



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA  
ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y  
ADMINISTRATIVA  
SEGUNDA**

**SENTENCIA N° 134/2020**

<b>EXPEDIENTE</b>	: 303/2018
<b>DEMANDANTE</b>	: Gerencia GRACO Cochabamba del SIN. Impuestos Nacionales.
<b>DEMANDADO (A)</b>	: Autoridad General de Impugnación Tributaria
<b>TIPO DE PROCESO</b>	: Contencioso Administrativo
<b>RESOLUCION IMPUGNADA</b>	: AGIT RJ 1603/2018 de 02 de julio
<b>MAGISTRADO RELATOR</b>	: Dr. Ricardo Torres Echalar
<b>LUGAR Y FECHA</b>	: Sucre, 22 de julio de 2020

**VISTOS:** La demanda Contenciosa Administrativa de fs. 48 a 53, cumpliéndolo extrañado a fs. 76 y vlt., presentada por ROSMERY VILLACORTA GUZMAN en su calidad de representante legal de la Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, por la que impugna la Resolución AGIT RJ 1603/2018, de 2 de julio, pronunciada por la Autoridad de Impugnación Tributaria en vía de Recurso Jerárquico interpuesto por la parte ahora demandante; la respuesta negativa a la demanda, de fs. 104 a 117 vlt., por parte de la AGIT, memorial de réplica de fs. 150 a 153 vlt., memorial de dúplica de fs. 157 a 163 vlt.; a fs. 97 se notificó al tercero interesado, quien no se apersonó al proceso, los antecedentes del proceso y:

**CONSIDERANDO I.-**

**CONTENIDO DE LA DEMANDA**

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

Que, ROSMERY VILLACORTA GUZMAN en su calidad de representante legal de la Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, se apersonó interponiendo demanda contencioso administrativa, contra la resolución impugnada AGIT - RJ 1603/2018 de 2 de julio, en apoyo de los arts. 778, 779 y 327 - 4 del Código de Procedimiento Civil, Ley N° 2341, expresando en síntesis lo siguiente:

Conforme a las facultades conferidas en la Ley N° 2492, la Administración Tributaria, dio inicio al procedimiento de verificación externa,

mediante Orden de Verificación CEDEIM N°16990200734 de 27 de abril de 2017, notificada el 11 de mayo de 2017, al contribuyente Bolispania Industria y Comercio S.A., a objeto de verificar la correcta devolución del crédito fiscal generado por las exportaciones declaradas por el contribuyente en su DD.JJ. F-210 adjunta a su solicitud de devolución impositiva, correspondiente al IVA del periodo fiscal enero 2015.

Realizado el procedimiento establecido en el C.T.B., y sobre la base de la información presentada por el contribuyente, la obtenida de los sistemas del S.I.N., se comprobó que la factura N°1851, no es válida para el computo del crédito fiscal correspondiendo su depuración, por no haberse demostrado el pago de la transacción; de la misma forma, se procedió a la reclasificación de las facturas Nos. 55203, 20223, 21816, 3239, 43892, del tipo 2 al tipo 3, toda vez que las mismas no se hallaban completamente relacionadas al mercado externo; por lo que no corresponde que el contribuyente se beneficie con el crédito fiscal generado por las facturas observadas, consiguientemente se emitió Resolución Administrativa de devolución indebida posterior N°211739000086 de 4 de diciembre de 2017, que establece como importe indebidamente devuelto al contribuyente el monto de Bs. 11.471, adicionándose conceptos de mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago resultando la deuda tributaria de Bs. 24.693.

La A.G.I.T., mediante la resolución de recurso jerárquico ahora impugnado resuelve revocar parcialmente la Resolución A.R.I.T. – CBA/R.A. 0143/2018 de 16 de abril y en consecuencia, dejar sin efecto en parte la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior antes referida. En cuanto a depuración de crédito fiscal y mantenimiento de valor automáticamente restituido generado por la factura N°1851 emitida por el proveedor Envasar Ltda., manteniendo firme y subsistente la reclasificación del mercado externo al mercado mixto de las facturas Nos. 55203, 20223, 21816, 3239, 43892, correspondientes al periodo fiscal de enero de 2015, modificando el importe indebidamente devuelto al contribuyente en valores CEDEIM por el crédito fiscal IVA y mantenimiento valor restituido automáticamente de Bs. 11.471 a Bs. 1.279, sustentando la AGIT su fundamentación en el Parágrafo IV.4.2 Sobre el crédito fiscal depurado, en sus apartados xvii al xxviii.

## **I.2. DE LA DEMANDA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA. –**



La AGIT, mediante su resolución jerárquica, ha transgredido derechos; para un mejor entendimiento cita la SC 0643/2015 – S3 de 25 de junio.

En ese entendido, la fundamentación y motivación de las resoluciones como parte del debido proceso, exige que las autoridades judiciales o administrativas a momento de emitir una resolución deben obligatoriamente analizar toda la problemática, expuesta por las partes, siendo necesario una revisión íntegra de los antecedentes puestos a su conocimiento, que dieron lugar a la verificación externa.

