Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA:	126/2018.
FECHA:	Sucre, 21 de marzo de 2018.
EXPEDIENTE:	923/2014.
PROCESO :	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR:	**Olvis Egüez Oliva.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 106 a 111, presentada por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0910/2014 de 23 de junio, pronunciada por la AGIT de fs. 58 a 105 vta.; la contestación de fs. 151 a 157; la réplica de fs. 179 a 182 vta.; la dúplica de fs. 185 a 186; el apersonamiento del tercero interesado de fs. 145 a 148; y, todo cuanto convino ver.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Mediante memorial presentado el 18 de septiembre de 2014, la entidad demandante sostiene que, en uso de las atribuciones conferidas por el Código Tributario, la Administración Tributaria (AT) procedió a la fiscalización bajo la Modalidad de Orden de Verificación Interna de las obligaciones Impositivas del contribuyente Servicios Petroleros Bolivianos SERPETBOL Ltda., correspondientes al Crédito Fiscal del IVA de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2010, de acuerdo a la orden de Verificación Interna N° 0012OVI08438.

Refiere que, bajo ese antecedente la AT emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/VC/00803/2012 de 07 de diciembre y en su mérito la Resolución Determinativa N° 17-00038-13 de 25 de marzo de 2013, esta última fue impugnada por el contribuyente y en etapa recursiva, la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1946/2013 de 28 de octubre anuló la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0626/2013 de 19 de julio, disponiendo que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) emita una nueva Resolución, esta vez pronunciándose de manera fundamentada respecto a las pruebas presentadas por el sujeto pasivo en instancia recursiva, en consecuencia la ARIT emitió una nueva Resolución revocando la Resolución Determinativa N° 17-00038-13, ante esta decisión la AT como el mismo contribuyente interpusieron recurso jerárquico, emitiendo la AGIT la Resolución de Recurso Jerárquico ahora impugnada que revocó parcialmente la Resolución de Alzada, modificando la deuda tributaria de UFV's 534.428 (quinientos treinta y cuatro mil cuatrocientos veintiocho 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda) equivalente a Bs 972.403 (novecientos setenta y dos mil cuatrocientos tres 00/100

bolivianos) a UFV's 446.796 (cuatrocientos cuarenta y seis mil setecientos noventa y seis 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda) equivalentes a Bs 812.955 (ochocientos doce mil novecientos cincuenta y cinco 00/100 bolivianos) incluyendo el tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago correspondiente a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2010, denunciando la AT la existencia de agravios en esta Resolución, al haberse revocado sus observaciones a las facturas 869, 1806, 1809, 2833, 2934 y las Actas por Contravenciones Tributarias.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Considerando agotada la vía administrativa así como la de impugnación, el demandante sustentó su demanda con los siguientes argumentos:

- **Sobre la depuración revocada.**

Argumenta que, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0910/2014, confirmó lo resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0068/2014 en lo que respecta a las observaciones de la AT concernientes a las notas fiscales N° 869, 1806, 1809, 2833 y 2834, las cuales habrían sido revocadas sin fundamento jurídico ni sustento legal, vulnerando la seguridad jurídica, el principio de probidad y respeto a los derechos.

Señala que, con relación a la validez de las Notas Fiscales observadas, de conformidad a lo dispuesto por el art. 41.I.2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, si bien estos documentos se encontraban materialmente en posesión del contribuyente, los mismos carecerían de valor y eficacia jurídica para sustentar el crédito fiscal reclamado.

Respecto de la afirmación de la AGIT de que no se puede atribuir del todo al contribuyente la responsabilidad de la dosificación de una factura emitida por el proveedor, porque el mismo no tendría los mecanismos para saber si la factura emitida es legal, refiere que, el sujeto pasivo tiene la obligación de respaldar las transacciones realizadas, así como el deber de demostrar que las facturas estaban autorizadas, sin embargo, se evidenció que el contribuyente no efectuó ningún reclamo a sus proveedores quienes podían haber aportado documentación a su favor.

Afirma que, para el cómputo del crédito fiscal, una factura no tiene validez por si misma sino cuando cumple estrictamente con los requisitos de validez, de modo tal que no exista duda que las operaciones que originaron la emisión de la factura hayan sido consumadas, que el proveedor sea efectivamente el consignado en la factura, y haya sido el que efectivamente recibió el pago por la transacción, por lo que, al no existir medios fehacientes de pago suficientes de las facturas presentadas, no se puede validar la transacción.

Añade que, al presentar el contribuyente documentación en etapa recursiva y no así en etapa administrativa, es decir fuera del plazo otorgado por la AT, la entidad demandante no tuvo acceso a la información y documentación para comprobar si las transacciones fueron efectivamente realizadas, es por ello que considera que al aceptar la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) la referida prueba, se

vulneraron los procedimientos tributarios, pues el contribuyente, en caso de no contar con determinada documentación, observando los arts. 70, 76 y 81 del CTB, y 2 del D.S. Nº 27874, debió proponerla antes de la emisión de la Resolución Determinativa, señalando por escrito que no contaba con la misma y que sería presentada posteriormente.

- **Sobre las Actas por Contravenciones Tributarias.**

Refiere que, las multas por incumplimiento a deberes formales fueron sancionadas a través de Actas por Contravenciones Tributarias, vinculadas al procedimiento de determinación, producto de la revisión de la documentación proporcionada por el contribuyente, evidenciándose que se registraron notas fiscales con errores en el número de factura, en el registro del número de autorización en el Libro de Compras IVA Notariado y en medio magnético Da Vinci.

Señala que, la AGIT dejó sin efecto las Actas por Contravenciones Tributarias 56203, 56204, 56205, 56206, 56207 y 56208 emitidas por el Incumplimiento de Deberes Formales del contribuyente, en observancia de los arts. 47 y 50 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0016-07, Anexo A).3.2 de la RND Nº 10-0037-07, art. 1.II.4.2.1 de la RND Nº 10-0030-11 modificatoria de la RND 10-0037-07, sin considerar que la Vista de Cargo así como la Resolución Determinativa contendrían el detalle de las facturas con errores, causando así agravios al Estado.

I.3. Petitorio.

Con los argumentos precedentes, la AT solicitó se declare probada su demanda, y en su mérito se revoque parcialmente la Resolución impugnada y la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0068/2014 de 17 de febrero emitida por la ARIT, y en definitiva se confirme en su totalidad la Resolución Determinativa Nº 17-00038-13 de 21 de marzo de 2013.

II. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA

Mediante memorial presentado el 07 de mayo de 2015 de fs. 151 a 157, la AGIT respondió negativamente a la demanda de autos, solicitando se declare improbada la misma, y en su mérito se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0910/2014 de 23 de junio, petitorio sustentado con los siguientes argumentos:

-Sobre la depuración de las notas fiscales.

Con relación a que las notas fiscales 869, 1806, 1809, 2833 y 2834 no cumplirían con lo establecido por los arts. 4 y 8 de la Ley 843, así como lo establecido en el art. 41 de la RND 10-0016-07, refiere que, la entidad demandante no señala qué pruebas, ni cómo las mismas no sustentan los fundamentos de la Resolución Jerárquica, incumpliéndose el art. 326 del Código de Procedimiento Civil, por lo que la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia no podría pronunciarse sobre documentación desconocida a que se hace referencia en la demanda.

Señala que, la entidad demandante no demostró una incorrecta valoración de la prueba, existiendo tergiversaciones en la interpretación de la norma, de los hechos, así como de los antecedentes del proceso, pues en la demanda solo se cuestiona el análisis de las notas fiscales 869, 1806, 1809, 2833 y 2834 observadas por la propia AT como resultado del proceso de determinación que estableció la apropiación indebida de crédito fiscal, emergente de facturas que no habrían cumplido con los requisitos de validez de conformidad a los arts. 70.4.5 y 6 del CTB, y 8 de la Ley 843, haciendo hincapié en las previsiones de los arts. 4 y 8 inc. a) de la Ley 843, y 8 del D.S. 21530, 70 incs. 4) y 5) del CTB que regulan el IVA y la obligación del sujeto pasivo de respaldar sus actividades a través de libros y otros.

Refiere respecto a la Observación Código 1 "Sin medio de pago al proveedor" en las facturas 1809, 1806 y 869 que, el reclamo de la AT se debió a que la instancia de Alzada valoró pruebas del sujeto pasivo presuntamente vulnerando el art. 81 del CTB, al respecto, analizando el pronunciamiento de la ARIT en el caso de la factura 1809 señala que, esta instancia fundamentó su análisis de la documentación presentada como descargo por el sujeto pasivo ante la Vista de Cargo, y si bien se mencionó el Libro Diario y Mayor presentados en alzada, solo fue para corroborar al contabilización consignada en los Comprobantes de Egreso y el respectivo Cheque, que fueron de conocimiento de la AT en la etapa administrativa; con relación a la factura 1806, la revocatoria a la observación de la AT se basó en el análisis del comprobante de egreso E-11040492, recibo oficial, cheque N° 18039-8 y el estado de cuenta; respecto a la factura 869, la observación de la AT se debió a que el contribuyente no habría presentado suficiente documentación antes de la emisión de la Resolución Determinativa, así como tampoco demostrado en etapa recursiva que la omisión en la presentación de la prueba fue ajena a su voluntad, al respecto señala que, el pronunciamiento de la Resolución del Recurso de Alzada para revocar la observación, se fundó a la existencia del comprobante de egreso E-10110646, extracto de cuenta corriente N° 1042-231114 y certificado SGNO-007/20013, y si bien adicionalmente se consideró la carta de crédito N° SDC-3571/10 presentada en alzada, solamente sirvió para acreditar el medio de pago presentado en etapa administrativa y conforme las observaciones de la Resolución Determinativa, por lo que su presentación no requería cumplir con los requisitos del art. 81 del CTB.

Con relación a las notas fiscales 2833 y 2834 (Observación Código 3, no dosificadas por el SIN) afirma que, la AT estableció en su Resolución Determinativa que: "...no se desvirtúa la observación de no dosificada por el SIN", manteniendo el reparo por el crédito fiscal señalando: "factura no autorizada por el SIN", entendiéndose que la presentación de los comprobantes de egreso, recibo de tesorería firmado, cheque y extracto, no ameritaron observación alguna, pues la AT extrañó solamente la falta de aclaración sobre la no dosificación; sobre este último aspecto, la Autoridad demandada señala que, la AT en compulsa con la información obtenida del sistema GAUSS estableció que el rango autorizado para el número de autorización 7001011482345 fue del 701 al 800, y al no encontrarse las facturas observadas dentro del mismo fueron depuradas, sin embargo, el art. 3 inc. l) de la RND 10-0016-07 establecería que la obligación de la

solicitud del número de autorización le corresponde al emisor, de ahí que, la falta de dosificación no podría ser atribuible al beneficiario del crédito fiscal IVA, al no contar este con los medios para verificar que la factura que recibe de su proveedor sea correcta, por lo cual, continúa señalando, al no existir observación alguna por parte de la AT respecto a los medios fehacientes de pago presentados por SERPETBOL Ltda. (comprobantes de egreso, recibos de tesorería y cheques), se evidenció la existencia de las transacciones así como el cumplimiento de la obligación de demostrar el crédito fiscal a su favor del sujeto pasivo, conforme lo señalado por el art. 70.4 y 5 del CTB, no correspondiendo la depuración del crédito fiscal por las facturas 2833 y 2834.

Concluye señalando que, al igual que la ARIT basó su decisión en documentación que cumple con lo dispuesto por el art. 81 del CTB al no haberse incluido prueba nueva que no hubiera sido puesta a conocimiento de la AT.

-Sobre las Actas por Contravenciones Tributarias.

Refiere que, el incumplimiento al deber formal como señala la AT no se adecua al hecho que se pretende sancionar, toda vez que el art. 47 de la RND N° 10-0016-07 no establecería la obligación de registrar en los libros de compras IVA, físicos y notariados información sin errores, es decir, no existe una norma en particular que tipifique los errores de los Registros de Compras como incumplimiento al deber formal, en consecuencia no correspondería sancionar esta conducta.

Señala que, a partir del 9 de octubre de 2011, mediante la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, se incorporó al Anexo A de la RND N° 10-0037-07 como deber formal específico, en el numeral 4.2.1 la presentación de Libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da-Vinci-LCV, sin errores por período fiscal.

Por otra parte señala que, la entidad demandante no demostró que la AGIT hubiera incurrido en interpretación errónea –se entiende la normativa aplicable-, tampoco se detallaron las pruebas referidas a los medios fehacientes de pago de cada una de las notas fiscales, carencia argumentativa que no podría ser suplida por este Alto Tribunal.

