecto al sexto punto reclamado, la Resolución Determinativa, fue emitida con todos los requisitos exigidos en el párrafo II del artículo 99 de la

Ley Nº 2492, y que con relación a la ausencia de fundamentos de hecho y de derecho, reclamados por la parte demandante, se tiene que la mencionada resolución consigna mediante cuadro las observaciones de cada una de las notas fiscales objeto de verificación y evaluación, por lo que se desvirtúa los argumentos de la empresa demandante. Continuó manifestando que, en relación a la imposición de dos sanciones sobre una misma factura, la Administración Tributaria en la Orden de Verificación, observó 129 facturas, posteriormente en la Resolución Determinativa resolvió depurar 105 notas fiscales, validando el crédito fiscal de 24 facturas, no obstante, estas fueron observadas bajo el código c.1) *"error de registro en el Libro de compras Módulo Da Vinci del contribuyente"*, por lo que no se sancionó dos veces por un mismo hecho.

**II.6.-** Con relación al reclamo de: *"... por tanto el hecho de que exista duda en un hecho no significa que sea verdad en contrario a la duda."*, señaló que la Administración Tributaria realizó la verificación, utilizando el método de determinación sobre base cierta, según lo dispuesto en el parágrafo I del artículo 43 de la Ley Nº 2492, tomando en cuenta la documentación presentada por el mismo e información de terceros contenida en los sistemas informáticos, lo que permitió conocer en forma directa los hechos generadores del tributo, por lo que la duda razonable no es aplicable en el presente caso.

Finalmente agregó que, se debe considerar que la empresa demandante, no demuestra o establece de forma indubitable una errada interpretación por parte de la autoridad demandada, limitándose a realizar afirmaciones por demás generales y no precisas, es decir que no detalla qué pruebas específicas respaldan su pretensión o a qué medios probatorios se refiere, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, no pudiendo suplirse la carencia de carga argumentativa, teniendo la resolución impugnada el respaldo de las Sentencias Nos. 510/2013 de 27 de noviembre y 215/2013 de 26 de junio, dictadas por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

### **II.7.- Petitorio**

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0861/2014 de 13 de junio.

### **III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES**

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la empresa demandante, presentó el memorial de réplica que cursa de fojas 71 a 74 y vuelta fuera del plazo establecido por ley, en virtud de lo cual, por providencia de fojas 75, se tuvo por renunciado a su derecho y siendo el estado de la causa, así como no habiendo más que tramitar, se decretó *"autos para sentencia"*.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

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

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Tribunal Supremo de Justicia analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

**III.1.-** Que el 7 de marzo de 2013, la Administración Tributaria notificó a Walter Morante Navarro, representante de la Línea Sindical Trans Azul, con la Orden de Verificación N° 0013OVI00840 (fojas 2 a 5 del Anexo 2 de los antecedentes administrativos), cuyo alcance comprende el Impuesto al Valor Agregado derivado de la verificación de crédito fiscal de facturas correspondientes a los periodos fiscales de febrero y marzo de la gestión 2010, solicitando la presentación de Declaración Jurada F-200, Libro de Compras IVA, Facturas de compras originales, Medios de pago de las facturas observadas, además de otra documentación que el fiscalizador solicite durante el proceso de revisión.

**III.2.-** Que el 14 de marzo de 2013, mediante nota CITAR ADM.OR 07/2013, el sujeto pasivo solicitó el plazo adicional de 30 días hábiles para la presentación de la documentación, dando lugar a que la Administración Tributaria conceda el plazo de 5 días adicionales según proveído N° 24-00416-13 (fojas 11 a 12 del Anexo 2 de los antecedentes administrativos).

**III.3.-** Que el 27 de marzo de 2013, el sujeto pasivo presentó ante la Administración Tributaria lo siguiente: Declaraciones Juradas F-200 del IVA, Libros de Compras IVA y Facturas de compras (fojas 16 del Anexo 2 de los antecedentes administrativos).

**III.4.-** Que el 10 de mayo de 2013, el sujeto pasivo mediante nota CITAR ADM OR 31/2013, aclaró que es una agrupación sindical constituida por 25 miembros, donde cada uno realiza la administración de los buses y las compras de bienes y servicios inherentes a ellos, para luego entregar las facturas a la Línea Sindical Trans Azul, entidad que de manera consolidada las presenta a la Administración Tributaria; en virtud a lo cual el Fisco emitió el Proveído N° 24-00621-13, indicando que se aguarde a la emisión de la resolución correspondiente (fojas 14 y 15 del Anexo 2 de los antecedentes administrativos).