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

La AGIT debió analizar las observaciones contenidas en la Resolución Administrativa de Devolución Indevida Posterior N° 211739000086 de 4 de diciembre de 2017 e identificar los motivos por los cuales se depuró el crédito fiscal contenido en la factura N° 1851; sin embargo, de la lectura de la Resolución Jerárquica, para levantar las observaciones contenidas en la Resolución Administrativa de Devolución Indevida Posterior N° 211739000086 de 4 de diciembre de 2017, no analizó correctamente los medios fehacientes de pago, desechando las observaciones del ente fiscal, con las siguiente argumentación:

*“La factura se encuentra emitida a nombre del contribuyente y es reportada por el proveedor. El contribuyente presenta documentación como ser: Contrato, Comprobante de Traspaso N° 1501T001, 1503T087, nota de crédito debito N° 51, Cotización N° 00215-004, Orden de Compra N° 10002948, kardex físico valorado, Comprobante de egreso N° 1503E092, Extracto Bancario BNB MN y certificación bancaria BNB. En el comprobante de traspaso N° 1503T87 presentado por el contribuyente se evidencia que la misma es por el registro de devolución de envases de la factura N° 1851 (factura sujeta a revisión) según registro contable sin embargo la nota de crédito – debito adjunto corresponde a la factura N° 1257 y no así a la factura sujeta a revisión (factura N° 1851) y revisada los medios fehacientes de pago, se evidencia en el comprobante de egreso N° 1503E092 que el pago realizado por Bs. 35.705,28, existiendo una diferencia de Bs. 38.564,16 respecto a la transacción. Cabe establecer que las transacciones iguales o mayores a Bs. 50.000, deberán estar respaldadas con documentos de pago reconocidos por el sistema financiero regulado por la ASFI o documento emitido por el BCB, y el*

**contribuyente no habiendo presentado ninguna documentación que respalde el pago realizado de su diferencia existente se concluye que la nota fiscal no es válida para el computo de Crédito Fiscal – IVA”.** (Textual)

De lo que se establece que la AGIT concluye que el contribuyente demostró mediante medio fehaciente el pago de Bs. 38.564,16, que existía de diferencia pendiente de pago de la factura de N° 1851, demostrando el pago total de la transacción, razón por la que decidió dejar sin efecto las observaciones determinadas por la Administración Tributaria; sin tomar en cuenta la Nota de Crédito – Débito N° 51 registra como datos de transacción la factura N° 1257 de 12 de diciembre de 2014 y no así la factura N° 1851; sin embargo de la valoración de la prueba pudo evidenciarse la ausencia de prueba fehaciente y libre de contradicciones que respalde el pago total realizado por la factura N° 1851, ya que no demuestra la efectiva disposición de fondos por la diferencia pendiente; en ese entendido que no se cumple con la condición de onerosidad exigida en el art. 2 de la Ley 843.

Por lo expuesto se tiene que la AGIT a momento de emitir la Resolución Jerárquica debió previamente comprender el alcance normativo de la RND 10-0011-11, en total desconocimiento de la motivación y fundamentación de las resoluciones ingresa a realizar una valoración sin comprender el alcance de la normativa tributaria vigente.

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

En base a los argumentos resumidos, solicita se Admita la demanda contenciosa administrativa en contra de la Resolución AGIT RJ 1603/2018 de 2 de julio, solicitando sea declarada Probada la demanda, decidiendo en el fondo, revocar o anular la Resolución AGIT RJ 1603/2018.

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

Que admitida la demanda Contenciosa Administrativa mediante proveído de fs. 77 de 24 de enero de 2019 de junio de 2018, mediante memorial cursante de fs. 104 a 117 se apersonó Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien luego de exponer los antecedentes administrativos, en tiempo hábil contestó negativamente la demanda, expresando en síntesis lo siguiente:

“... no analizó correctamente los medos fehacientes de pago, desechando las observaciones establecidas en el ente fiscal....” (textual)



"..... la AGIT, no tomó en cuenta que la Nota de Crédito – Débito N° 51, registra como datos de transacción la factura N° 1257 del 12 de diciembre de 2014 y no la factura N° 1851, por lo que esta documentación no puede servir para demostrar, el pago total de la factura N° 1851, toda vez que si bien existe un registro, el pago realizado solamente alcanzó a Bs. 35.707,15. –máxime si la factura se encuentra emitida por un importe de Bs. 74.269,44. – y las transacciones iguales o mayores a Bs. 50.000. –, deben estar respaldadas por el total de la transacción con documentos de pago emitidos por una entidad financiera regulada por la ASFI..." (textual).

".... La documentación presentada por el recurrente no demuestra la efectiva disposición de los fondos por parte del contribuyente a favor del proveedor por la diferencia pendiente de pago de Bs. 38.564,16. – lo cual demuestra que no se cumplió con la condición de onerosidad, exigida por el art. 3 de la Ley 843..." (textual).

"... que el proveedor hubiera realizado al contribuyente un pago de Bs. 56.010,24. – conforme la Nota Crédito Débito N° 51, no demuestra la erogación de gastos del contribuyente a su proveedor, si no únicamente demuestra que, mediante esta operación bancaria, no queda clara la naturaleza del pago y además incumple con la bancarización que exige la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0011-11..." (textual).