Concluyó citando la línea doctrinal de la Autoridad de Impugnación Tributaria contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.3, STG-RJ/0221/2016, Sentencias N° 510/2013 de 27 de noviembre y 272/2012 de 15 de noviembre dictadas por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

III. APERSONAMIENTO DEL TERCERO INTERESADO.

Mediante memorial presentado el 7 de mayo de 2015 de fs. 145 a 148, SERPETBOL Ltda. se apersonó dentro de la presente causa en calidad de tercero interesado, rechazando los argumentos de la demanda y solicitando se declara improbada la misma con costas, aduciendo lo siguiente:

Refiere que, el 21 de octubre de 2014 la empresa fue notificada con el PIET 1150/2014 de 6 de octubre, y que al encontrarse la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0910/2014 ejecutoriada, esta se constituiría en un título de ejecución tributaria, por lo que, la entidad demandante no podría requerir la modificación de los importes dispuestos por la instancia de impugnación jerárquica, más aun cuando la propia AT aceptó mediante resolución expresa el plan de pagos solicitado por la empresa, que en la actualidad se vienen cancelando.

Respecto de la depuración del crédito fiscal de las transacciones observadas por incumplimiento de los arts. 70.4 y 5, y 81 del CTB, -notas fiscales 869, 1806, 1809, 2833 y 2834- señala que, la empresa cumplió con la presentación de la documentación de respaldo requerida para beneficiarse del crédito fiscal.

Con relación a las Actas por Contravenciones Tributarias señala que, no existió precisión en la identificación de la conducta que configuraría la contravención alegada, lesionándose así el debido proceso, tampoco se expresó cual sería la transacción o registro de nota fiscal que motiva la imposición de la sanción.

IV. RÉPLICA Y DÚPLICA.

La entidad demandante, mediante memorial presentado el 28 de mayo de 2015, cursante de fs. 179 a 182 vta., reiterando en lo sustancial los puntos de su demanda, presentó su réplica volviendo a solicitar se declare probada su pretensión.

Finalmente, mediante memorial de 7 de julio de 2015, cursante de fs. 185 a 186, la AGIT presentó dúplica a los argumentos expuestos por el demandante en su réplica, solicitando en suma se declare improbada la demanda y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0910/2014 de 23 de junio.

V. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Cumplidos los rigores procesales administrativos en sede de la AT, así como ante las Autoridades de Impugnación Tributaria, corresponde individualizar los antecedentes que informan la presente causa.

1. Mediante Resolución Determinativa N° 17-00038-13 de 21 de marzo de 2013, la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, basada en la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/VC/00803/2012 de 7 de diciembre, determinó obligaciones impositivas del contribuyente SERPETBOL Ltda., consistentes en: **a)** El monto de UFV'S 534.428 o su equivalente a Bs 972.403, por tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multa por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales; **b)** Califica la conducta del contribuyente como Omisión de Pago, por adecuarse a lo establecido por el art. 165 del CTB y 42 del D.S. 27310, sancionándose con una multa igual al 100% sobre el tributo omitido 237.435 UFV's equivalentes a Bs 432.018 a la fecha de la emisión de la resolución; y, **c)** Sancionar al sujeto pasivo con la multa de 4.950 UFV's

equivalente a Bs 9.007 por incumplimiento a deberes formales, de acuerdo a lo establecido por los arts. 162 y 169.I del CTB, caso 3) del nums. 1 y 3 del art. 18 de la RND 10-0037-07 de fs. 1 a 16 del primer cuerpo.

2. Recurso de Alzada de 12 de abril de 2013, cursante a fs. 42 a 50 vta., interpuesto por SERPETBOL Ltda., impugnando la Resolución Determinativa GRACO N° 17-00038-13 de 21 de marzo de 2013, resuelto a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0626/2013 de 19 de julio que confirmó la Resolución Determinativa impugnada, cursante a fs. 111 a 137.

3. Recurso Jerárquico de 27 de agosto de 2013, interpuesto por SERPETBOL Ltda., impugnando la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0626/2013 de 19 de julio, y el Auto motivado de 05 de agosto de 2013 de fs. 207 a 215 vta. del segundo cuerpo, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1946/2013 de 28 de octubre que anuló la Resolución impugnada, disponiendo que la ARIT Santa Cruz emita una nueva Resolución en la que se pronuncie de manera fundamentada sobre las pruebas presentadas por el sujeto pasivo, cursante a fs. 245 a 258 vta. del segundo cuerpo.

4. Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0068/2014 de 17 de febrero, la misma que resolvió revocar parcialmente la Resolución Determinativa GRACO N° 17-00038-13 de 21 de marzo de 2013, dejando sin efecto el tributo omitido por 37.034,74 UFV's equivalentes a Bs. 57.672,46 y mantener firme y subsistente el Tributo Omitido por 200.400,05 UFV's equivalente a Bs. 312.520,54 y las Multas por Omisión de Pago e Incumplimiento a deberes formales por 4.950 UFV's, cursante a fs. 306 a 338 del segundo cuerpo.

5. Recurso de Jerárquico de 11 de marzo de 2014, interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) del SIN, impugnando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0068/2014 de 17 de febrero de 2014, cursante a fs. 375 a 381 del segundo cuerpo.

VI. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

De la compulsa de los datos que informan el proceso, se desprende el objeto de la presente controversia, consistiendo la misma en los siguientes puntos:

1. Si las observaciones de la AT con relación a las notas fiscales N° 869, 1806, 1809, 2833 y 2834 fueron revocadas sin fundamento jurídico, siendo que las mismas, según la entidad demandante, no se encontraban debidamente respaldadas a través de medios fehacientes de pago y tampoco fueron debidamente dosificadas.

2. Si es obligación del contribuyente demostrar que las facturas emitidas en su favor se encuentran debidamente dosificadas.

3. Si por haberse admitido la prueba presentada por el contribuyente en etapa recursiva, la AIT vulneró los arts. 70, 76 y 81 del CTB, y 2 del D.S. N° 27874, trastocando el procedimiento tributario.

4. Si la decisión de la AGIT de dejar sin efecto las Actas por Contravenciones Tributarias 56203, 56204, 56205, 56206, 56207 y 56208 se encuentra enmarcada en la normativa legal aplicable al caso concreto.

VII. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

De los antecedentes obrantes en el mamotreto se tiene que, emergente del proceso de Verificación Interna con Orden N° 0012OVI08438, la AT fiscalizó el cumplimiento de las obligaciones impositivas del contribuyente SERPETBOL Ltda. con relación al crédito fiscal del IVA de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2010, emitiéndose la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/VC/00803/2012 de 07 de diciembre y en su mérito la Resolución Determinativa N° 17-00038-13 de 25 de marzo de 2013, estableciendo esta última: **1)** Determinar sobre base cierta las obligaciones del contribuyente en un monto de UFV's 534.428 equivalente a Bs 972.403 correspondiente al tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multa por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales; **2)** Calificar la conducta del contribuyente como omisión de pago, previsto en los arts. 165 del CTB y 42 del D.S. 27310, sancionándose con una multa del 100% sobre el tributo omitido de UFV's 237.435 equivalente a Bs 432.018; y, **3)** Sancionar al sujeto pasivo con la multa de UFV's 4.950 equivalente a Bs 9.007 por incumplimiento de deberes formales, en aplicación de los arts. 162 y 169.I del CTB, caso 3) numerales 1 y 3 del art. 18 de la RND 10-0037.