**III.5.-** Que el 8 de agosto de 2013, la Administración Tributaria emitió las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 57439, 57440, 57441, 57442 y 57443; el Acta N° 57439 que fue emitida por contravención de entrega de toda la información y documentación requerida por la Administración Tributaria, estableciendo una sanción de UFV 3.000; las Actas Nos. 57440 y 57442 que fueron emitidas por errores de registro de facturas en el Libro de Compras IVA, correspondientes a febrero y marzo de 2010, respectivamente, sancionando a la empresa con UFV 1.500 por cada periodo; las Actas Nos. 57441 y 57443 que fueron emitidas por la presentación del Libro de Compras IVA a través del módulo Da Vinci con errores en los periodos de febrero y marzo de 2010 respectivamente, sancionando a la empresa con UFV 300 y 600 respectivamente (fojas 342 a 346 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos).

**III.6.-** Que el 9 de agosto de 2013, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VI/INF/351/2013 (fojas 347 a 357 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos), en el cual señaló que como resultado de la verificación realizada al crédito fiscal contenido en las facturas observadas, evidenció que las mismas no cumplen las formalidades de Ley y no demuestran la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considera le corresponden, por lo que determinó diferencias a favor del fisco por un total de Bs.2.062.676,33, del cual emerge un impuesto de Bs.268.156 por los periodos de febrero y marzo de 2010.

**III.7.-** Que el 19 de agosto de 2013, la Administración Tributaria notificó al representante legal de la Línea Sindical Trans Azul con la Vista de Cargo CITE:SIN/GDOR/DF/VI/VC/137/2013 de 9 de agosto (fojas 358 a 375 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos), la cual establece la liquidación previa de la deuda tributaria sobre base cierta en un total de UFV 417.361, equivalentes a Bs.773.519, por los periodos fiscales de febrero a marzo de 2010, incluyendo tributo omitido, intereses, la sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento de deberes formales, otorgándole el plazo de 30 días para la presentación de descargos.





Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

**III.8.-** Que el 18 de septiembre de 2013, el sujeto pasivo presentó memorial de descargos, manifestando su desacuerdo con el reparo determinado, la sanción de omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales, adjuntando al efecto las facturas originales Nos. 117085, 118930, 129419, 55, 2753, 2751, 4115, 559500, 8039, 8049, 8056, 315, 316, 317, 951999, 397, 167216, 167218, 167219, 167220, 167221, 167222, 167230, 2778, 2793 y 2796 (fojas 379 a 405 de los Anexos 3 y 4 de los antecedentes administrativos); asimismo mediante memorial de 27 de septiembre de 2013, solicitó la valoración de los documentos de descargo presentados (fojas 407 y vuelta del Anexo 4 de los antecedentes administrativos).

**III.9.-** Que el 14 de noviembre de 2013, la Administración Tributaria notificó al representante legal de la Línea Sindical Trans Azul con la Resolución Determinativa Nº 17-00584-13 de 8 de noviembre de 2013 (fojas 412 a 420 del Anexo 4 de los antecedentes administrativos), en la cual se determinó de oficio y sobre base cierta las obligaciones impositivas del sujeto pasivo en la suma de UFV 401.647, equivalentes a Bs.755.404, monto que incluye tributo omitido IVA, intereses, la multa por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales, correspondientes a los periodos fiscales de febrero y marzo de 2010.

**III.10.-** Que el 4 de diciembre de 2013, la Línea Sindical Trans Azul a través de su representante legal, interpuso recurso de alzada en contra de la mencionada Resolución Determinativa (fojas 14 a 17 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), el cual fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz que emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0222/2014 (fojas 80 a 95 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), confirmando la Resolución Determinativa Nº 17-00584-13, dando lugar a que la empresa demandante, interponga Recurso Jerárquico en contra de esta última resolución de Alzada (fojas 115 a 117 y vuelta del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), que fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0861/2014 de 13 de junio (fojas 142 a 157 y vuelta del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), mediante la cual revocó parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-LPZ-RA 0222/2014, y consiguientemente modificó la deuda establecida en la Resolución Determinativa impugnada de Bs. 755.404 a Bs. 755.196.