Es necesario enfatizar que el Art. 66, núm. 11 del C.T.B. modificado por el Art.20 de la Ley N°062 establece que la Administración Tributaria posee amplias facultades para aplicar los montos mínimos establecidos mediante D.C., a partir de los cuales los pagos por la adquisición y venta de bienes y servicios deban ser respaldados por los contribuyentes a través de documentos reconocidos por el sistema bancario y de intermediación financiera regulados por la ASFI. La falta de respaldo mediante documentación emitida por las referidas entidades, hará presumir la inexistencia de la transacción para fines impositivos, e implica que el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal, así como la obligación del vendedor de liquidar el impuesto sin deducción de Crédito Fiscal alguno.

El Art. 37 del D.C. N°23310, modificado por la disposición final cuarta del D.C. N°772, establece un monto mínimo de Bs. 50.000 a partir del cual todo pago de operaciones de compra y venta de bienes y servicios debe estar respaldado con . emitido por una entidad financiera regulada por la ASFI.

Por su parte el Art.70, num. 4 del CTB, establece 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, conforme lo establezcan las disposiciones legales vigentes; de la misma forma, el numeral 5 señala que el sujeto pasivo deberá demostrar la procedencia de la cuantía de los créditos impositivos.

Del estudio de los antecedentes se establece:

Que el 11 de mayo de 2017, la Administración Tributaria notificó la Orden de Verificación N° 16990200734 en la Modalidad Verificación Posterior CEDEIM, con alcance a la Verificación posterior del importe solicitado correspondiente al IVA, ICE y Formalidades GA, del periodo fiscal enero del 2015; asimismo, notificó el Requerimiento N° 16990200734 y su respectivo Anexo, requiriendo la documentación de documentación pertinente.

Según las actas de recepción de documentos, se evidencia que El Sujeto Pasivo, presentó libros de compras y ventas IVA, notas de respaldo al débito y crédito fiscal, comprobantes de ingreso y de egreso con respaldos, comprobantes de diario, libros de contabilidad (diario y mayor), detalle de notas fiscales que respaldan el crédito fiscal, contrato y extractos bancarios.

El 14 de diciembre de 2017, se emitió la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior N° 211739000086, que determinó crédito fiscal indebidamente devuelto ya que de la factura N° 1851, el sujeto pasivo no presentó documentación de respaldo; así mismo, reclasificó facturas al mercado mixto, por lo que estableció un impuesto indebidamente devuelto de Bs. 11.471 que comprende IVA y el mantenimiento de valor restituido automáticamente del periodo fiscal enero 2015.

A contrario sensu, de lo que se expresa en la demanda, la Resolución impugnada en el punto IV.4.2. denominado Sobre el Crédito Fiscal Deputado en sus acápite xvii y xviii; por lo que, cuando la parte demandante manifiesta:

*"...la AGIT a momento de emitir la Resolución de Recurso Jerárquico, debió analizar las observaciones contenidas en la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior, impugnada e identificar los motivos por los cuáles se depuró el crédito fiscal contenido en la factura N° 1851..."* (Textual), no solo es un despropósito; sin embargo a pesar de lo anotado, esta instancia identificó que la factura N° 1851, fue emitida por ENVASAR Ltda. el 5 de enero



de 2015, por un importe que asciende a Bs. 74.269,44 siendo el concepto de la compra envases cilindro de hojalata y tapas de envase normal habiendo sido registrada la transacción en el Comprobante de Traspaso N° 1501T001 de 5 de enero de 2015, debitando a la cuenta 1145001 (almacén de materiales y suministros envasar compra de envases OC 2948FC1851), el importe de Bs. 64.614,41 correspondiente al 87% del valor de la factura y en la cuenta 1129001 "crédito fiscal 13% IVA Nacional Factura N° 1851 Nit: 163518028 ENVASAR LTDA." el importe de Bs. 9.655,03 correspondiente a la alícuota del 13% del IVA; y se acreditó a la cuenta 2113 (cuentas por pagar proveedores varios MN Envasar compra de envases OC 2948 FC1851) el importe de Bs. 74.269,44 que corresponde al total de la factura N° 1851. Así mismo se adjunta la nota de cotización N° 00215-004, la orden de Compra N° 10002948 y Nota de Ingreso N° (Almacén Oficina Comercial) que registra el ingreso de los productos comprados mediante la factura N° 1851 al Almacén de Bolhispania Industria y Comercio SA, en cantidad y valores.

También se adjunta a la mencionada a la mencionada factura, el Comprobante de Egreso N° 1503E092, de 31 de marzo de 2013, que debita a la cuenta 2113 (cuentas por pagar proveedores varios MN Envasar Regularización de pago FC 1851) Bs. 74.269, 44 y a la cuenta 3313002 (gastos comisiones bancarias) Bs. 1.87 por transferencia a través del Banco Nacional de Bolivia a Envasar Ltda. por regularización del pago de la factura N° 1851; y acreditó a la cuenta (Bancos Moneda nacional), sub cuenta 1114006 (Banco BNB 3000148325) Bs. 35.707,15 según transferencia a Envasar Ltda. por regularización de pago de la factura N° 1851, así también acredita a la cuenta 1121 cuentas por pagar clientes MN Envasar cobro nota de Debito S/G FC 1257 Bs. 38.564,16.