Siendo el análisis y valoración de los descargos presentados por el contribuyente a las facturas observadas y específicamente respecto de las que motivan la presente acción, el siguiente:

Número de factura	**Proveedor**	**Importe de la factura**	**Importe observado**	**Detalle de la observación**	**Documentos de descargo**	**Explicación**
869	Import Export Las Lomas	330.886,76	330.886,76	Sin medio de pago al proveedor	Comprobante de egreso N° 10110646 que incluye la factura observada, orden de compra pero sin medios de pago al proveedor	Sin medios de pago
2833	Transporta	28.280,	28.280,	No	Comproba	Factura

	dora Puerto Suarez S.R.L.	00	00	dosificación/ sin medio de pago	nte de egreso, recibo de tesorería, cheque y extracto, ninguna aclaración sobre la no dosificación del SIN de la factura observada.	no autorizada por el SIN
2834	Transportadora Puerto Suarez S.R.L.	21.210,00	21.210,00	No dosificación/ sin medio de pago	Comprobante de egreso, recibo de tesorería, cheque y extracto, ninguna aclaración sobre la no dosificación del SIN de la factura observada.	Factura no autorizada por el SIN
1809	Transportadora El Carmen	57.645,74	57.645,74	Sin medio de pago al proveedor	Comprobante de diario por rendición de fondos, recibo de tesorería, cheque y extracto sin relación con la factura, No hay rendición aclarativa o justificación sobre el pago.	Sin medios de pago
1806	LUBRIMOR S.R.L.	5.611,80	5.611,80	Sin medio de pago al proveedo	Orden de compra, nota de venta,	

				r	comprobante de egreso vinculada a la factura y el proveedor, recibo de tesorería, recibo oficial del proveedor por cheque postdatado, cheque, estado de cuenta donde no figura el cheque sino una nota de crédito. La documentación no permite establecer si en el importe debitado se incluye el importe de la factura.	

El contribuyente impugnó esta decisión planteando recurso de alzada, sin embargo, es menester hacer hincapié en el memorial presentado el 7 de junio de 2013 de fs. 72 a 74 vta. por el que el administrado en la sustanciación de su recurso adjuntó prueba consistente en cuatro carpetas conteniendo documental referida a la validez del crédito fiscal observado por la AT, misma que no fue valorada por la ARIT a momento de emitir la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0626/2013 de 19 de julio, bajo el argumento de que dicha prueba debió ser presentada observando las formalidades del art. 81 del CTB y 217 de la Ley 3092, confirmándose la Resolución Determinativa impugnada.

Ante tal determinación, el contribuyente interpuso recurso jerárquico, y mediante memorial con cargo de recepción de 17 de septiembre de 2013 presentó "pruebas recientes" consistentes en los Libros Diario y Mayor del periodo fiscal observado, arguyendo que los mismos no fueron requeridos por la AT a tiempo de la depuración del crédito fiscal, sino mencionados recién en su recurso de alzada, solicitando se imprima el trámite establecido por el art. 81 del CTB; la AGIT, mediante Resolución de

Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1946/2013 de 28 de octubre, respecto de la documentación arrimada por el contribuyente en instancia de alzada refirió que, la misma fue presentada en original cuando ya cursaban las copias en los antecedentes administrativos, por lo cual dicha prueba en su momento fue analizada por la AT, no siendo necesario observar lo dispuesto por el art. 81 del CTB, por el contrario al ser documentación original correspondía su valoración conforme el art. 217 inc. a) de la misma norma, concluyendo que, la instancia de alzada dejó de valorar la prueba presentada por el contribuyente sin justificativo valedero, vulnerando así su derecho a la defensa, por lo cual anuló la Resolución impugnada, disponiendo que la ARIT Santa Cruz emita una nueva Resolución en la que exista un pronunciamiento fundamentado sobre las pruebas omitidas.

Es así que, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0068/2014 de 17 de febrero, la instancia de alzada revocó parcialmente la Resolución Determinativa GRACO N° 17-00038-13 de 21 de marzo de 2013, valorando esta vez la prueba presentada por el contribuyente ante la misma instancia por efecto del primer recurso de alzada, así como la prueba de reciente obtención presentada en la instancia jerárquica, resolviendo dejar sin efecto el tributo omitido por 37.034,74 UFV's equivalentes a Bs. 57.672,46 y mantener firme y subsistente el Tributo Omitido por 200.400,05 UFV's equivalente a Bs. 312.520,54 y las Multas por Omisión de Pago e Incumplimiento a deberes formales por 4.950 UFV's, decisión impugnada por GRACO Santa Cruz del SIN así como por el contribuyente, siendo resuelto el recurso jerárquico a través de la Resolución ahora cuestionada.

VII.1. Respecto a la revocatoria de depuración de las notas fiscales N° 869, 1806, 1809, 2833 y 2834, y si estas se encontraban debidamente respaldadas.-

El demandante denuncia la existencia de agravios por lo resuelto por la AIT en sus respectivas instancias con relación a las notas fiscales observadas, en tal sentido corresponde realizar el siguiente análisis.

La Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCA/RA 0068/2014 respecto de la factura 869 del proveedor Import Export Las Lomas Ltda. refirió que cuenta con el respaldo del comprobante de egreso E-10110646 registrando varias transacciones entre ellas la factura observada mediante carta de crédito, el extracto de cuenta corriente N° 1042-231114 y certificado SGNO-007/2013 emitido por el Banco Económico, adjuntando copia del comprobante de débito por operaciones "acreditivos" de importación de la cuenta corriente N° 1042-231114, así como la carta de crédito N° SDC-3571/10 presentada en instancia de alzada, considerando esta documentación suficiente para desvirtuar lo observado por la AT, revocándose por ello la depuración del crédito fiscal correspondiente a esta factura. A su turno, la AGIT en la Resolución impugnada acogió los fundamentos de la ARIT para confirmar la revocatoria de la depuración del crédito fiscal de la factura observada, aclarando que si bien la instancia de alzada consideró la carta de crédito N° SDC-3571/10, solo fue para corroborar el medio de pago presentado en etapa administrativa,

concluyendo que no eran necesarias las formalidades establecidas en el art. 81 del CTB.