#### **IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA**

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

Que el motivo de la *litis* dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo a los siguientes supuestos: **1)** Si la autoridad demandada confirmó incorrectamente la depuración de las facturas no dosificadas, las cuales a criterio de la parte demandante son válidas para crédito fiscal; **2)** Si las

facturas presentadas son válidas, ya que cumplen lo señalado por los numerales 1, 4 y 5 del artículo 70 de la Ley N° 2492, puesto que señalan la procedencia y cuantía; **3)** Si se sancionó equivocadamente a la empresa demandante por supuestamente no contar con las facturas originales Nos. 11206, 2822, 118796 y 1371, contraviniendo el numeral 1), parágrafo I del artículo 41 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07; **4)** Si la factura N° 8056 fue depurada incorrectamente, sin considerar la actividad de la empresa la cual es el transporte interdepartamental de pasajeros; **5)** Si equivocadamente se sancionó a la empresa demandante por incumplimiento a deberes formales por las facturas Nos. 17694, 17898 y 844; y **6)** Si la Resolución Determinativa N° 17-00584-13, se encuentra viciada de nulidad, por no cumplir con lo establecido en los artículos 99 de la Ley N° 2492 y 28 de la Ley N° 2341, así como por haberse impuesto una doble sanción.

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

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

### **V.1.- Análisis y fundamentación**

En consideración a la argumentación de la empresa demandante, en función de la estructura de su memorial de demanda, esta Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia tiene la obligación de resolver como primer punto el reclamo planteado en la forma, para luego resolver los reclamos de fondo, ya que de encontrar alguna infracción en la forma, sería innecesario entrar al fondo, por lo que de la revisión de los antecedentes del proceso y las normas aplicadas a la materia, se pasa a resolver los agravios identificados conforme los fundamentos y razonamientos que a continuación se expresan:

Respecto al reclamo **6)**, es preciso y necesario señalar previamente que, este Tribunal, dentro su amplia jurisprudencia, ha determinado que la nulidad procesal, no sólo constituye una decisión de última *ratio*, sino que, además solo procederá por razones expresamente señaladas en la ley (principio de especificidad), o cuando se evidencia una flagrante vulneración a determinados derechos, que hacen al debido proceso, entre ellos los de acceso a la justicia, a la defensa y otros, así como también, conforme al principio de trascendencia, cuando el vicio procesal haya tenido incidencias en perjuicio de una de las partes, de tal modo que, sin la existencia de ese vicio, los resultados del fallo hubieran sido diferentes.

En ese entendido, cabe señalar que el artículo 99, parágrafo II de la Ley N° 2492, establece que: "*II. La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente*", estableciendo ésta



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

misma disposición al final del párrafo que: *"la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa"*; por su parte, el artículo 19 del Decreto Supremo N° 27310 de 9 de enero de 2004, Reglamento al Código Tributario Boliviano, dispone que: *"La Resolución Determinativa deberá consignar los requisitos mínimos establecidos en el Artículo 99° de la Ley N° 2492. Las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo a lo establecido por el artículo 47 de dicha ley"*.

De la interpretación de la normativa citada, se establece que corresponde a la Administración Tributaria, al momento de emitir la Resolución Determinativa, dar estricto cumplimiento a los requisitos expresamente determinados, que observan entre otros, el contemplar todos los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que respalden la emisión de la Resolución Determinativa, efectuando una adecuada fundamentación de hecho y derecho sobre la deuda tributaria, situación que de ser cumplida, posteriormente conducirá a la adecuada y específica determinación legal del tributo omitido; lo que significa que la Resolución Determinativa debe contener una adecuada fundamentación jurídica y fáctica que permita conocer al justiciable, cuáles fueron los motivos y normas en que se basó la resolución, protegiendo de esta forma, el derecho que tienen los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho establece.

