



TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia N° 138

Sucre, 25 de septiembre de 2020

Expediente : 361/2018-CA
Demandante : GERENCIA DISTRITAL SANTA CRUZ I-SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria
Proceso : Contencioso Administrativo
Resolución impugnada : AGIT-RJ 1936/2018 de 3 de septiembre
Magistrado Relator : Lic. Esteban Miranda Terán

Emitida dentro del proceso contencioso administrativo seguido por Eduardo Mauricio Garcés Cáceres Gerente Distrital Santa Cruz I del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS: La demanda contenciosa administrativa de fs. 59 a 68, interpuesta por Eduardo Mauricio Garcés Cáceres Gerente Distrital Santa Cruz I del Servicio de Impuestos Nacionales (en adelante SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (en adelante AGIT); impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1936/2018 de 3 de septiembre; el auto de Admisión de 13 de diciembre de 2018 de fs. 71 y vta.; la contestación a la demanda de fs. 121 a 139 vta.; el decreto de Autos para Sentencia de 3 de junio de 2019 de fs. 165; los antecedentes procesales y todo lo que en materia fue pertinente analizar; y:

I. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS DEL PROCESO:

El SIN el 28 de marzo de 2017, notificó personalmente al contribuyente "La Granja SRL" (en adelante contribuyente) las Ordenes de Verificación-CEDEIM Nros. 0012OVE01771, 0012OVE04055, 0013OVE0028, 0013OVE0030 y 13990200527, bajo la modalidad Verificación Previa CEDEIM, cuyo alcance fue la verificación de hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal del Gravamen Arancelario (GA) periodos fiscales enero, abril, agosto, octubre y diciembre de 2012. Asimismo notificó los Requerimientos Nros. 135645 y 135657, así como la Nota Cite: SIN/GDSCZI/DF/SVE/NOT/00818/2017, requiriendo al contribuyente documentación para el inicio de la verificación (fs. 4 a 8 y 15 a 18 C-I antecedentes administrativos).

El 11 de abril de 2017 el contribuyente, presentó nota (fs. 20 Anexo 2), solicitando ampliación de plazo para la presentación de la documentación requerida, solicitud que fue parcialmente aceptada por el SIN mediante Auto N° 251770000209 de 18 de abril de 2017, notificado el 24 de abril, otorgando el plazo de 5 días hábiles para la presentación de la documentación solicitada (fs. 24 a 25 C-I).

El 2 de mayo de 2017, el SIN emitió el Acta de recepción de documentos, en la que hizo constar la entrega de la documentación por parte del contribuyente (fs.26 a 28 C-I).

El 26 de enero de 2018, el SIN notificó de forma personal al contribuyente a través de su representante legal Luis Abuawad Asbun, con la **Resolución Administrativa de Devolución Previa N° 361770000017 de 29 de diciembre de 2107** (fs. 3888 a 3916 C-XX de los antecedentes administrativos), mediante el cual autorizó la emisión de certificados de devolución impositiva (CEDEIM) por Bs79.541.- correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y Bs4.937.-por concepto de Gravamen Arancelario (GA), de los periodos fiscales enero, abril, agosto, octubre y diciembre de 2012. Asimismo estableció el importe no sujeto a devolución en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de Bs231.579.-.

Contra la referida Resolución Administrativa, el contribuyente interpuso recurso de alzada (fs. 46 a 51 del Anexo 1), emitiendo la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (en adelante ARIT), la **Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0436/2018 de 25 de mayo** (fs. 116 a 134 del Anexo 1), que **REVOCÓ PARCIALMENTE** la Resolución Administrativa de Devolución Previa N° 361770000017, dejando sin efecto el importe observado por concepto del Impuesto al Valor Agregado de Bs100.952.- y confirmó el monto de Bs130.627.- no respaldado íntegramente con medios de pago, declarando como monto sujeto a devolución Bs180.943 y el monto de Bs4.937.- por concepto del Gravamen Arancelario (GA).