Con relación a la factura 1806 emitida por LUBRIMOR S.R.L., depurada por considerarse inexistentes los medios de pago al proveedor, la instancia de alzada revocó esta decisión con el argumento de que la orden de compra, registro de ingreso a almacén, comprobante de egreso E-11040492, cheque N° 18039-8, recibo oficial N° 32803 por la recepción de cheque del BCP N° 18039, copia del cheque, y estado de la cuenta corriente, son suficiente evidencia del medio de pago. La AGIT al respecto señala que, la decisión de alzada se fundamentó en el análisis de la documentación presentada por el contribuyente ante la Vista de Cargo, la cual acreditó la existencia del medio de pago extrañado, sin incluir documentación nueva que no hubiera sido de conocimiento de la AT en etapa administrativa, no existiendo por lo mismo vulneración al art. 81 del CTB.

Respecto a la factura N° 1809 emitida por Transporte del Carmen, según la instancia de alzada, fue respaldada por el comprobante de egreso E-10120084, cheque N° 17235, extracto bancario que registra el cobro del cheque mencionado, si bien no presenta copia del cheque, de la revisión de los Libros Diario y Mayor los comprobantes se encontrarían registrados, considerando los mismos suficientes para desvirtuar las observaciones de la AT. La instancia jerárquica al respecto y confirmando la decisión de alzada, establece que la ARIT fundamentó su decisión en la documentación presentada por el sujeto pasivo ante la Vista de Cargo, y si bien se hace referencia a los Libros Diario y Mayor, solo fue para corroborar la contabilización consignada en los comprobantes de egreso y cheque, estos de conocimiento de la AT en etapa administrativa, no existiendo tampoco infracción del art. 81 del CTB.

La ARIT respecto de las notas fiscales 2833 y 2834 emitidas por la Transportadora "Puerto Suarez" refiere que, fueron respaldadas con los comprobantes de egreso E-10120963 y E-11010624, cheque Banco de Crédito N° 17411 y cheque Banco BISA N° 5864 a nombre del proveedor, así como por los extractos bancarios, contando a criterio de la instancia de alzada con el medio de pago y desestimando la observación de la AT, sin embargo refiere también que, si bien se evidenció la falta de dosificación de las facturas observadas, el crédito fiscal sería válido por estar respaldado por las facturas originales, estar vinculadas con la actividad gravada, y haberse acreditado la realización de la transacción. La AGIT en la Resolución en análisis refiere que, la propia AT en su Resolución Determinativa, señaló que no se desvirtuó la observación de la falta de dosificación por no estar autorizadas las facturas señaladas, no obstante, el sujeto pasivo como descargo ante la Vista de Cargo presentó comprobantes de egreso, recibo de tesorería, cheque y extracto, que no merecieron observación alguna, y al haberse extrañado solamente la falta de dosificación, la AGIT consideró cumplida la obligación de SERPETBOL Ltda. de demostrar la correspondencia del crédito fiscal a su favor, no siendo necesaria la aplicación del art. 81 del CTB, confirmando en este punto la decisión de alzada.

Siendo estos los argumentos de la AIT para revocar la depuración de las notas fiscales Nº 869, 1806, 1809, 2833 y 2834, este Alto Tribunal considera los mismos suficientes, concisos y claros para tener por cumplida la debida motivación de las resoluciones, no resultando evidente el argumento de la entidad demandante de que sus observaciones fueron revocadas sin fundamento alguno. Asimismo, resulta correcta la interpretación de la AGIT del art. 70.4 del CTB referida a la obligación del sujeto pasivo de respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, concluyéndose en el caso concreto que la documentación descrita en la glosa de todas y cada una de las facturas realizada precedentemente, resulta suficiente para desvirtuar las observaciones de la entidad demandante respecto a la falta de medios de pago pues de la misma se establece: 1) La existencia de las facturas originales por las cuales se perfeccionaron en cada caso, el hecho imponible del IVA, conforme establecen los arts. 4 inc. a) y 8 inc. a) de la Ley Nº 843; 2) Que, las compras tenían vinculación con la actividad gravada –en este caso el transporte y adquisición de suministros, vinculados a la actividad petrolera, siendo este el giro al que se dedica el contribuyente-, según nuevamente el art. 8 inc. a) de la Ley 843; y 3) La realización efectiva de la transacción, es decir que efectivamente se pagó la alícuota establecida en el art. 15 de la Ley Nº 843, concordante con el art. 8 del DS Nº 21530.

Por los argumentos expresados, no corresponde atender el reclamo de la entidad demandante, desestimando su pretensión por carecer la misma de asidero jurídico.

VII.2. De la presunta obligación del contribuyente de demostrar que las facturas emitidas en su favor fueron debidamente dosificadas.-

La AT en su demanda considera que, es deber del sujeto pasivo demostrar que las facturas emitidas en su favor se encuentran autorizadas por el SIN, y que en el caso concreto, el contribuyente no efectuó ningún reclamo a sus proveedores, quienes podían haber aportado documentación a su favor.

Al respecto, la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0910/2014 refiere en el punto IV.3.9.2.v: "...en correspondencia con la definición contemplada en el inciso l) del artículo 3 de la RND Nº 10-0016-07, la obligación de la solicitud del Nº de Autorización le corresponde al emisor, siendo el procedimiento de dosificación de las facturas o notas fiscales obligatorio para el sujeto pasivo emisor, por lo que la falta dosificación no puede ser atribuible al beneficiario del crédito fiscal IVA...", razonamiento que resulta lógico puesto que el beneficiario del crédito fiscal no cuenta con los medios necesarios para verificar si la factura o nota fiscal que se emite en su favor cumple con todas las formalidades exigidas por la normativa legal vigente, no siéndole aplicable en tal caso sanción alguna por este respecto; y si bien, el actor refiere en su demanda que "...el sujeto pasivo tiene la obligación de respaldar las transacciones realizadas...", esta carga probatorio en aplicación del art. 70.4 y 5 del CTB, hace referencia a la presentación de la documentación necesaria que como ya se tiene dicho acredite: **1)** La existencia de la factura original; **2)** El

vínculo entre la transacción realizada y la actividad gravada; y, **3)** Que, la transacción se haya realizado efectivamente.

En este mismo sentido, este Alto Tribunal mediante la Sentencia 272/2012 de 15 de noviembre señaló:

"...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...".