Ahora bien, de la revisión de la Resolución Determinativa N° 17-00584-13 de 8 de noviembre, se observa que la Administración Tributaria determinó de oficio sobre base cierta obligaciones impositivas del contribuyente, Empresa Línea Sindical Trans Azul, que ascienden a UFV 401.647, equivalentes a Bs.755.404, por concepto de tributo omitido, intereses, multa por omisión de pago y multas por incumplimiento a deberes formales de los periodos fiscales febrero y marzo de 2010; así como las multas por un total de UFV 6.900, establecidas en las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 57439, 57440, 57441, 57442 y 57443 (fojas 342 a 346 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos), resolución que expone en un cuadro la evaluación de los descargos formulados y la pruebas aportadas, estableciéndose que no cursan mayores pruebas que desvirtúen el cargo establecido.

Bajo esos antecedentes, se advierte que la Resolución Determinativa pronunciada por la Administración Tributaria, cumple con los requisitos establecidos en los artículos 99 de la Ley N° 2492 y 19 del Decreto Supremo 27310, toda vez que contiene una explicación detallada de cómo fue el procedimiento y los medios que se utilizó para efectuar el cálculo para la determinación del monto, estableciéndose de manera clara e indubitable, los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que la sustentan o fundamentan, habiéndose determinado el monto en base a lo dispuesto por los artículos 43 y 47 de la Ley N° 2492, lo cual implica que dicha Resolución Determinativa, cuenta con la argumentación jurídica y técnica que respalde

plenamente la determinación del impuesto omitido, más aún si el tributo omitido ha sido determinado en base al método de base cierta, hechos los cuales determinan que no existe duda razonable.

Por consiguiente, el vicio acusado por la empresa demandante, respecto a que la resolución determinativa no cuenta con los requisitos y elementos necesarios del acto administrativo, contenidos en el artículo 99 de la Ley N° 2492, no es evidente, careciendo de todo sustento fáctico y legal, debiendo aclararse también que el artículo 28 de la Ley N° 2341, no puede ser aplicado supletoriamente en el caso concreto, toda vez que en virtud a lo dispuesto por el artículo 201 de la Ley N° 2492, la misma contiene disposición expresa en su artículo 99.

Por otro lado, respecto a la doble sanción que acusa la empresa demandante, se advierte que la Administración Tributaria observó 129 notas fiscales en primera instancia, para luego depurar 105, validando 24, siendo estas últimas observadas también por contener errores de registro en el Libro de Compras Módulo Da Vinci, conforme se tiene del cuadro de depuración de notas fiscales inserto en la Resolución Determinativa N° 17-00584-13, por lo que no se evidencia la existencia de una doble sanción como acusó la empresa demandante.

Sobre el reclamo **1)**, respecto a la validez del crédito fiscal, se tiene que existen otros requisitos que deben ser cumplidos para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara ante la Administración Tributaria, los cuales son: **a)** La existencia de la factura original; **b)** Que la compra se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; y; **c)** Que la transacción haya sido efectivamente realizada.

En ese sentido, las disposiciones vigentes y los principios generales del derecho tributario nos permiten concluir que el cómputo de un crédito fiscal en el IVA está determinado a la existencia real de una operación, que en principio se encuentre respaldada por un documento debidamente emitido, correspondiendo al responsable que pretende hacer valer los mismos, demostrar dicha existencia cuando ello esté en duda y sea requerido de manera fundada por el fisco. En tal merito, no basta con cumplir con las formalidades que requieren las normas, pues adicionalmente, cuando ello sea necesario, deberá probarse que la operación existió, pudiendo recurrirse a cualquier medio de prueba procesal como ser: libros contables, inventario de la firma, pericias, que la operación se ha pagado y a quién, particularmente si se utilizan medios de pago requeridos, como cheques propios o transferencias bancarias, entre otros.

Así, para una mejor comprensión de los actos administrativos de la Administración Tributaria, referente al incumplimiento de los requisitos del crédito fiscal; la Ley N° 843 en su artículo 4, inciso a), señala que: *"El hecho imponible se perfeccionará: a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá*



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

*obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente'; por su parte, el inciso a) del artículo 8 de la misma Ley, establece que: "Del impuesto determinado por la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán: a) 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. Solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen".*

Por otro lado, el numeral 4 del artículo 70 de la Ley N° 2492, señala que son obligaciones tributarias del sujeto pasivo: *"4. Respalda 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 períodos fiscales prescritos. Sin embargo en este caso la Administración Tributaria no podrá determinar deuda tributarias que oportunamente no las hubiera determinado y cobrado."*

De la normativa glosada precedentemente, se establece que la obligación tributaria está determinada por el hecho imponible, en este caso, son las normas tributarias las que regulan y determinan cuáles son los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones tributarias, tomando en cuenta que no solamente se considera la existencia material del objeto del hecho imponible, sino todo el conjunto de circunstancias que dan origen a la obligación tributaria, para el efecto, deben de acreditarse estos hechos imponibles a través de notas fiscales y otros documentos que demuestren que efectivamente se realizó la operación.