Contra la referida Resolución del Recurso de Alzada, tanto el SIN como el contribuyente interpusieron recurso jerárquico (fs. 158 a 166 y 193 a 198 del Anexo 1 respectivamente), emitiendo la AGIT la **Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1936/2018 de 3 de septiembre** (fs. 240 a 263 vta. del Anexo 1), que **REVOCÓ PARCIALMENTE** la resolución recurrida; dejando sin efecto el crédito fiscal de Bs85.101.- de los periodos fiscales enero y abril de 2012 y modificó parcialmente la Resolución Administrativa de Devolución Previa N° 361770000017 Resolución Administrativa de Devolución Previa N° 361770000017, estableciendo como importe sujeto a devolución Bs164.651.- por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y Bs4.937.- por el Gravamen Arancelario (GA) de los periodos enero, abril, agosto, octubre y diciembre de 2012 y como importe no sujeto a devolución Bs146.478.- por el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

El 7 de diciembre de 2018, el SIN interpuso demanda contencioso administrativa (fs. 59 a 68) contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1936/2018, que se resuelve en esta sentencia.

II. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA, LA CONTESTACIÓN Y EL TERCERO INTERESADO:

Demanda.



Relacionó los antecedentes de hecho desde el inicio de la verificación, hasta la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, aseveró que la AGIT vulneró la garantía del debido proceso en sus elementos de motivación y verdad material por indebida apreciación de la prueba, conforme a lo siguiente:

Señaló Doctrina de Manuel de Ossorio, las Sentencias Constitucionales Nros 1057/2011-R de 1 de julio y 2227/2010-R de 19 de noviembre (en adelante SC) y los Autos Supremos Nros. 038/2015 de 23 de febrero de 2015 y 12/2015-S de 3 de noviembre emitidas por el Tribunal Supremo de Justicia (en adelante TSJ), respecto al debido proceso, alegando que toda autoridad sea judicial o administrativa debe precisar todos los antecedentes de hecho, relacionarlos con la normativa aplicable y analizar el caso en concreto.

Citó el art. 8 de la Ley N° 843 refiriendo que para que el contribuyente se beneficie del crédito fiscal IVA debe cumplir con 3 requisitos indispensables: 1) La existencia de la factura. 2) Que las compras se encuentren vinculadas con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen y 3) Que la transacción haya sido efectivamente realizada; y el art. 70 de la Ley N° 2492 (en adelante CTB-2003) señalando que son obligaciones del contribuyente entre otras respaldar las actividades y operaciones gravadas que permitan demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan.

Señaló parte de la resolución impugnada, con relación a la factura N° 14 emitida por Hermes Suarez Velarde, manifestando que si bien el contribuyente presentó como medio de pago el Cheque N° 816 emitido por el proveedor y registró la compra en los comprobantes de contabilidad, sin embargo los registros no contienen con precisión los datos respecto a las operaciones y los importes consignados en el Cheque y la factura observada, toda vez que el monto facturado es de Bs254.997.47.- monto que no coincide con el comprobante de recepción de productos, la cuenta de inventarios PT-PI Santa Cruz, contra la cuenta proveedores M/E; y que esta última cuenta contra la cuenta Banco M/E, registra el monto de pago al proveedor de Bs276.128.60, monto mayor al consignado en la factura, generando una diferencia que no se encuentra respaldada, debiendo el contribuyente demostrar la vinculación y/o relación entre la factura, los documentos y registros contables con el Cheque.

Manifestó que al ser un importe superior al de la factura N° 14, el registro contable permite relacionar el mismo como medio de pago y se registraría a la cuenta de anticipo a proveedores, sin especificar a qué anticipos refieren o que productos y facturas habrían sido pagadas con dichos montos, ni señalar con claridad la fecha y número de factura que respaldan las compras que se hubieran realizado con el Cheque N° 816; y que, al referir tanto el contribuyente como la AGIT a anticipos de forma genérica, incurrió en la causal 5 del art.147 del CTB-2003, vulnerando la AGIT la garantía constitucional al debido proceso en sus elementos de motivación, verdad material e indebida apreciación de la prueba, lo señalado en el art. 115-II de

la Constitución Política del Estado (CPE), arts. 140-a) y 211-I y III del CTB-2003, y art. 28 de la Ley N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), omitiendo considerar lo señalado en el art. 8-a) de la Ley N° 843.

Describió parte de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1875-2018 de 28 de agosto de 2018, señalando que la AGIT en un caso similar, con la misma validación del crédito fiscal y sujetos procesales invalidó el crédito fiscal, y por otro lado en la resolución impugnada, validó para el proveedor Hermes Suarez Velarde, vulnerando la garantía del debido proceso en su elemento verdad material, por lo que la AGIT simplemente revocó el acto administrativo respecto a la factura N° 14, dejando sin efecto la observación del SIN, existiendo un error en la apreciación de las pruebas.

