



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

SENTENCIA 135/2018

Expediente	: 32/2016
Demandante	: José Antonio Canedo Claros.
Demandado (a)	: Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT)
Tipo de proceso	: Contencioso administrativo.
Resolución impugnada	: AGIT-RJ 1841/2015 de 3 de noviembre.
Magistrado Relator	: Dr. Carlos Alberto Egúez Añez
Lugar y fecha	: Sucre, 15 de octubre de 2018.

VISTOS:

La demanda contenciosa administrativa de fojas 19 a 25, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1841/2015 de 3 de noviembre (fojas 4 a 15), el memorial de contestación de fojas 37 a 43 y vuelta, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda

José Antonio Canedo Claros se apersona relatando los siguientes antecedentes de hecho:

Señaló que con la orden verificación N° 00130VE05526 fue notificado el 9 de mayo de 2014, solicitándole la Administración Tributaria documentación para la verificación del crédito fiscal IVA en las facturas del formulario 7531 de los periodos: enero, marzo, mayo, junio, julio, agosto y octubre de la gestión 2009, habiendo presentando toda la documentación en tiempo y forma.

Refirió que con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDCH/DF/00130VE05526/VC/00322/2014 de 16 de diciembre, fue notificado el 29 de diciembre de 2014, en la que se estableció deuda tributaria en cuanto a tributo omitido de Bs. 4.789 e incumplimiento de Deberes Formales



por 1.500 UFVs, por el supuesto de no haber entregado la factura N° 39 en original ni en fotocopia que estaba indicada en la orden de verificación.

Dijo que la Resolución Determinativa N° 17-00140-15 confirmó la Vista de Cargo sobre el Acta por Contravención Tributaria por la no presentación de la factura 39 ni en original ni en fotocopia, decisión que fue impugnada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria ARIT.

Señaló que la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA0226/2015 de 3 de agosto, revocó parcialmente la Resolución Determinativa dejando sin efecto la multa de 1.500 UFVs por Incumplimiento de Deber Formal establecido en Acta de Contravención Tributaria N° 114165.

Sostuvo que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT 1841/2015 de 3 de noviembre, revocó parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada; en consecuencia, mantuvo firme y subsistente la Resolución Determinativa que establece la sanción de 1.500 UFVs por Incumplimiento de Deberes Formales establecido en el acta de contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 1141165.

I.2. Fundamentos de la demanda

I.2.1.- Refirió sobre la aplicabilidad del Decreto Supremo N° 28138.-

Según los arts. 66 y 100 del Código Tributario Boliviano (CTB), la administración tiene facultades para constatar la autenticidad de la existencia real de una operación, conforme señala el D.S. 28138 de 17 de mayo de 2005 en sus arts. 2, 3, 4 y 5 que da la oportunidad de presentar fotocopias simples en reemplazo de los originales pudiendo la administración tributaria constatar en su sistema SIRAT 2.

La resolución de Recurso Jerárquico menciona el art. 70 numeral 8 del CT sin percatarse que no menciona que la presentación tenga que ser en original ni copia, por lo que cumplió con la presentación de fotocopia legalizada en reemplazo del original conforme el art. 69 de la citada norma tributaria, además la Sentencia Constitucional 1198/2014 de 10 de junio, interpretó el D.S. 28138 en virtud del cual el SIN está obligado a valorar la prueba en fotocopia simple siendo responsable de la posterior verificación y/o autenticación del contenido de los documentos ofrecidos como prueba de descargo, más aun cuando se encuentran documentos en poder de la administración, esto en aplicación del principio de la verdad material.



1.2.2.- Refirió a la Orden de verificación y facturas legalizadas en reemplazo del original.- De acuerdo al Acta de Recepción y Devolución de Documentos de 20 de mayo de 2014, presentó fotocopias legalizadas en reemplazo de las originales, estando firmada dicha acta solo por el fiscalizador sin que fuera reconocido por el sujeto pasivo como expresamente afirma la autoridad jerárquica (fs. 28 de antecedentes administrativos), asimismo refirió la AGIT que no asumió defensa en segunda instancia, soslayando que en el memorial de descargo a la Vista de Cargo de 28 de enero de 2015, se dijo que al quedar demostrada la validez de las facturas legalizadas en reemplazo de los originales, también quedaría desvirtuada la sanción impuesta de 1.500 UFVs, pidiendo la validación de las pruebas y se deje sin efecto el total de la deuda tributaria. Además la copia legalizada por el propio emisor al tenor del art. 1311 del Código Civil (CC) automáticamente levanta la sanción impuesta.

Debe prevalecer la verdad material sobre los aspectos meramente formales, asimismo la Ley 843 no establece ningún requisito formal de documento original.