**Así, de la revisión de la resolución impugnada (pag. 24 y 25), se advierte que la autoridad demandada determinó confirmar la depuración de las notas fiscales por no haber sido debidamente dosificadas, facturas que se encuentran observadas con el código "a) Nota fiscal no dosificada", criterio que es absolutamente errado, toda vez que conforme al principio de buena fe, contenido en el artículo 69 de la Ley N° 2492, se tiene que no puede atribuírsele al sujeto pasivo responsabilidades que son competencia de terceros, sin tomar en cuenta que el contribuyente es únicamente el responsable de la recepción y pago de la factura o nota fiscal extendida por el proveedor, siendo este último el emisor de la nota fiscal y el responsable de la dosificación de la factura.**

**Es necesario considerar también que si bien es cierto que la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, en su artículo 41, numeral II, establece que una factura no dosificada no es válida para el cómputo del crédito fiscal, este Tribunal Supremo de Justicia ha establecido a través de las Sentencias Nos. 213/2017 de 18 de abril, 438/2016 de 19 de septiembre y 124/2017 de 13 de marzo, que el contribuyente no cuenta con los elementos para verificar que esta condición sea cumplida por el emisor de la nota fiscal, atribuciones que tiene la Administración Tributaria, pudiendo sancionar al responsable de la emisión de la nota fiscal sin dosificación, por lo que la falta de dosificación no puede ser atribuida al sujeto pasivo; en el caso presente la Línea Sindical Trans Azul no puede ser privada del crédito fiscal por falta de dosificación, como equivocadamente determinó la Autoridad General de Impugnación Tributaria, correspondiendo revocar esa determinación, disponiendo que las facturas que fueron observadas por la Administración Tributaria con el código "a)", sean válidas para efectos de crédito fiscal a favor de la empresa demandante.**

Sobre los agravios **2), 3) y 4)**, se tiene que de la lectura de los puntos reclamados en la demanda, claramente se evidencia que no cuentan con la carga argumentativa necesaria, siendo estos reclamos imprecisos y genéricos, además de no establecer de qué forma se habría procedido a una incorrecta interpretación o aplicación de las normas tributarias, en ese sentido, no obstante que la demanda cursante de fojas 29 a 33, reproduce los argumentos expuestos tanto en el recurso de alzada de fojas 14 a 17, como en el recurso jerárquico de fojas 115 a 117 y vuelta, ambos del Anexo 1 de los antecedentes administrativos, cabe hacer notar que, así como es deber del juez administrativo el fundamentar y motivar sus decisiones, es deber de la parte demandante dentro el proceso contencioso administrativo, insertar la carga de demostrar con argumentos adecuados la posible equivocación en la que se habría incurrido, situación que no sucedió en el presente caso, teniendo una resolución jerárquica impugnada que contiene afirmaciones claras y razonamientos concretos, aclarando que para impugnarla en la vía contenciosa administrativa, no sólo basta reiterar los argumentos que ya fueron de conocimiento, análisis y resolución en sede administrativa, sino que el demandante debe demostrar con razonamientos normativos las argumentaciones por las cuales considera que los fundamentos de su demanda, son suficientes para modificar o anular la resolución impugnada, la cual abre la competencia de este Tribunal Supremo de Justicia para el conocimiento de la acción contenciosa administrativa, por cuanto, tales inferencias reiterativas que se pretenden como argumentos en la demanda contenciosa administrativa, no son gravitantes para desvirtuar la presunción de legitimidad de los actos administrativos y la sentencia administrativa pasada en autoridad de cosa juzgada; y menos aún cuando se refieren de manera general, sin establecer la normativa y hechos vulnerados supuestamente por la autoridad demandada, debiendo apoyarse en una pretensión con buenas razones, que permitan la defensa de un derecho y que la



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

fundamentación de enunciados normativos que consistan en la demostración material de lo demandado.