En relación a la diferencia observada por la Administración Tributaria de Bs. 3864, 16 (Bs. 74.269, 44 menos Bs. 35.705,28), se tiene que el contribuyente presentó la Nota de Crédito - Debito N°51 de 19 de marzo de 2015, de detalla la devolución de una parte de los productos Bs. 38.564,16 inicialmente adquiridos según la factura N° 1257, de 12 de diciembre de 2014, por un total de Bs. 56.010,24; Transacción registrada en el comprobante de traspaso N° 1503T087, acreditando a la cuenta (cuentas por cobrar clientes MN envasar Nota Debito FC 1257 envases) Bs. 38.564,16 y Debitando a la cuenta (almacén de materiales y suministros envasar Nota Debito FC 1257 envases)

Bs. 33.550,82 y a la cuenta (IVA Débito Fiscal 13% envasar Nota Débito FC 1257 envases) por Bs.5.013,14.

De modo que lo demostrado por la Nota de Crédito – Débito, es que habiendo el contribuyente efectuado la devolución de una parte de la compra realizada mediante la factura N°1257 se generó una cuenta por cobrar de Bs.38.564,16 la cual fue saldada con su cuenta por pagar de la factura N°1851, operaciones que se realizaron con el mismo proveedor y cuyas transacciones se encuentra debidamente respaldadas con medios fehacientes de pago. En ese entendido, los argumentos de la parte demandante para sostener la depuración de la mencionada factura N°(1851) no corresponde.

## **II. 1 Petitorio.**

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda y se mantenga subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1603/2018 de 2 de julio.

De fs. 150 a 153 vta. la parte demandante, hace uso de la réplica, de la misma forma mediante memorial de fs. 157 a 163, la parte demandada hace uso de la réplica.

## **CONSIDERANDO II.**

### **II.1. Naturaleza del proceso contencioso administrativo.**

En mérito a los antecedentes descritos, la documentación cursante en los anexos y el expediente, previo a pronunciarse a las pretensiones contenidas en la demanda contenciosa administrativa, corresponde precisar que, por imperio de la Ley N° 620 del 31 de diciembre de 2014, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Segunda, para conocer y resolver la presente controversia, tomando en cuenta, que esta clase de procesos, se constituyen en un medio por el cual se logra efectivizar el control judicial de legalidad, respecto a determinados actos administrativos, vinculados a la correcta o incorrecta forma de interpretar o aplicar preceptos jurídicos, de carácter sustantivo o adjetivo, en el desarrollo del proceso administrativo previo a la presente demanda contenciosa administrativa conforme lo previsto en el art. 4 inc. i) de la Ley de Procedimiento Administrativo.

### **II.2. De la problemática planteada.**

De los argumentos expuestos por la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional, mediante su representante, en su escrito de demanda, se



concluye en que la controversia planteada, radica en que: si dentro del proceso administrativo la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT - RJ 1603/2018 de 02 de julio, que resuelve revocar parcialmente la Resolución ARIT-CBA/RA 0143/2018 de 16 de abril, en la que mantiene firme la depuración de la factura N° 1851, dejando sin efecto en parte, la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior N° 211739000086 de 14 de diciembre de 2017; sin fundamento legal alguno, ya que la documentación presentada por el contribuyente, no puede servir para demostrar el pago total de la transacción.

### **II.3. Fundamentos de la decisión.**

**3.1.** En principio se debe tener presente que dentro un proceso de derecho, como es un contencioso administrativo, el expediente y demás anexos se constituyen en el medio idóneo para acreditar la verdad material, por cuanto el mismo contiene los actuados administrativos, como judiciales que fueron oportunamente activados por los sujetos procesales y las autoridades competentes, en cada una de sus etapas.

En mérito a lo manifestado, corresponde en principio realizar las siguientes puntualizaciones fácticas judiciales:

**3.1.1.** El actor en su memorial de demanda manifestó que, la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT - RJ 1603/2018 de 02 de julio, que resuelve revocar parcialmente la Resolución ARIT-CBA/RA 0143/2018 de 16 de abril, en la que mantiene firme la depuración de la factura N° 1851, dejando sin efecto en parte, la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior N° 211739000086 de 14 de diciembre de 2017; resolución dictada sin sustento legal alguno, ya que la documentación presentada por el contribuyente, no puede servir para demostrar el pago total de la transacción.

A mérito de lo explicado, es imperativo aclarar que el control judicial de legalidad que realizará este tribunal, dentro la presente causa, está circunscrito a acreditar o no, que la autoridad administrativa, a tiempo de emitir su decisión, incurrió en una de las infracciones acusadas por la parte actora, respecto al punto anterior.

**3.2.** En coherencia con lo anteriormente manifestado, a continuación, corresponde tener presente los siguientes preceptos legales:

Examinados los documentos cursantes en anexos, se evidencian las facturas antes mencionadas y sus respectivos respaldos.

FACTURA N° 1257 de fecha 12/12/2014, por la compra de envases cilindro de hojalata brillante y tapas envases normal por Bs.56.010.24.- emitida por ENVASAR LTDA. cursante a fojas 47 adjunta la orden de compra, la cotización, la Nota de Crédito-Debito N° 51 de fecha 19 de marzo de 2015, emitida por ENVASAR LTDA, por el importe total devuelto de Bs.38.564.16.-

El "Detalle de Transferencias Interbancarias" emitido por el Banco Nacional de Bolivia, muestra el traspaso a la cuenta de ENVASAR LTDA. N° 1907872013 por el importe de Sus.8.047.45 de la cuenta de BOLHISPANIA N° 3400213711, fs. 64, 55 a 62.