1.2.3. Indicó sobre la retroactividad por mandato constitucional aplicable al incumplimiento de deberes formales al presente caso.- Al extremo se debe tomar en cuenta el art. 150 de la Ley 2492 que establece que corresponde la aplicación de la ley vigente a momento de la comisión de la contravención, sin embargo en caso que una ley posterior sea más benigna y favorable para el contribuyente debe aplicarse esta, por mandato constitucional establecido en el art. 123 de la Constitución Política del Estado (CPE) concordante con el art. 410 de la citada norma suprema que es de cumplimiento inmediato para todas las autoridades administrativas o judicial es a momento de resolver las causas o trámites sometidos a su conocimiento, en ese sentido la RND 10-0037-07 establecía la sanción de 1.500 UFVs, ahora con la nueva RND 10-0032-15 de 25 de noviembre, califica y tipifica por la entrega de la documentación requerida en forma parcial para empresas unipersonales y personales naturales de 1.000 UFVs, por lo que corresponde aplicar el art. 123 de la CPE y el art. 150 del CT por ser la norma más benigna y favorable para el contribuyente.

Resumiendo, la efectiva realización de la transacción (comercial) está demostrada y reconocida por la Administración Tributaria y confirmada por la

ARIT y AGIT y por ello se computó la validez del crédito fiscal IVA, en consecuencia debió haberse liberado también automáticamente la sanción impuesta de 1.500 UFVs.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se declare probada la demanda y revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1841/2015 de 3 de noviembre.

II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA

Que, por providencia de fojas 27 se admitió la demanda contenciosa administrativa en contra de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y se dispuso que se libre provisiones: citatoria y compulsoria para su diligenciamiento al demandado y el tercer interesado.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 25 de mayo de 2016, como consta a fojas 31 presentó el memorial de contestación negativa a la demanda, donde manifestó luego de mencionar su disconformidad con la demanda por sus afirmaciones generales y no precisas que:

i) Sobre la aplicabilidad del D.S. Nº 28138, la Resolución de Alzada desestimó la aplicación de este decreto por considerar que se aplica cuando el requerimiento se cumple al presentar fotocopias simples en reemplazo de fotocopias legalizadas, asimismo la Sentencia Constitucional 0275/2010 de 7 de junio refirió que este Decreto Supremo no es aplicable, en virtud de que el numeral 8 del art. 70 de la Ley 2492 obliga al contribuyente a presentar, exhibir y poner a disposición de la Administración Tributaria, libros de contabilidad, registros especiales, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos e información computarizada y demás documentos de respaldo de sus actividades, facultando a la Administración Tributaria a establecer la forma y los plazos en que dicha obligación debe ser cumplida, en ese sentido se requirió al contribuyente mediante orden de verificación Nº 00130VE05526 la presentación de **facturas de compras originales** así como otra documentación consistente en declaración jurada, libros de compra, facturas de compras originales entre ellas las observadas Nos 1630 y 39.

Estas facturas fueron presentadas en fotocopias y no así en originales como se requirió, siendo que recién el 28 de enero de 2015, se presentó como descargo a la Vista de Cargo sobre las facturas observadas que son,



certificaciones de emisión, emitidas por Ovando SA. Y Y.P.F.B., misma que no fueron presentadas dentro del plazo.

Respecto a las fotocopias legalizadas de factura que señala el contribuyente haber presentado, verificándose antecedentes se evidenció que mediante Orden de Verificación N° 001300VE05526 la Administración Tributaria requirió la presentación de facturas originales en el plazo perentorio de 5 días a partir de su legal notificación, plazo que fue ampliado hasta el 21 de mayo de 2014 a petición del contribuyente. Entonces según acta de recepción y devolución de documentos dentro del plazo establecido la Administración Tributaria observó la entrega en fotocopias y no originales de las facturas Nros. 1630 y 39.

Posteriormente el contribuyente presentó el 28 de enero de 2015, como descargo a la Vista de Cargo certificaciones de emisión de las facturas señaladas, emitidas por Ovando SA y Y.P.F.B., por lo que se verifica que el sujeto pasivo no presentó ni en el plazo ni en la forma las facturas señaladas.

El 2 de abril de 2015, se notificó a José Antonio Canedo Claros con la Resolución Determinativa N° 17-000140-15 que declaró la inexistencia de tributo omitido establecido preliminarmente en la Vista de cargo y confirmó la sanción de 1.500 UFVs por incumplimiento a deberes formales, en aplicación del art. 70 numeral 8 de la Ley 2492 y el numeral 4, sub numeral 4.1 del anexo a) consolidado de la RND N° 10-0037-07 cursante a fs. 200-207 de antecedentes administrativos.

Entonces se ha evidenciado que dicho incumplimiento reconocido expresamente por el contribuyente en el Acta de Inexistencia de Elementos cursante a fs. 28 de antecedentes administrativos, así como a la valoración y aceptación de la prueba aportada por el mismo para desvirtuar el ilícito de Omisión de Pago, el ente fiscal emitió la correspondiente Resolución Determinativa, instancia que establece la inexistencia del tributo omitido determinado preliminarmente en la Vista de Cargo y por la que resuelve confirmar la sanción de 1.500 UFVs por Incumplimiento a Deberes Formales. Al efecto se solicita tener presente el Auto Supremo 03 de 5 de enero de 2016.

ii) **De la retroactividad por mandato constitucional aplicable al incumplimiento de deberes formales al presente caso**, reclamo que no es congruente ya que incorpora elementos que no fueron objeto de impugnación



en instancia recursiva, ya que el contribuyente en instancia de alzada solicitó revocar totalmente la Resolución Determinativa N° 17-00140-2015 señalando que los agravios sufridos se circunscribieron a la multa por Incumplimiento de Deberes Formales, citando al efecto la Sentencia 273 A de 15 de noviembre de 2012 y 0228/2013 de 2 de julio emitido por Sala Plena.