Mencionó parte de la SC 0427/2010-R de 28 de junio, que refiere al principio de verdad material, así como doctrina de Fabiana del Padre Tomé, sobre la carga de la prueba y art. 76 del CTB-2003, afirmando que la AGIT no fundamentó debidamente su resolución respecto a la factura N° 14.

Argumentó que la AGIT respecto a la factura N° 218, dejó sin efecto la depuración del crédito fiscal, con el fundamento de que el sujeto pasivo presentó una conciliación con su proveedor, que refiere la realización de anticipos el 6 de junio de 2011 por USD31.578.16 y el 19 de junio de 2011 por USD37.505.87, según Cheques Nros. 651 y 673, los cuales estarían registrados en los comprobantes de egreso Nros. 040011 y 060012 respectivamente, quedando un saldo como anticipo para otras facturas; pero de los antecedentes, se tiene que la referida factura fue emitida por el proveedor Denis Suarez Velarde por un importe de Bs399.632.92.- y que fue observada por el SIN, debido a que el contribuyente no presentó documentación que respalde la efectiva realización de la transacción y por no contar con los medios de pago, al tratarse de montos mayores a los consignados en las facturas y registros contables, debiendo el contribuyente realizar liquidaciones precisas, adjuntando los respaldos necesarios a efecto de que se compare cada depósito enumerado en el estado de cuentas, contra los depósitos no registrados que aparecen en la conciliación del periodo siguiente y contra las fichas de depósito u otros registros, considerando las cláusulas del contrato de producción y suministro de palmito, que no fueron considerados por la AGIT, validando crédito fiscal que no se encuentra respaldado claramente con medios de pago. Agregó que el Cheque N° 673, no puede constituir en prueba fehaciente del pago de la factura N° 218, al haber sido emitido a favor de Diego Larrazabal, trabajador del contribuyente y dicho depósito puede tratarse de otros pagos, aspectos que no fueron considerados por la AGIT.

Compulsó las SC Nros 0702/2011-R de 16 de mayo y 0405/2012 de 22 de junio, argumentando que el juzgador durante la tramitación del proceso y al emitir su decisión debe individualizar y valorar cada medio de prueba ofrecido por las partes procesales, de manera justa, con valor de justicia; y concluyó manifestando que la



resolución impugnada validó crédito fiscal que no se encuentra respaldada con medios de pago, incurriendo en error en la apreciación de las pruebas, y vulneró la garantía del debido proceso en su elemento falta de motivación o fundamentación y verdad material al no señalar el fundamento legal ni documental, para realizar la validación del crédito fiscal.

Petitorio.

Solicitó declarar PROBADA la demanda contenciosa administrativa, y que se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, respecto a la parte desfavorable para el SIN, declarando firme y subsistente la Resolución Administrativa de Devolución Previa.

Admisión.

Mediante Auto de 13 de diciembre de 2018 de fs. 71 y vta., se admitió la demanda contenciosa administrativa, de conformidad a los arts. 327, 778 y 779 del Código de Procedimiento Civil (en adelante CPC-1975) y el art. 2-2 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, disponiéndose el traslado al demandando y al tercero interesado, con provisión citatoria a objeto de que asuman defensa.

Contestación.

La AGIT representada legalmente por Daney David Valdivia Coria, por memorial de fs. 121 a 139, planteó la nulidad de admisión, excepción de cosa juzgada y contestó negativamente a la demanda contenciosa administrativa (Se aclara que únicamente se expondrá los argumentos sobre la contestación a la demanda, al haber sido resuelto por este Tribunal tanto la nulidad como la excepción de cosa juzgada, mediante Auto de 3 de junio de 2019 (fs.166 a 167 vta.))

Manifestó que la demanda es una reiteración de lo expuesto en instancia administrativa recursiva y citó parte de la Sentencia N° 238/2013 de 5 de julio, emitida por la Sala Plena del TSJ, señalando que las pretensiones de la demanda no son más que disconformidades mal fundadas convirtiéndose en un óbice de carácter sustancial. Agregó parte de la Sentencia N° 252/2017 de 18 de abril, refiriendo que, existe una ausencia de carga argumentativa, así como partes de las Sentencias Nros 119/2017 de 13 de marzo de 2017 y 32/2016 de 20 de octubre emitidas por el TSJ, puntualizando los requisitos que debe contener una demanda contenciosa administrativa y las consecuencias que marcan su incumplimiento y solicitó se declara improbadamente la demanda, por no haberse demostrado jurídicamente cuales son los agravios causados.