A fojas 61 del anexo, se evidencia el traspaso por el mismo importe \$us.8.047.45 equivalente a 56.010.24 al t/c 6.96, de fecha 19 de febrero de 2015, de BOLHISPANIA a ENVASAR LTDA. fs. 61.

El "REGISTRO AUXILIAR DE COMPRAS MAYORES A Bs.50.000" de BOLHISPANIA muestra como "Importe pagado según documento de pago" Bs.56.010.- fs. 121.

Formulario 210 IVA EXPORTACIONES cursante a fojas 47, detalla el importe total de compras vinculadas a exportación del periodo diciembre 2014, con un Crédito Fiscal comprometido en el periodo 12/2014 de Bs. 131.784.-

Una vez compulsados los antecedentes y las Resoluciones Administrativas base de la impugnación contenida en la demanda con las normas aplicables, se extraen los siguientes datos relevantes para resolver la controversia:

El demandante cuestiona la validez del acto administrativo contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1603/2018 de 02 de julio emitido por la AGIT, porque considera que se encuentra alejado de los antecedentes del proceso y de la norma, en forma irregular.

En ese marco, el art. 198 párrafo I de la Ley 2492 establece que en la interposición de los recursos administrativos el recurrente deberá señalar los fundamentos de hecho y/o de derecho, según sea el caso, en que apoyó su impugnación; es decir, en materia administrativa la necesaria correspondencia que debe existir entre las cuestiones impugnadas por el recurrente en el recurso de alzada o en el jerárquico y lo resuelto, o la congruencia que debe existir entre las pretensiones alegadas y lo resuelto por el juzgador ; dicho de otra forma, el recurrente deberá señalar los fundamentos de hecho y/o de derecho, según sea el caso, en que se



**apoya la impugnación; ergo, deberá fijar con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide.**

Habiendo sido identificado el punto controvertido, es necesario primeramente establecer que el Contrabando Contravencional, según Cotter Patricio Juan, en su libro: "Las Infracciones Aduaneras", Segunda Edición, es: "...el ilícito tipificado en las legislaciones aduaneras, que prescribe una conducta violatoria de una norma aduanera fundamental, que consagra un principio aduanero reconocido por todos los países. Este principio, (...), se encuentra íntimamente vinculado con la soberanía de los Estados y tiene por finalidad asegurar la posibilidad inherente a todo Estado de decidir qué mercancías pueden entrar o salir de su territorio o en su caso bajo qué condiciones. Este principio expresa que nadie puede introducir ni extraer mercancías de un Estado sin la previa autorización aduanera, a cuyo fin la entrada y salida de mercaderías debe realizarse por lugares habilitados y en horarios habilitados, donde serán sometidos a los controles encomendados a la autoridad aduanera... Ilícito aduanero por excelencia que supone la vulneración de la función principalísima de la Aduana, esto es, el debido control del tráfico internacional de mercancías. El contrabando excede el mero supuesto de la defraudación fiscal, pues lo determinante para la punición es que se tienda a frustrar el adecuado ejercicio de las facultades de control de las aduanas sobre las importaciones y exportaciones. Es todo acto u omisión tendiente a impedir o dificultar el adecuado control que le compete a las aduanas sobre las importaciones y exportaciones de mercaderías. Es claro que la entrada y salida de mercancías nunca es libre, siempre hay que someterlas a formalidades aduaneras, y ello con independencia de la carga tributaria que pudiera disponerse o el régimen de prohibiciones o restricciones aplicables..."

BANCARIZACION, R.N.D. N° 10.0017-15, el tratamiento tributario de los pagos emergentes de transacciones de compra y venta de bienes y/o prestación de servicios cuyo valor total sean iguales o mayores a Bs50.000.- (Cincuenta Mil 00/100 Bolivianos), deberán ser realizada al contado o al crédito, a través de un sólo pago o con pagos parciales por montos inferiores, documento físico o electrónico que cumpla con la condición de ser emitido y reconocido por una entidad financiera regulada por la ASFI o documento emitido por el BCB, tales como: Cheques de cualquier naturaleza, Ordenes de

Transferencia Electrónica de Fondos, Voucher por Transacciones con Tarjetas de Débito o Crédito, Cartas de Crédito.

Artículo 4. (Requisitos de los Documentos de Pago).- I. Los documentos de pago, emitidos por las entidades financieras reguladas por la ASFI, incluidos los emitidos por el BCB, serán considerados como documentos de soporte de las transacciones obligadas a respaldarse con documentos de pago, siempre que contengan de forma nítida, legible y precisa la siguiente información mínima: 1. Razón social de la entidad que emitió el documento de pago. 2. Número de transacción u operación. 3. Fecha de la transacción. 4. Importe de la transacción. II. Los depósitos directos en efectivo a una cuenta deberán ser realizados a nombre de los titulares del Número de Identificación Tributaria (NIT), cuidando que la documentación emitida refleje este aspecto. A efectos de la presente Resolución la cuenta deberá corresponder obligatoriamente a los sujetos pasivos titulares del NIT, que participan en una transacción. III. Los cheques en general no tienen la obligación de consignar el NIT, sin embargo, en los registros obligatorios establecidos en el artículo 7 de la presente disposición deberá consignar necesariamente este dato.