Bajo estos parámetros, no le corresponde averiguar o acreditar al sujeto pasivo si la factura emitida en su favor por su proveedor, se encuentra debidamente dosificada, incluso, para el caso de que las facturas hayan sido alteradas o falsificadas, esta responsabilidad es netamente atribuible al emisor, quien en observancia del art. 22 del CTB está constreñido a cumplir con sus obligaciones tributarias, en tal caso, la AT debe presumir la buena fe del administrado, pues el art. 69 del CTB señala: "En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han observado sus obligaciones materiales y formales hasta que en debido proceso de determinación, prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme los procedimientos establecidos en este Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias", bajo este mismo criterio, el Tribunal Supremo de Justicia emitió la Sentencia N° 16/2015 de 23 de febrero que en lo sustancial señaló:

"...las facturas observadas por la Administración Tributaria, no fueron emitidas por el demandante, sino por quienes concedieron en favor de éste el servicio solicitado, en consecuencia, la alteración, falsificación e inhabilitación de la factura constituye responsabilidad para el emisor y no para el sujeto pasivo de la relación tributaria, quién conforme al art. 22 de la Ley N° 2492, debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas en dicha Ley, no estando contemplada dentro de ellas la verificación de la validez y/o legalidad de las facturas, sino únicamente las establecidas en el art. 70 num. 1) de la normativa citada, consistente en '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'".

Por lo expuesto, el argumento de que es deber del sujeto pasivo demostrar que las facturas emitidas en su favor se encuentran autorizadas por el SIN, carece también de asidero legal, correspondiendo por lo mismo desestimar este reclamo de la entidad demandante.

VII.3. Sobre la presunta vulneración de los arts. 70, 76 y 81 del CTB, y 2 del D.S. Nº 27874 por parte de la AIT.-

La Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN refiere que, al presentar el contribuyente documentación en etapa recursiva y no así en etapa administrativa, no tuvo acceso a la misma para comprobar si las transacciones fueron efectivamente realizadas, es por ello que considera que al admitir la AIT la referida prueba, se vulneraron los procedimientos tributarios, pues el contribuyente, en caso de no contar con determinada documentación, observando los arts. 70, 76 y 81 del CTB, y 2 del D.S. Nº 27874, debió proponerla antes de la emisión de la Resolución Determinativa, señalando por escrito que no contaba con la misma y que sería presentada posteriormente.

Al respecto, corresponde precisar que cursa en obrados la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1946/2013 de 28 de octubre, por la que la AGIT anuló la Resolución ARIT-SCZ/RA 0626/2013 de 19 de julio, ordenando que la instancia de alzada emita una nueva Resolución fundamentada, pronunciándose sobre toda la presentada por el sujeto pasivo en instancia de alzada; en consecuencia, la ARIT emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0626 de 19 de julio, con los argumentos ya conocidos, la cual fue impugnada por la AT así como por el contribuyente, siendo resuelto el recurso mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1946/2013 de 28 de octubre, por el que la AGIT precisamente con relación a la documentación arrimada por el contribuyente en instancia de alzada refirió que, la misma fue presentada en original en alzada, cursando en los antecedentes administrativos sus copias presentadas también por el contribuyente ante la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/VC/00803/2012 que en su momento fueron analizadas por la AT, por lo que tal documentación no requería cumplir con el requisito establecido por el art. 81 del CTB, por el contrario al ser documentación original correspondía su valoración según lo establecido por el art. 217 inc. a) de la misma norma.

Respecto del régimen de la prueba en los procesos administrativo tributarios, el Código de la materia establece lo siguiente:

"**ARTÍCULO 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 hubieran 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 los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención".

Ahora bien, de una revisión de lo obrado en sede de la AT, así como lo obrado en la sustanciación de los recursos administrativos se tiene que, efectivamente la prueba presentada por el contribuyente en su recurso de alzada –fs. 72 a 74 vta. del primer cuerpo de los antecedentes administrativos-, consistente en cuatro carpetas con documental referida al crédito fiscal observado y específicamente con documentación respaldatoria de las notas fiscales N° 869, 1806, 1809, 2833 y 2834, ya fue introducida al proceso por el mismo sujeto pasivo en originales y copias, a tiempo de presentar éste sus descargos ante la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSC/DF/VC/00803/2012, tal cual lo refiere la propia Resolución Determinativa N° 17-00038-13 que consigna la presentación de ocho archivadores de palanca con facturas originales, comprobantes de gasto, extractos bancarios y otros, y, 3 archivadores de palanca conteniendo fotocopias de facturas, comprobantes de gasto, extractos bancarios y otros, infiriéndose en consecuencia que no ha existido en ningún momento, vale decir ni en instancia administrativa ni en la sustanciación de los recursos administrativos, elementos probatorios nuevos que hayan sido de desconocimiento de las partes, y que las haya causado indefensión; si bien la prueba presentada por el contribuyente ante la Vista de Cargo eran copias, y luego presentadas en original en la sustanciación del recurso de alzada, no por este extremo la AIT o la propia entidad fiscal pueden dejar de valorar y considerarlos, desconociendo así la esencia de la justicia tributaria, máxime si tenemos en cuenta que en materia de recursos administrativos rige el principio de verdad material que ordena a las autoridades competentes de procurar su consecución, por encima de la verdad meramente formal; al respecto, la jurisdicción constitucional a través de la SCP 873/2014 de 12 de mayo, señaló:

"(...) El principio de verdad material previsto por el art. 4 inc. d) de la LPA, determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, la decisión de la Administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones.

(...) Del razonamiento precedente, se establece que no son conducentes con el contenido del principio de verdad material la pasividad de la administración que pretenda encontrar justificativo en la inactividad o negligencia de la parte, pues el principio de verdad material obliga: ***1)*** *A no*

limitarse únicamente a las alegaciones y demostraciones o probanzas del administrado; ***2)*** *A no descartar elementos probatorios con justificaciones formales, cuando se trata de hechos o pruebas que sean de público conocimiento, cuyo mínimo de diligencia obliga a la administración pública a adquirirlas o tomarlas en cuenta;* ***3)*** *A no desconocer elementos probatorios aduciendo incumplimiento de exigencias formales como la presentación en fotocopias simples, sobre documentos que estén en poder de la administración o que por diferentes circunstancias éstos se encuentren en otros trámites de los que puede rescatarse y que la administración pueda verificarlos por conocer de su existencia o porque se le anoticie de ella".*