II.3.- Petitorio

Concluyó el memorial solicitando se declare improbada la demanda manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1841/2015 de 3 de noviembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES

Continuando el trámite del proceso, respondida la demanda, con el decreto de 23 de febrero de 2016, se corre en traslado al demandante para que formule la réplica, respondida se corrió en traslado para la duplica y siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, a fojas 63 se decretó "**Autos para sentencia**". En relación al *tercero interesado*, este presentó memorial de forma negativa cursante a fs. 59 a 62 pidiendo se declare improbada la demanda contenciosa administrativa.

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

III.1. Orden de Verificación Externa; el Servicio de Impuestos Nacionales procedió a mediante Orden de Verificación Externa 00130VE5526 requerir al contribuyente José Antonio Canedo Claros, con Nit 1028795012, la documentación que se detalla, hasta el 16 de mayo de 2014, solicitando ampliación hasta el 21 de mayo de 2014, presentando en ese plazo el 20 de mayo la documentación requerida, que fue devuelta en la misma fecha según consta del Acta de Recepción y Devolución de Documentos de la **Nota Fiscal N° 1630 con N° de Autorización 78040013977 y N° 39 con N° de Autorización 79040096444** refiriendo "...fueron presentadas en fotocopias y no así los Originales", elaborándose el Acta de Inexistencia de Elementos por la documentación faltante.

III.2. Vista de Cargo; el 16 de diciembre de 2014, se emitió la Vista de Cargo SIN/GDCH/DF/00130VE05526/VC/00322/2014, que señaló sobre las facturas N° 1630 y 39 que no fueron presentadas las facturas de compra en



original, correspondiendo además la multa por Incumplimiento a Deber Formal establecido en Acta de Contravenciones – Fundamento Legal el art. 41 numeral 1 de la RND 10.0016.07. Determinando Impuesto Omitido a favor del Fisco y Multa por Incumplimiento a Deberes Formales.

III.3. Resolución Determinativa; el 27 de marzo de 2015, se emitió la Resolución Determinativa 17-000140-15, que señaló que de la revisión de la documentación se precisó que las observaciones del trámite fueron debidamente registradas por los emisores generando debito fiscal para el pago por los correspondientes impuestos, ya que en aras del principio de verdad material se estableció que se desvirtuó el reparo determinado emergente de la depuración del Crédito Fiscal inicialmente observado en la Vista de Cargo, al haberse demostrado la realización efectiva de las transacciones que establecen la validez de las facturas, tratándose de compras debidamente respaldadas, en función a los documentos presentados. Por cuanto se acepta el descargo presentado por este concepto.

Sobre la Multa por Incumplimiento de Deberes Formales, estableció que mediante la Orden de Verificación Externa se solicitó facturas originales, que ante la no presentación, emerge la Multa por Incumplimiento a Deber Formal, sancionado con 1.500 UFVs en aplicación a lo establecido en RND 10-0037.07, anexo consolidado A) al art. 4º numeral 4 sub numeral 4.1. para personas naturales, haciendo notar que la Nota Fiscal N° 39 no fue presentada ni en original ni en fotocopia, por cuanto el descargo presentado a este punto es considerado no válido. Por lo expuesto y resultado de la valoración de descargos presentados se determina la Inexistencia de Impuesto Omitido por lo que los reparos consisten únicamente en Multa por incumplimiento a Deberes Formales de acuerdo al art. 70 numeral 8) de la Ley 2492 en el monto de UFVs 1.500, en consecuencia se determinó en base a los descargos considerados parcialmente válidos la inexistencia de Impuesto Omitido pero sí Multas por Incumplimiento a Deberes Formales.

III.4. Resolución de Recurso de Alzada; impugnando el contribuyente la Resolución Determinativa se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0226/2015, el mismo que estableció que **conforme** el acta de recepción y devolución de documentos y del acta de inexistencia de elementos de 22 de mayo de 2014, se consignó que el contribuyente manifestó la no



tenencia en original de las notas fiscales Nros. 1630 y 39 del periodo enero de 2009, por deterioro de las mismas, por ello la Administración Tributaria emitió el acta por contravención tributaria vinculada al procedimiento de determinación, por el incumplimiento de entrega de toda la documentación e información requerida.