EFFECTOS TRIBUTARIOS DE LAS TRANSACCIONES SIN DOCUMENTOS DE PAGO Artículo 5. (Transacciones sin Documentos de Pago), incisos a), b), c), Artículo 6. (Tratamiento Específico).- Las transacciones obligadas a respaldarse con documento de pago, deberán ser registradas correctamente conforme dispone el artículo 7 de la presente Resolución en el Registro Auxiliar Módulo Bancarización Da Vinci considerando los incisos a), b), c), d); Artículo 7. (Registro Auxiliar - Módulo Bancarización Da Vinci).- 1. El registro y envío de la información deberá ser realizado en el orden y formato que se establecen en el Anexo de la presente Resolución, bajo el siguiente denominativo: Compras\_Auxiliar\_periodo (mesaño)\_nit

Resolución Normativa de Directorio RND 10-0021-16

Artículo 68. (Notas de Crédito - Débito)

I. Cuando efectivamente se produzca una devolución o rescisión entre vendedor y comprador, sea total o parcial de bienes o servicios adquiridos con anterioridad al periodo que se liquida, deberá emitirse la Nota de Crédito - Débito a efectos de realizar los correspondientes ajustes en la liquidación del IVA, considerando lo siguiente:



1. En caso que la operación hubiere sido efectuada entre Sujetos Pasivos del IVA, se emitirá el documento tributario de ajuste, correspondiendo imputar un Crédito Fiscal al Emisor y un Débito Fiscal al Comprador, afectando el periodo fiscal en el que se produjo la devolución o rescisión.

2. b) Si la devolución o rescisión es parcial, la Nota de Crédito - Débito deberá expresar el importe correspondiente y las referencias de la Factura original, discriminando el valor de lo efectivamente devuelto o rescindido de lo que queda vigente, se deberá inhabilitar (de forma impresa o con sello de goma) la Factura original resultado de la devolución o rescisión lograda, evitando de esta manera su uso.

La Nota de Crédito - Débito debidamente emitida será utilizada para respaldar el Crédito Fiscal al Vendedor de los bienes o Prestador de servicios en el periodo en el que se produzca la devolución o rescisión, generando el correspondiente débito fiscal en el mismo periodo para el Comprador.

II. Las Notas de Crédito - Débito deberán ser autorizadas por la Administración Tributaria de acuerdo al tratamiento general, con la característica especial habilitada al efecto. III. deberán ser emitidas a momento de producirse la devolución o la rescisión siempre que éstas sean realizadas de forma posterior al periodo fiscal de emisión de la Factura o Nota Fiscal original.

Artículo 74. (Libro de Compras IVA)

2.2. NOTA DE CRÉDITO - DÉBITO: Se utilizará la especificación "NOTA DE CRÉDITO -DÉBITO" cuando se trate del registro de devoluciones o rescisiones que el Sujeto Pasivo o Tercero Responsable haya recibido, y por las cuales haya emitido la correspondiente Nota de Crédito - Débito, para la apropiación del Crédito Fiscal, en el periodo a informar, de acuerdo al formato y la estructura del Anexo N° 22 de la presente Resolución,

El Artículo 8 del Decreto Supremo N° 21530, 2.5. NOTA DE CRÉDITO - DÉBITO. Se utilizará la especificación "NOTA DE CRÉDITO-DÉBITO" cuando se trate del registro de devoluciones o rescisiones que el Sujeto Pasivo o Tercero Responsable como comprador, haya efectuado, y que estén respaldadas por Notas de Crédito - Débito en el periodo fiscal, para el registro del Débito Fiscal, de acuerdo al formato y la estructura del Anexo N° 27 de la presente Resolución, debiendo contener los siguientes datos: a) N° (número correlativo); b) Fecha Nota de Crédito - Débito; c) N° de Nota de Crédito - Débito; d) N° de Autorización; e) NIT proveedor; f) Nombre o razón social

proveedor; g) Importe total de la devolución o rescisión efectuada; h) Débito Fiscal; i) Código de control de la Nota de Crédito - Débito; j) Fecha Factura Original; k) N° Factura Original; l) N° de Autorización Factura Original; m) Importe total Factura Original.

Mencionar también el Código de comercio en su Capítulo IV, Contabilidad, artículo 36° y 44°.

La emisión de una factura por venta de productos, genera Débito Fiscal para el vendedor, dicha factura será considerada al momento de declarar sus ingresos por ventas en el formulario de DDJJ 210. La misma factura le genera Crédito Fiscal al comprador, importe que será compensado con sus ventas en el Form. 210, determinándose un saldo a favor del fisco o del contribuyente.

Las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada, en su artículo 24, señala: los comprobantes y registros contables son producto del SCI; las transacciones registradas en los comprobantes contables, deben estar suficientemente respaldadas por contratos, facturas, planillas, autorizaciones escritas y otros en originales o copias legalizadas. Cada entidad del sector público es responsable del adecuado archivo de los comprobantes contables y sus documentos de respaldo, permitiendo su localización oportuna, para uso de ejecutivos y personal de la entidad, para revisión por parte de los organismos que ejercen tuición, por el Órgano Rector y por el Sistema de Control Gubernamental. Los comprobantes de contabilidad y la documentación de respaldo, sean estos registros manuales o producto de procesos electrónicos, deben ser conservados por el tiempo de diez años.