De ahí que, al disponer la AGIT mediante la Resolución impugnada la revocatoria parcial de la Resolución ARIT-SCZ/RA 0068/2014 de 17 de febrero, confirmando la revocatoria de las observaciones de la AT respecto de las notas fiscales observadas, la Autoridad Jerárquica obró conforme a derecho, haciendo una correcta interpretación de la normativa legal aplicable, así como del principio de verdad material, infiriéndose en consecuencia que, la AT tuvo la oportunidad de analizar la prueba cuestionada a tiempo de emitir su Resolución Determinativa, y si bien las instancias de alzada y jerárquica en sus respectivas Resoluciones hicieron mención a los Libros Diario y Mayor presentados por el contribuyente como prueba de reciente obtención –no existiendo en los antecedentes constancia del cumplimiento de las formalidades del art. 81 del CTB-, esta prueba sirvió simplemente para corroborar la ya existente en obrados, haciendo hincapié en que, de una valoración integral de la misma –documentación respaldatoria de las notas fiscales N° 869, 1806, 1809, 2833 y 2834-, se hubiera llegado al mismo resultado, es decir, concluir en la existencia de los medios de pago que respaldan las notas fiscales observadas y por consiguiente la reafirmación de que el contribuyente es acreedor del crédito fiscal; en esa lógica, no se ha vulnerado el art. 81 del CTB, y tampoco el art. 2 del DS 27874, este último que establece el plazo para la valoración de la prueba de reciente obtención por la AT, correspondiendo declarar improbada la demanda de autos con relación a este reclamo.

Respecto a la vulneración de los arts. 70 y 76 del CTB, referido el primero a las obligaciones tributarias del sujeto pasivo y el segundo a la carga de la prueba en los procedimientos tributarios, la entidad demandante a más de cuestionar la admisión y valoración de prueba por la AIT haciendo referencia al art. 81 del CTB, no ha fundamentado cómo y en qué medida la ARIT o la AGIT habrían vulnerado o interpretado de manera incorrecta los referidos preceptos legales, y ante esa carencia argumentativa, este Tribunal Supremo no puede suplirla, correspondiendo desestimar este reclamo de la entidad demandante.

VII.4. Respecto de la decisión de la AGIT de dejar sin efecto las Actas por Contravenciones Tributarias 56203, 56204, 56205, 56206, 56207 y 56208.-

Al respecto la entidad demandante señala que, al haber registrado el contribuyente en el Libro de Compras IVA Notariado y en medio magnético Da Vinci notas fiscales con errores en el número de factura y en el registro del número de autorización, se emitieron las Actas por Contravenciones

Tributarias 56203, 56204, 56205, 56206, 56207 y 56208 por el Incumplimiento de Deberes Formales del contribuyente, en observancia de los arts. 47 y 50 de la Resolución de Directorio 10-0016-07, Anexo A) num. 3.2 de la RND N° 10-0037-07, art. 1.II.4.2.1 de la RND N° 10-0030-11 modificatoria de la RND 10-0037-07, refiriendo que la AGIT dejó sin efecto dichas Actas, sin considerar que la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa contienen el detalle de las facturas con errores.

De una revisión de los fundamentos de la Resolución impugnada se tiene que, la instancia jerárquica evidenció que la AT inició un proceso de Verificación Interna a SERPETBOL Ltda. respecto del crédito fiscal IVA de los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2010 según el detalle de las facturas observadas por el sistema, advirtiendo errores en el registro del Libro de Compras y Ventas IVA, emitiéndose el 30 de noviembre de 2012 las Actas por Contravenciones Tributarias 56203, 56205 y 56207 por incumplimiento al deber formal de "Registros en Libros de Compras y Ventas IVA", invocando el art. 47 de la RND 10-0016-07 de 18 de mayo de 2017, sancionando con una multa de UFV's 1.500 por periodo, según el Anexo A, subnumeral 3.2 de la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007. Asimismo, hace referencia a la emisión en la misma fecha de las Actas por Contravenciones Tributarias 56204, 56206 y 56208 contra la referida empresa por incumplimiento al deber formal de presentación del Libro de Compras IVA a través del Módulo Da Vinci LCV sin errores, en aplicación del art. 50 de la RND 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007 con una multa de UFV's 150 por periodo, según la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, art. 1 de la RND 10-0030-11 de 7 octubre de 2011, y el art. 150 del CTB.

Ahora bien, en criterio de la AGIT, el art. 47 de la RND 10-0016-07 establecería la obligación de elaborar Libros de Compras IVA con un formato referencial, sin que sea exigencia que la información registrada sea precisa o correcta, más aún, continúa refiriendo la autoridad demandada, cuando las diferencias detectadas por el Sistema SIRAT2 de donde emergió la Orden de Verificación Interna, tuvieron como antecedente la información del Libro de Compras IVA enviado por el sujeto pasivo a través del módulo Da Vinci LCV, cuya obligación en su llenado se encuentra establecido en el Anexo A, numeral 4.2 de la RND 10-0037-07, aclarado posteriormente a través del Anexo A, numeral 4.2.1 de la RND 10-0030-11; es decir, la entidad fiscal –según la AGIT- se limitó a observar el incumplimiento del deber formal de registro en Libros de Compras y Ventas IVA de los meses octubre, noviembre y diciembre de 2010, que si bien son incorrectos o erróneos, no tomó en cuenta la inexistencia de una norma que establezca la obligación de llenar los datos de forma correcta o exacta, por lo que, la normativa aplicada por la AT no se adecuaría al hecho que se quiere sancionar.

Respecto de la sanción al sujeto pasivo por el incumplimiento al deber formal de presentación del Libro de Compras IVA a través del módulo Da Vinci LCV sin errores, por los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2010, en aplicación del art. 50 de la RND 10-0016-07, la AGIT señala que este hecho se constituye incumplimiento de deber formal a partir del 9 de octubre de 2011, en virtud a la emisión de la RND 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011 que incorporó al Anexo A de la RND 10-

0037-07 como deber formal, el numeral 4.2.1 que establece la presentación de Libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV sin errores por periodo fiscal, concluyendo que para los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2010 no estaba vigente la RND 10-0030-11, por lo que en aplicación de los arts. 123 de la Constitución Política del Estado y 150 del CTB, no correspondería aplicar una sanción retroactivamente a un hecho en el que no se encontraba vigente una norma sancionatoria.

Este Alto Tribunal, con relación a la supuesta contravención en que hubiera incurrido el contribuyente del art. 47 de la RND 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, considera que en principio corresponde describir los supuestos de hecho tipificados en la norma aludida, así se tiene que:

"**Artículo 47.- (Libro de Compras IVA).**

I. Se establece un libro de registro denominado 'Libro de Compras IVA', en el cual se registrarán de manera cronológica las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes o documentos de ajuste, obtenidos en el periodo a declarar y que respalden el Crédito Fiscal IVA, asimismo para fines de información también se deberán registrar los montos del ICE, operaciones no gravadas, exentas u otras gravadas a tasa cero.