Así de antecedentes cursa fotocopia de la **factura N° 1630** legalizada por el emisor Y.P.F.B. el 14 de mayo de 2014 consignando el sello de *"Es copia fiel de Original-Unidad de Contabilidad YPFB Distrito Comercial SUD"*, también cursa copia de la **factura N° 39** emitida por Ovando S.A. que cursa la firma y sello del Gerente Administrativo Financiero de Ovando S.A., fotocopias que también llevan el sello de la administración tributaria con la leyenda *"la información contenida en el documento en fotocopia es igual a la del documento original"*, consiguientemente dichas notas fiscales emitidas por los proveedores son válidas para el cumplimiento del requerimiento documental del SIN al demostrar la realización efectiva de las transacciones que permiten establecer la validez de las facturas citadas.

En dicho sentido, tomando en cuenta que la presentación de las facturas legalizadas cumplió con este objetivo ya que la Administración Tributaria los consideró idóneos para la validación del crédito fiscal, resulta un contrasentido a su propia decisión, que la Administración Tributaria reste eficacia formal a la presentación de fotocopias legalizadas, cuando para un aspecto material como es la validación del crédito fiscal reconoció pleno valor a las mismas dejando sin efecto el reparo del tributo inicialmente liquidado pero sancionando al recurrente por el incumplimiento a deber formal de la presentación de facturas originales, consiguientemente no se advirtió Incumplimiento de Deber Formal alguno, resolviendo revocar parcialmente la Resolución Determinativa, dejando sin efecto la multa de UFVs 1.500 por Incumplimiento a Deber Formal.

III.5. Resolución de Recurso Jerárquico; el 3 de noviembre de 2015, se emitió la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1841/2015 de 3 de noviembre, refiriendo que el art. 70 numeral 8 de la Ley 2492 obliga al contribuyente a presentar documentos de respaldo de sus actividades, facultando a la Administración Tributaria a establecer en forma y plazo en que dicha obligación debe ser cumplida.



En base a la orden de verificación se requirió al contribuyente la presentación de facturas de compras originales en el plazo perentorio de cinco días hábiles a partir de su notificación; entre los documentos observados las facturas Nos. 1630 y 39, así dentro del plazo conforme el acta de recepción y devolución de documentos, el contribuyente hizo entrega de la documentación pedida, observando la Administración Tributaria la entrega de las facturas 1630 y 39 en fotocopias y no así en originales como se requirió. Además, ante el descargo de la Vista de Cargo presento el contribuyente certificaciones de emisión de las facturas Nos. 1630 y 39 emitidas por Ovando S.A. y Y.P.F.B., respectivamente, consecuentemente se evidencia que el sujeto pasivo no presentó ni en el plazo ni en la forma las facturas requeridas. También existe el reconocimiento expreso del contribuyente de la inexistencia del tributo omitido en el Acta de Inexistencia de Elementos.

Bajo el principio de economía, simplicidad y celeridad la Administración Tributaria unificó el procedimiento para sancionar dos contravenciones independientes, una por omisión de pago y la otra por incumplimiento de Deberes Formales, habiendo el contribuyente desvirtuado la primera mediante la prueba presentada, pero sin asumir defensa en la segunda, sino que el incumplimiento era evidente y reconocido por el mismo en el Acta de Inexistencia de Elementos.

Por todo ello dispuso revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-000140-15 de 27 de marzo de 2015, que resolvió sancionar el Incumplimiento de Deberes Formales con 1.500 UFVs, por contravención del Art. 70, numeral 8 de la Ley N° 2492.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA

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

Que el motivo de la *litis* dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto: Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la resolución impugnada revocó de manera incorrecta la Resolución de Alzada que dejó sin efecto la multa por Incumplimiento a

Deberes Formales por la suma de 1.500 UFV establecida en el Acta por Contravención Tributaria N° 42251 respecto a las facturas Nros. 1630 y 39.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

V.1.- Análisis y fundamentación

Respecto de lo alegado por el demandante sobre que la Resolución Jerárquica vulneró el D.S. 28138, arts. 66, 70 num. 8 y 100 del CTB por no percatarse que cumplió al presentar copia legalizada en reemplazo del original respecto a las facturas solicitadas por la Administración Tributaria por el principio de aplicación de la verdad material, de esta manera, al estar demostrada la efectividad de la transacción comercial de la validez del crédito fiscal IVA, queda desvirtuada la sanción impuesta de 1.500 UFVs., de tal manera corresponde el siguiente análisis:

a) Sobre el principio de verdad material y la fotocopias legalizadas.

Cabe señalar que, el principio de verdad material es uno de los principios que sustenta la jurisdicción ordinaria de acuerdo a lo previsto en el art. 180.I de la Constitución Política del Estado (CPE), principio que también ha sido recogido por el legislador en el art. 4 inc. d) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), norma que establece que la Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil. Por otra parte, el art. 200 del CTB, determina que los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo a los siguientes: *"1. Principio de oficialidad o de impulso de oficio. La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le impriman las partes, sino que el respectivo Superintendente Tributario, atendiendo a la finalidad pública*



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

del mismo; debe intervenir activamente en la sustanciación del Recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo”.