En tal sentido, es importante traer a colación lo establecido por el art. 217. a) de la Ley N° 2492 que dispone: "Se admitirá como prueba documental: a) Cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia de este legalizada por autoridad competente", así también el art. 76 de la Ley N° 2492 determina que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales, quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Por otro lado el art. 81 del mismo Código Tributario señala sobre la aplicación, pertinencia y oportunidad de la prueba lo siguiente: "*Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas 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”.

#### **Del caso concreto**

Ingresando a resolver en el caso concreto, tenemos que, de la revisión de todo lo actuado, el Informe Técnico TSJ-SSA-AAF de fecha 13 de julio de 2020 emitido por la Asesora Administrativa Financiera de la Sala Social, Administrativa, Contenciosa y Contenciosa Administrativa Segunda Lic. Zulma Palacios, que será parte de la presente resolución:

La emisión de la Nota de Crédito- Débito N° 51 por Bs. 38.564.16.- surge por la devolución de una parte de las compras efectuadas con factura N° 1257, motivo por el cual el proveedor ENVASAR LTDA. emite dicha nota de Crédito- Débito, que al ser un documento válido correspondiendo su registro y afectando a las cuentas del debe y del haber, en forma inversa al registro de la factura de compra N° 1257, debiendo imputar un Débito Fiscal al Comprador (BOLHISVANIA), con el objeto de reducir el Crédito Fiscal que se había originado con la factura de compra y un Crédito Fiscal al Emisor (ENVASAR LTDA.), afectando el periodo fiscal en el que se produjo la devolución o rescisión. Importe que no pudo ser compensado con otras compras ocurridas posteriormente como, es el caso de la factura de compra N° 1851.

El artículo 68 de la RND 10-0021-16 se deberá inhabilitar (de forma impresa o con sello de goma) la Factura original resultado de la devolución, evitando de esta manera su uso, hecho que no ocurrió en el presente caso.

Las Notas de Crédito- Débito deberán ser autorizadas por la Administración Tributaria, emitidas a momento de producirse la devolución, en forma posterior al periodo fiscal de emisión de la Factura.

Factura N° 1851 de fecha 05/01/2015, por la compra de envases cilindro de hojalata brillante y tapas envases normal por Bs.74.269.44-. emitida por ENVASAR, cursante a fojas 102 de anexos.

Los reportes extractados del SIN respecto a las Compras reportadas por BOLHISPANIA y las Ventas reportadas por ENVASAR muestran el importe de Bs.74.269.44.- como "Total Factura", fojas 103-104 de anexos; Sin embargo, el REGISTRO AUXILIAR DE VENTAS MAYORES A Bs. 50.000.- de ENVASAR LTDA. muestra como "Monto pagado según documento de pago solo Bs.35.705.28 (fs.106).

De fojas 110 a 112 de anexos, tenemos los comprobantes contables con el registro de la nota de Crédito-Debito N° 51 de fecha 19 de marzo de 2015 correspondiente a la devolución sobre compras efectuadas con factura N° 1257, por un importe de Bs. 38.564.16.- y el traspaso bancario de Bs.35.707.15.- donde se tiene que la suma de estos dos importes alcanza a Bs.74.271.31.- que corresponde al de la factura N° 1851.

Los Comprobantes de Traspaso y de Egreso, adjuntan documentos de respaldo como ser las especificaciones del producto, la orden de compra por el importe total de la factura; sin embargo, el documento de traspaso de la cuenta de BOLHISPANIA N° 3000148325 a la cuenta de ENVASAR N° 190787001 fue realizado por Bs. 35.705.28, aspecto que se puede verificar también en el detalle de transferencias interbancarias emitido por el Banco Nacional de Bolivia, fs. 107-109, 113-115.

El Formulario 210 IVA EXPORTACIONES fojas 48-50 de anexos, muestra el importe total de compras vinculadas a exportación del periodo enero 2015, el crédito fiscal comprometido en el periodo de Bs.97.945.-

El crédito fiscal vinculado a exportaciones del mes de enero de 2015 muestra el importe total de la factura N° 1851 (fs.51 de anexos); asimismo el formulario 1133 "Solicitud de devolución impositiva" incluye también el importe consignado en dicha factura (fs.56 de anexos).

Analizados los documentos mencionados con anterioridad, facturas y documentos de respaldo a los traspasos efectuados de la cuenta de BOLHISPANIA Ltda. a la cuenta de ENVASAR, se puede evidenciar que no se pagó en su totalidad el monto de la factura N° 1851, como se tiene establecido en la fundamentación de la presente resolución y el Informe Técnico TSJ-SSA-AAF de fecha 13 de julio de 2020 emitido por la Asesora Administrativa Financiera de la Sala Social, Administrativa, Contenciosa y Contenciosa Administrativa Segunda, que la letra dice: "..... De fojas 110 a 112 de anexos, tenemos los comprobantes contables con el registro de la nota de Crédito-



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

Debito N° 51 de fecha 19 de marzo de 2015 correspondiente a la devolución sobre compras efectuadas con factura N° 1257, por un importe de Bs. 38.564.16.- y el traspaso bancario de Bs.35.707.15.- donde se tiene que la suma de estos dos importes alcanza a Bs.74.271.31.- que corresponde al de la factura N° 1851.