II. Este registro deberá realizarse diariamente, aplicando mínimamente el siguiente formato:

1.- Datos de Cabecera:
a) Título "LIBRO DE COMPRAS IVA".
b) Periodo Fiscal MM/AAAA.
c) Nombre o Razón Social del sujeto pasivo.
d) Número de Identificación Tributaria (NIT) del sujeto pasivo.
e) Número de Casa Matriz o Sucursal, para el caso de caso de Casa Matriz consignar el valor cero (0).
f) Dirección de la Casa Matriz o Sucursal.

2.- Datos de las transacciones:
a) Día, mes y año (DD/MM/AAAA).
b) Número de Identificación Tributaria (NIT) del proveedor.
c) Nombre o Razón Social del proveedor.
d) Número de Factura, nota fiscal o documento equivalente.
e) Número de Autorización.
f) Código de Control (cuando corresponda).
g) Importe Total de la Factura.
h) Importe del Impuesto al Consumo Específico.
i) Importe por montos exentos, gravados a tasa cero u otros conceptos no gravados.
j) Importe neto sujeto al IVA.
k) Crédito Fiscal obtenido.

3.- Datos Finales:
a) Totales parciales y generales.

III. Los montos consignados en las respectivas columnas serán totalizados mensualmente, a efecto de la determinación del Crédito Fiscal IVA.

IV. No corresponde realizar registros agrupados de las operaciones de compras".

De un análisis de la normativa glosada se tiene que, si bien a partir de su vigencia, se constituye en obligación del sujeto pasivo llevar el Libro de Compras IVA en los términos expresamente señalados, no se advierte que la exigencia vaya más allá imponiendo al contribuyente la obligación de que la información a ser registrada en el referido documento, necesariamente sea correcta, so pena de tenerse por incumplida la obligación impuesta. Al respecto, corresponde precisar que, el derecho administrativo sancionador tiene como principio la tipicidad, consistente en la descripción expresa, detallada y clara de la conducta infractora y la indicación de la sanción específica para dicha infracción, obligando a las entidades públicas a no efectuar interpretaciones extensivas o analógicas de las conductas y de las sanciones señaladas en la norma, de tal manera que al calificar una infracción e imponer la sanción correspondiente, los funcionarios competentes deben ceñirse a la tipificación prevista en la ley y no extender sus efectos a conductas que no encajan en la descripción o aplicar sanciones que no han sido señaladas expresamente en la norma. En el caso concreto, al no ser exigencia de la normativa legal aplicable al caso concreto, la exactitud en los datos contenidos en el Libro de Compras IVA, no correspondía a la AT imponer sanción alguna por los errores advertidos dentro del proceso de verificación seguido contra el contribuyente, en tal sentido, no correspondía la emisión de las Actas de Contravención Tributaria 56203, 56205 y 56207 por incumplimiento al deber formal de "Registros en Libros de Compras y Ventas IVA", menos la sanción de UFV's 1.500 por periodo.

Con relación al hecho de que el contribuyente hubiera presentado el Libro de Compras y Ventas IVA, a través del módulo Da Vinci LCV por los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2010 con errores, calificada esta conducta por la AT como incumplimiento de deber formal, citando el art. 50 de la RND 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007 se tiene que, la presentación del Libro Compras y Ventas IVA a través del *software* Da Vinci LCV, es una obligación para el sujeto pasivo o terceros responsables, desde la emisión de la RND 10-0047-05 de 14 de diciembre de 2005, posteriormente la RND 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007 en su art. 50 estableció como obligación del sujeto pasivo o tercero responsable la presentación de información del Libro de Compras y Ventas IVA a través del *software* Da Vinci-LCV, y mediante RND 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007 se incorporó el Anexo Consolidado referido a Deberes Formales y Sanciones por Incumplimiento, que en su inc. A) num. 4.2 establece como deber formal relacionado al deber de información la: "Presentación de la información de Libros de Compra y Venta IVA, a través del módulo Da Vinci-LCV en los plazos, medios y forma establecidas en normas específicas (por periodo fiscal)", sin embargo, la normativa glosada tampoco exige que los datos incorporados en el mencionado Libro presentado a través del *software* diseñado por la AT, necesariamente tenga que ser correcta, es recién a partir de la emisión de la RND 10-0030-11 de

7 de octubre de 2011 que adiciona el numeral 4.2.1 al Anexo A de la RND 10-0037-07 que se establece como deber formal del sujeto pasivo la: "Presentación del Libro de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinco-LCV, sin errores por periodo fiscal", por lo que, atentos a la regla *tempus comissi delicti* que establece que la norma aplicable es aquella vigente a momento de cometerse el hecho considerado antijurídico (SC 0636/2011-R de 3 de mayo SCP 0699/2017-S1 de 19 de julio), la AT debió aplicar simplemente el art. 50 de la RND 10-0016-07 sin las adiciones incorporadas por RND 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, puesto que, el hecho hace referencia a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2010, en tal sentido, es correcta la decisión de la AGIT de dejar sin efecto las Actas por Contravenciones Tributarias 56203, 56204, 56205, 56206, 56207 y 56208 emitidas por la AT, no correspondiendo por lo mismo atender el reclamo de la entidad demandante.

VII.5. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo de Justicia concluye que la AGIT al pronunciar la Resolución impugnada, observó la normativa legal dispuesta para el efecto, no habiéndose encontrado infracción o vulneración de derechos en el procedimiento administrativo, menos acto específico que haya vulnerado la seguridad jurídica, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ha ejercido el presente control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar en todas sus partes la resolución emitida en instancia jerárquica.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620, Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y el art. 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0910/2014 de 23 de junio, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

José Antonio Revilla Martínez
PRESIDENTE

María Cristina Díaz Sosa
DECANA

Esteban Miranda Terán
MAGISTRADO

Marco Ernesto Jaimes Molina
MAGISTRADO

Juan Carlos Berrios Albizu
MAGISTRADO

Carlos Alberto Egüez Añez
MAGISTRADO

Ricardo Torres Echalar
MAGISTRADO

Olvis Egüez Oliva
MAGISTRADO

Edwin Aguayo Arando
MAGISTRADO

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2018
SENTENCIA N° 126 FECHA 21 de marzo
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2018
Conforme.
VOTO DISIDENTE: .....

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