Además, es necesario saber que el Decreto Supremo (D.S.) 28138 de 17 de mayo de 2005, modificado por el Artículo Único del D.S. 28392 de 6 de octubre de 2005, establecen la admisión de fotocopias simples en remplazo de las fotocopias legalizadas exigidas para la gestión de sus trámites, reservándose la prerrogativa de exigir la presentación del original, cuando así se considere necesario para fines de verificación. En virtud a dicha norma legal las autoridades administrativas están obligadas a valorar la prueba presentada tanto en fotocopias legalizadas como aquellas copias simples presentadas en reemplazo de las fotocopias legalizadas, en aplicación del principio de verdad material que rige el procedimiento administrativo, y el de impulso de oficio.

Esto es, que a fin de establecer la veracidad de los datos presentados por el administrado más allá de las formas de presentación de la documentación en originales, bastará en virtud de la búsqueda de la realidad y verdad de los hechos poder presentar copias legalizadas o copias simples que deban ser verificadas, si así lo dispusiese la Autoridad Administrativa mediante otras vías que vayan a corroborar la autenticidad de la documentación presentada, de tal manera que identificada la autenticidad del contenido de la información, la no presentación de originales importe Incumplimiento de Deberes Formales, provocando una determinada sanción, ya que por la aplicación constitucional del principio de la verdad material, constatada que es la copia legalizada o simple con los datos que contienen, estableciendo la veracidad, implica el cabal cumplimiento de la información pedida. En tal razón, no puede ser pasible a sanción el administrado, cuándo detrás de la mera **formalidad** de la originalidad de la documentación pedida por la Administración Pública (Tributaria), está el contenido que refleja la pura **verdad de los hechos**, entonces, si la documentación en fotocopia legalizada o simple puede demostrar dicha verdad, queda salvada los derechos del administrado o contribuyente.



b) Análisis del Caso.

Sobre la aplicabilidad del Decreto Supremo N° 28138, y del Orden de verificación y facturas legalizadas en reemplazo del original señalada en la demanda; cabe referir que, en la presente problemática de antecedentes se constata que producto de la Orden Verificación N° 00130VE05526 del form. 7531, la Administración Tributaria le exigió el 9 de mayo de 2014, al contribuyente José Antonio Canedo Claros la entrega de la "documentación en original" de declaraciones juradas de los periodos enero, marzo, mayo, junio, julio, agosto y octubre de 2009, de libro de compras, facturas de compras originales, medio de pago de las facturas observadas

A este efecto conforme al **Acta de Recepción y Devolución de Documentos** el contribuyente el 20 de mayo de 2014, dentro del plazo establecido presentó los documentos requeridos, surgiendo la observación de la Administración Tributaria al decir: "*Las Nota Fiscal N° 1630 con N° de Autorización 78040013977 y la factura N° 39 con N° de Autorización 79040096444 del periodo enero de 2009, fueron presentadas en fotocopias y no así los Originales*", asimismo se levanta el Acta de Inexistencia de Elementos señalando el contribuyente respecto a las facturas Nros. 1630 y 39 que la documentación original faltante fue deteriorado, aceptando la no tenencia de los mismos.

Posteriormente emitido el Auto de Vista y luego la **Resolución Determinativa 17-000140-15 de 27 de marzo**, diferencia dos aspectos, el primero, referente a las transacciones relativas a las facturas Nros. 1630 y 39, constató que fueron debidamente registradas en la base de datos del SIRAT2 y que en aplicación del principio de la verdad material, estableció que desvirtuó el reparo emergente de la depuración del crédito fiscal observado en Vista de Cargo, al haberse demostrado la transacción efectiva que permiten establecer la validez de las facturas; y, segundo, el referido a la Multa por Incumplimiento de Deberes Formales, al haberse solicitado al contribuyente facturas originales y ante la no presentación emerge esta multa, haciendo notar que la Nota Fiscal N° 39 no fue presentada ni en original ni en fotocopias, sin dar validez al descargo presentado en ese aspecto, sancionando con 1.500 UFVs.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Luego se emitió la **Resolución de Recurso de Alzada** cuyo argumentos más sobresalientes se encuentran descritos en el punto III.4 de esta resolución, habiendo revocado la Resolución Determinativa, asimismo se emitió la **Resolución de Recurso Jerárquico** el cual manifiesta que ante la petición de documentación original hecha al contribuyente este no presentó en originales las facturas Nros. 1630 y 39 sólo en fotocopias, por tanto pese que la omisión de pago fue desvirtuada por el contribuyente, habría incurrido en el Incumplimiento a Deber Formal, que incluso fue reconocido por el contribuyente expresamente, por lo que el hecho de que las facturas presentadas en fotocopias habrían sido o no el único requisito que habría tomado en cuenta la Administración Tributaria para la validación del crédito fiscal, carece de relevancia jurídica, de modo que no correspondía que la Resolución de Alzada revoque la resolución determinativa, por lo que dejó sin efecto la Resolución de Alzada y sancionó por Incumplimiento de Deberes Formales al pago de 1.500 UFVs.