Los Comprobantes de Traspaso y de Egreso, adjuntan documentos de respaldo como ser las especificaciones del producto, la orden de compra por el importe total de la factura; sin embargo, el documento de traspaso de la cuenta de BOLHISPANIA N° 3000148325 a la cuenta de ENVASAR N° 1907870011 fue realizado por Bs. 35.705.28, aspecto que se puede verificar también en el detalle de transferencias interbancarias emitido por el Banco Nacional de Bolivia, fs. 107-109, 113-115..." (textual), no pudiendo ser compensada con la nota de Crédito-Debito correspondiente a una factura diferente a la analizada, aspecto que da lugar a la depuración de la misma y por consiguiente de su Crédito Fiscal, al momento de realizar devolución impositiva solicitada.

Una factura debe ser respaldada y pagada en su totalidad si se trata de facturas de compras por montos iguales o mayores a 50.000 bolivianos, se debe también adjuntar copias o fotocopias firmadas del documento de pago (Ej. cheque, orden de transferencia, transacciones con tarjeta, depósitos en cuenta, transferencia de fondos), además del contrato de crédito o préstamo, si corresponde. La documentación debe contener obligatoriamente los datos del dependiente, caso contrario dicha factura no es válida por presumirse inexistente la transacción de acuerdo a ley.

**Conclusión.**

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 1603/2018 de 02 de julio, haya incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada detallada en la presente resolución que constituye el objeto del proceso, más al contrario realizó una correcta interpretación de normas legales.

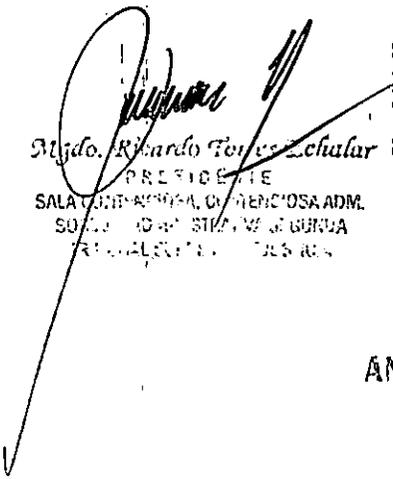
**POR TANTO:** La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución contenida en los art. 2.2 y 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de

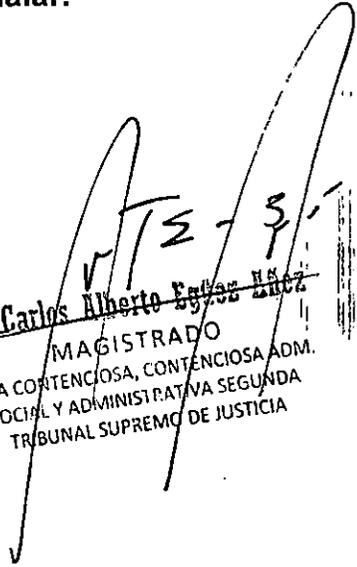
2014 y los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda contencioso administrativa de fojas 48 a 53, complementada a fs. 76 y vta., interpuesta por Rosmery Villacorta Guzmán en representación de la Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, mantiene firme la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior N° 211739000086 de 4 de diciembre de 2017.

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

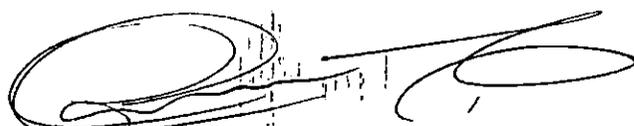
**Regístrese, comuníquese y cúmplase.**

**Magistrado Relator: Ricardo Torres Echalar.**

  
Mjdo. Ricardo Torres Echalar  
PRESIDENTE  
SALA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA SEGUNDA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

  
~~Dr. Carlos Alberto Rojas~~  
MAGISTRADO  
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

ANTE MI:

  
Dr. Cesar Camargo Alfaro  
SECRETARIO DE SALA  
SALA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA SEGUNDA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

  
Msc. Alejandro Romero  
ABOGADO  
SALA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA SEGUNDA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA GRANÓ JUDICIAL DE BOLIVIA SALA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
134 Fecha: 22-07-20
Pro. Tomas de Razón N°.....

14

Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial  
Tribunal Supremo de Justicia

**CITACIONES Y NOTIFICACIONES**

**EXP.303/2018**

En Secretaría de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Segunda, del Tribunal Supremo de Justicia, a horas **10:45** minutos del día **LUNES 21** de **SEPTIEMBRE** del año **2020**.

Notifique a:

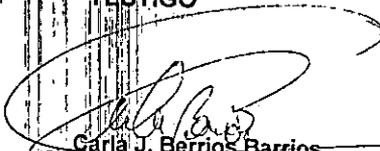
**AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA-AGIT**  
**REPRESENTANTE: DANAY DAVID VALDIVIA CORIA**

Con **SENTENCIA N° 134/2020**, de fecha **22 de julio de 2020**, mediante copia de ley, fijada en el tablero judicial, de Secretaría de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Segunda, del Tribunal Supremo de Justicia, quien impuesto de su tenor se notifica, según se establece en los Arts. 82 y 84 de la Ley N° 439, en presencia de testigo que firma.

**CERTIFICO:**

  
Abog. Jessica A. Ayres Valdivia  
OFICIAL DE DIGENCIAS  
SALA CONTENCIOSA CONTENCIOSA APTA  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

**TESTIGO**

  
Carla J. Berrios Barrios.  
C.I. 10387359 Ch.