Por lo expuesto, en el caso presente, este Tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa en la demanda por parte de la empresa demandante, no estando demostradas las infracciones en que hubiera incurrido la autoridad demandada, referente a los puntos objeto de análisis, quedando establecido que los actos de la Autoridad General de Impugnación Tributaria fueron correctos sobre estos puntos.

Finalmente, respecto al reclamo **5)**, referente a las facturas Nos. 17694, 17898 y 844, que a criterio de la empresa demandante fueron depuradas por un error del sistema de autorización en la captura de información que no asimiló los últimos dígitos del número de autorización, siendo dicho error atribuible a la Administración Tributaria, se tiene que este agravio fue acusado en el recurso jerárquico (fojas 115 a 117 y vuelta del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), de manera general, es decir que el recurrente no precisó qué facturas eran las afectadas, habiendo recién en la presente demanda contenciosa administrativa señalado cuáles serían esas facturas, por lo que este Tribunal Supremo de Justicia no puede ingresar a analizar este punto reclamado, toda vez que su función es la de realizar un control de legalidad sobre los actos que fueron oportunamente reclamados en instancias administrativas, como se tiene señalado *ut supra*, ya que de ingresar a resolver aspectos distintos a los que fueron reclamados en sede administrativa, se estaría actuando de manera *ultra petita*, situación que no puede suscitarse, resguardando así el principio de congruencia que debe observarse en el trámite de todo proceso.

## V.2.- Conclusiones

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que no son evidentes los reclamos planteados por la Línea Sindical Trans Azul, y consiguientemente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no incurrió en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el **numeral IV** de la presente resolución, que constituyen el objeto del proceso, no existiendo ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se advierte que la autoridad demandada interpretó y aplicó correctamente las normas jurídicas, en consecuencia se debe mantener firme la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **PROBADA** en parte la demanda contenciosa administrativa de fojas 29 a 33, interpuesta por Walter Morante Navarro en su calidad de representante legal de la Línea Sindical Trans Azul, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia,

se dispone que se modifique la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0861/2014 de 13 de junio en cuanto a las validez de las notas fiscales observadas con código a. (falta de dosificación), manteniendo firme y subsistente en todo lo demás dicha resolución.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

*Regístrese, comuníquese y archívese.*

  
José Antonio Revilla Martínez  
**PRESIDENTE**

  
María Cristina Díaz Sosa  
**DECANA**

  
Esteban Miranda Terán  
**MAGISTRADO**

  
Marco Ernesto Jaimes Molina  
**MAGISTRADO**

  
Juan Carlos Berrios Albizu  
**MAGISTRADO**

  
Carlos Alberto Egúez Añez  
**MAGISTRADO**

  
Ricardo Torres Echalar  
**MAGISTRADO**

  
Olvis Egúez Oliva  
**MAGISTRADO**

  
Edwin Aguayo Arando  
**MAGISTRADO**


  
Sandra Magaly Mendiola Bejarano  
**SECRETARIA DE SALA PLENA**





Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

<b>TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA</b> <b>ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA</b> <b>SALA PLENA</b>
GESTIÓN: .. 2018 .....
SENTENCIA N° ... 80 ... FECHA 31 de enero .....
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2018 .....
<u>Conferre.</u>
VOTO DISIDENTE: .....

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

49



TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL  
DEL  
ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA  
**CITACIONES Y NOTIFICACIONES**  
SALA PLENA

**EXPE. 812.17014.....**

En Secretaría de Sala Plena a horas 11:40 del día Martes 08 de Septiembre de 2020, notifiqué a:

Verónica Juliana Nandy Tapia  
SIN

Con 8012018 Sentencia; mediante Cédula fijada en Secretaría de Sala Plena del Tribunal Supremo de justicia en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

**CERTIFICO:**

Gonzalo Chambl Canasi  
OFICIAL DE DILIGENCIAS  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

María Elena Yucra M.  
8033782 cba

En Secretaría de Sala Plena a horas 11:03 del día Martes 08 de Septiembre de 2020, notifiqué a:

Daniela David Valdivia Carrizosa  
ABIT

Con Sentencia 8012018; mediante Cédula fijada en Secretaría de Sala Plena del Tribunal Supremo de justicia en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

**CERTIFICO:**

Gonzalo Chambl Canasi  
OFICIAL DE DILIGENCIAS  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

María Yucra M.  
8033782 cba