Ahora bien, debe quedar claro que en el presente proceso existen dos elementos, el **primero** establecer la validez de las facturas emergente de la transacción efectiva y que generó débito fiscal relacionado a la Omisión de Pago y **segundo** el Incumplimiento de Deberes Formales por la no presentación de documentación en el plazo y forma solicitadas al contribuyente. A cuyo efecto, sobre el primer punto en todas las resoluciones administrativas se determinó la inexistencia de impuesto omitido, sin embargo sobre el Incumplimiento de Deberes Formales las Resoluciones Determinativa y Jerárquica –excepto la de Alzada– mantienen la posición que el contribuyente incurrió en esta infracción tributaria.

Queda evidente entonces que la demanda contenciosa administrativa va dirigida en contra del segundo elemento, el **demostrar que no existió el Incumplimiento de Deberes Formales**, al efecto, de los antecedentes señalados se constata, que ante la solicitud de la Administración Tributaria de la presentación en originales de las facturas 1630 y 39, el contribuyente presentó la documentación pertinente, pero equivocadamente y contradictoriamente en: el Acta de Recepción y Devolución de Documentos se señaló que se presentó **fotocopias y no así originales**, la Resolución Determinativa 17-000140-15 de 27 de marzo, refirió que no fue presentada la factura **Nº 39 ni en original ni en fotocopia**, y la Resolución Jerárquica



afirmó que se presentó **fotocopias y no originales** como se hubo solicitado al contribuyente; toda vez que, de la revisión minuciosa de antecedentes, se verifica que la **factura N° 1630** de 10 de enero de 2009, consiste en **fotocopia legalizada** emitida por el emisor que es Y.P.F.B. evidenciando el sello que es copia fiel del original – Unidad de Contabilidad YPFB Distrito Comercial Sud, además que este documento fue avalado y revisado por la Administración Tributaria otorgando la **calidad de igual al documento original** al referir *“La información contenida en el documento en fotocopia es igual a la del documento original”* con fecha 20 de mayo de 2014 y revisado el 16 de diciembre de 2014 y firmando por el Fiscalizador Álvaro Almendras Enríquez.

Respecto a la **factura N° 39** emitida el 26 de enero de 2009, por el Gerente Administrativo Financiero Ovando S.A. (fs. 40), presentada por el contribuyente en copia simple pero que fue **validada por la Administración Tributaria** con cargo de recepción el 20 de mayo de 2014 y de revisión del 14 de diciembre de 2014, con la leyenda o letrero que: ***“La información contenida en el documento en fotocopia es igual a la del documento original”*** (negritas nuestras) firmando el fiscalizador Álvaro Almendras Enríquez funcionario del Servicio de Impuestos Nacionales; ello denota que tanto la Resolución Determinativa 17-000140-15 de 27 de marzo de 2015 y la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1841/2015 de 3 de noviembre, (esta última que sostuvo que la existencia de dos contravenciones independientes, una por Omisión de Pago y la otra por Incumplimiento de Deberes Formales, el contribuyente desvirtuó la primera con la prueba presentada, pero sin asumir defensa en la segunda, cuyo incumplimiento fue reconocido en el Acta de Inexistencia de Elementos, y el hecho que las facturas presentadas en fotocopias habrían sido el único requisito que habría tomado en cuenta la Administración Pública para la validación de crédito fiscal, carece de relevancia jurídica) al emitir sus argumentos para ejercer y validar la sanción por Incumplimiento a Deberes Formales resultan incorrectos.

Por lo que no es posible mantener el criterio de la Resolución de Recurso Jerárquico en sentido que la sanción por el Incumplimiento de Deberes Formales persista por el simple hecho que se solicitó al



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

contribuyente la presentación de las facturas Nros. 1630 y 39 en originales, **cuando el contribuyente presentó mediante fotocopia legalizada y fotocopia válidamente reconocida como el original**, por funcionario de dicha entidad, ya que como se señaló en el punto V.I.a) de esta resolución, el principio constitucional de la verdad material debe prevalecer sobre lo formal; cuyas líneas rectoras deben irradiar todo el ordenamiento jurídico boliviano, ello implica que más allá de las meras formalidades, que en este caso sostiene la autoridad jerárquica (que el contribuyente debió presentar documentación original), está la averiguación de la verdad de los hechos, que en el presente caso era constatar que evidentemente, mediante la documentación presentada se verificó que las transacciones fueron realizadas, tal y como fue constatado por la entidad tributaria, ello implica que al quedar demostrado con la presentación de esta **documentación idónea** dicho aspecto central, cumplió el contribuyente con lo solicitado, entonces no puede contrariamente sancionarse al contribuyente por el Incumplimiento de Deberes Formales, más aun, cuando de la documentación presentada fue evidenciado la veracidad del contenido de la transacción, cumpliendo de esta manera la obligación de presentar **documentación idónea y pertinente**, por ende inexistente el Incumplimiento de Deberes Formales, criterio aplicable en cumplimiento del art. 180.I de la CPE, sin que exista la posibilidad de sancionar por una mera formalidad.

Por otra parte, ya los D.S. 28138 modificado por el Artículo Único del D.S. 28392, estableció la obligación de la autoridad administrativa de valorar documentación presentada en copia simple o fotocopia legalizada, en razón a los trámites efectuados; por ende, también por esta razón la fotocopia legalizada y fotocopia presentada por el contribuyente, a las que se otorgó el valor de documentos como igual al original, dan plena fe que la documentación presentada sobre las facturas Nros. 1630 y 39 son plenamente válidas, y al tener esta categoría no puede existir la determinación del Incumplimiento de Deberes Formales, ya que se cumplió a cabalidad lo solicitado.

Este argumento es coherente con la jurisprudencia judicial contenida en la **Sentencia 135/2017 de 13 de marzo**, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia: *...es necesario recordar que el DS 28138 de*

17 de mayo de 2005, modificado por el Artículo Único del DS 28392 de 6 de octubre de 2005, establecen la admisión de fotocopias simples en remplazo de las fotocopias legalizadas exigidas para la gestión de sus trámites, reservándose la prerrogativa de exigir la presentación del original, cuando así se considere necesario para fines de verificación. **En virtud a dicha norma legal las autoridades administrativas están obligadas a valorar la prueba presentada en fotocopias simples, en aplicación del principio de verdad material que rige el procedimiento administrativo, y el de impulso de oficio**”.

(...)

“En el caso de autos, se tiene que el 20 de junio de 2012, el contribuyente presentó ante la Administración Tributaria (en fotocopias simples y dentro del plazo establecido) la totalidad de la documentación requerida en la Orden de Verificación, conforme consta en el Acta de Recepción de documentación de fs. 12 del Anexo 3. En lo que concierne a la Factura No. 787 de 15 de marzo de 2010, motivo de la presente impugnación, presentó el documento para certificación de servicios, certificaciones de pantalla del sistema contable, Estado de Cuenta, Compras y Ventas Reportadas por sus clientes, Consultas de Dosificación (SIN) Contrato de prestación de servicios, Orden de Pago, Detalle de movimiento de la Transacción, Certificado y Certificaciones emitidas por el Banco Bisa (fs. 42 a 74 Anexo 3), **documentación que no mereció ninguna observación por parte de la Administración Tributaria**, es más, la Resolución Determinativa emitida expresamente señala que la observación al crédito fiscal surgió debido a que el sujeto pasivo no hubiese demostrado que la transacción efectivamente se haya realizado”.

Esta claridad de los hechos respecto a las dos facturas de referencia es contundente, ya que **si bien la entidad tributaria requirió la presentación de documentos originales, estos fueron presentados válidamente, la factura N° 1630 en fotocopia legalizada a la vez validada por la Administración Tributaria y la factura N° 39 en fotocopia simple pero también validada por el funcionario fiscalizador de Impuestos Nacionales, esto significa que en aplicación del principio**



constitucional de la verdad material y D.S. 28138 modificado por el Artículo Único del DS 28392, estos otorgan la calidad que el contribuyente cumplió con la exigencia de la Administración Tributaria al presentar documentación válida e idónea; además hacen plena prueba del contenido y objeto de la verificación realizada que es identificar si la transacción fue realizada efectivamente, por ende destruyen el argumento sostenido por la autoridad jerárquica para sancionar por el Incumplimiento de Deberes Formales, consecuentemente, si la documentación pertinente que fue presentada inicialmente es válida resulta contrario y equivocado querer ejercer una sanción sobre Incumplimiento de Deber Formal por el solo formalismo de no haber entregado la documentación en originales.

A esto se suma, que la normativa utilizada para sancionar al contribuyente según la Resolución de Recurso Jerárquico es el art. 70 numeral 8 de la Ley 2492 que dice: ***“(Obligaciones Tributarias del Sujeto Pasivo). Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo: (...) 8) En tanto no prescriba el tributo, considerando incluso la ampliación del plazo, conservar en forma ordenada en el domicilio tributario los libros de contabilidad, registros especiales, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos e información computarizada y demás documentos de respaldo de sus actividades; presentar, exhibir y poner a disposición de la Administración Tributaria los mismos, en la forma y plazos en que éste los requiera. Asimismo, deberán permitir el acceso y facilitar la revisión de toda la información, documentación, datos y bases de datos relacionadas con el equipamiento de computación y los programas de sistema (software básico) y los programas de aplicación (software de aplicación), incluido el código fuente, que se utilicen en los sistemas informáticos de registro y contabilidad de las operaciones vinculadas con la materia imponible”*** (negrillas nuestras) y numeral 4, sub numeral 4.1. del Anexo A) consolidado de la RND N° 10-0037-07, que refiere: ***“4. DEBERES FORMALES RELACIONADOS CON EL DEBER DE INFORMACION. 4.1 Entrega de toda la información y documentación requerida por la Administración Tributaria durante la ejecución de***

procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos”.

Estas normativas solo refieren la presentación de documentación en la **forma y plazo**, en el presente caso el plazo y la forma fue cumplido, pese a que la autoridad jerárquica sostiene que no cumplió el contribuyente con dicho elemento, pero debe aclararse al referirnos a la forma, que al no ser específico este tampoco puede ser discrecional y arbitrario por la Administración Tributaria vulnerando el debido proceso y el principio de la verdad material, ya que de antecedentes se evidencia que al extenderse la Orden de Verificación Externa 00130VE5526, en el presente caso se buscó verificar que las transacciones para el crédito fiscal IVA observadas (facturas Nros.- 1630 y 39) efectivamente fueron realizadas, y esa verdad fue demostrada por el contribuyente al presentar dentro del plazo legal la documentación requerida, en consecuencia tampoco es posible sancionar por esta razón al contribuyente por el Incumplimiento de Deberes Formales.

Este aspecto, de la norma genérica utilizada por la autoridad jerárquica para sancionar por el Incumplimiento de Deberes Formales implica dos situaciones, **primero**, que al no ser específica o típica la conducta que debe realizar el contribuyente, este no puede ser sancionado a criterio discrecional y arbitrario por la Administración Tributaria, en aplicación y preservación del principio de legalidad, defensa y debido proceso, toda vez que de acuerdo a lo establecido en el artículo 6.I num. 6 de la Ley 2492 que dispone sobre el principio de legalidad o reserva de ley, que solo la Ley puede *“Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones”*, en clara expresión del principio de legalidad que rige la actuación de la Administración Tributaria. Por su parte con relación al principio de tipicidad la Ley 2492 señala en su art. 148°. I” **(Definición y Clasificación)**. *Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos.*

Sobre la temática en cuestión el entendimiento jurisprudencial en la **Sentencia N° 150/2014 de 08 de agosto**, emitida por la Sala Plena asumió que: *“Es por ello que **este Tribunal considera que no corresponde***



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

imponer sanción a una conducta que no se encuentra expresamente tipificada como contravención, caso contrario estaríamos frente a un caso de atipicidad como correctamente lo ha entendido la AGIT en la resolución impugnada. Toda vez, que lo señalado tiene su fundamento en el principio de legalidad que refiere: "Las sanciones administrativas solamente podrán ser impuestas cuando éstas hayan sido previstas por norma expresa, conforme al procedimiento establecido en la presente Ley y disposiciones reglamentarias aplicables de la Ley de Procedimiento Administrativo en su art. 72.

Bajo ese entendido, la conducta de Secretaría DELA Chuquisaca **no se subsume a la contravención de incumplimiento a deberes formales** establecidos en la Ley N° 2492 de su art. 162" (negritas nuestras), en consecuencia **no es posible sancionar al contribuyente cuando las normas que sirvieron para sancionarle no identifica la conducta específica y típica que sirve de base para determinar el Incumplimiento a Deberes Formales, y segundo, que el objeto del requerimiento de la Orden de Verificación como ya se indicó era la comprobación evidente de la transacción, que implica la aplicación del principio constitucional de la verdad material sobre lo formal, en ese sentido toda norma legal interna como ley, decreto supremo o reglamento debe adecuarse a la norma suprema, por lo que las meras formalidades bajo el principio de verdad material no deben sobreponerse a la verdad de los hechos; ya que en el presente se buscó que las observaciones referente a las facturas de distintos periodos concernientes a 2009 fueron realizadas, para ello se pidió la documentación en los términos que fueron presentados y cabe recalcar validados en su momento por la administración tributaria como si fuera el original, como ampliamente se explicó líneas arriba.**

En relación a la retroactividad por mandato constitucional aplicable al incumplimiento de deberes formales, no es necesario entrar en mayores consideraciones toda vez que por los argumentos expuestos previamente son suficientes para dejar en claro que la Resolución de Recurso Jerárquico vulneró derechos e infringió la norma aplicable al sancionar al contribuyente por el Incumplimiento de Deberes Formales.

V.1. Conclusión.

Por lo expuesto precedentemente, se concluye que la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1841/2015 de 3 de noviembre, revocó incorrectamente la Resolución de Alzada que dejó sin efecto la multa por Incumplimiento a Deberes Formales por la suma de 1.500 UFV.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el numeral 2 del artículo 2, en relación con el artículo 4 la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en 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 fs. 19 a 25, interpuesta por José Antonio Canedo Claros, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia se **deja sin efecto** la Resolución AGIT-RJ 1841/2015 de 3 de noviembre y la Resolución Determinativa 17-000140-15 de 27 de marzo de 2015, y firme y subsistente en todo lo demás.

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: Dr. Carlos Alberto Egüez Añez

[Handwritten signature]
Dr. Carlos Alberto Egüez Añez
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

[Handwritten signature]
Abog. Ricardo Torres Echalar
MAGISTRADO
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

[Handwritten signature]
Dr. Jorge Alberto Suárez Zambrano
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
Sentencia N° 135/2018 Fecha: 15/10/2018
Libro Tomas de Razón N° I

[Handwritten signature]
Dr. Jorge Alberto Suárez Zambrano
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
pág 20