Mencionó parte de la Sentencia N° 51/2017 emitida por el TSJ respecto de los principios de legalidad y buena fe, argumentando que aplicó estrictamente el principio de legalidad, encontrándose su decisión dentro los parámetros jurídicos fijados por las normas de carácter especial y buscó impedir actuaciones abusivas y vulneradoras del orden jurídico nacional.

Citó los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843, art. 8 del Decreto Supremo (DS) N° 21540 Reglamento del Impuesto al Valor Agregado y jurisprudencia de la AGIT adoptadas en la Resoluciones Jerárquicas STG/RJ/0064/2005, STG/RJ/00123/2006 y STG/RJ/0156/2007, respecto a los 3 requisitos para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal producto de las transacciones que se declara y realizó una descripción en que consiste cada requisito. Asimismo citó el art. 2 de la Ley N° 843 respecto a la transferencia a título oneroso de cosas muebles, el art. 66-11 del CTB-2003 modificado por el art. 20 de la Ley N° 062 y art. 37 del DS N° 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano (en adelante RCTB), modificado por el DS N° 0772, con relación a la obligación de respaldar el pago con documento emitido por una entidad de intermediación financiera regulada por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero (ASFI), en montos iguales o mayores a Bs50.000.-

Respecto a la factura N° 14 citó la pág. 27 de la Resolución Administrativa de Devolución Previa, donde el SIN observó dicha transacción, fundamentó que evidenció que el contribuyente registró dicha compra en el comprobante de recepción de productos N° 00-000029, a la cuenta de inventarios PT-PI Santa Cruz, contra la cuenta Proveedores M/E por Bs254997.47.- equivalente a USD36.637.57 y mediante comprobante de pago N° 009-000022 se registró la cuenta de Anticipo a Proveedores M/E contra la cuenta Banco M/E por un importe total de BSs276.128.60.- equivalente a UDS39.673.65.- pago que se encuentra respaldado con el Cheque N° 816 emitido a favor de Hermes Suarez Velarde y el estado de cuenta del Banco Mercantil Santa Cruz registra el pago Cheque por ventanilla del 22 de marzo de 2012; y siendo que el Cheque N° 816 fue emitido a favor del proveedor por un importe superior al de la factura N° 14 y el registro contable permite relacionar el mismo como medio de pago de la citada factura, se demuestra la ocurrencia de la transacción, conforme dispone el art. 37 del RCTB modificado por el DS N° 0772, por lo que procedió a revocar la observación. Asimismo refirió que deberá considerarse las Sentencias Nros 512/2015 de 7 de diciembre y 229/2014 emitidas por el TSJ, respecto al principio de verdad material, argumentando que no puede asumirse en base al principio de verdad material, cambiar situaciones de hecho claramente evidenciadas.

Citando las SC Nros 0471/2005-R de 28 de abril, 491/2003-R de 15 de abril, 1060/2006- R y 532/2014 de 10 de marzo, argumentó que emitió una resolución, exacta, precisa, relacionada con las pretensiones deducidas, fundamentada y motivada, y se pronunció sobre todos y cada uno de los motivos y puntos observados por las partes, desarrollando los fundamentos técnicos jurídicos en el marco de las atribuciones conferidas por el art. 139-b y 144 del CTB-2003, art. 211 de la Ley N° 3092, arts. 28-e) y 30-a) de la LPA, principio de congruencia que hace a la garantía del debido proceso conforme determinaron las SC Nros. 1429/2011-R de 10 de octubre de 2011 y 1315/2011-R de 26 de septiembre; y que la demanda incoada es una argumentación reiterativa sin precisar menos probar como se hubieren originado agravios.



Con relación a la factura N° 218, citando la Resolución Administrativa de Devolución, argumentó que de la revisión de la documentación advirtió que en el Mayor Analítico de Cuentas 1.2.30.10.0007-5 ICHILO MAMORE, existe un saldo anterior de Bs1.455.713.71 que cubre Bs152.024.70.-, Bs221.658.25.- y Bs399.632.92 correspondiente a las facturas Nros. 215, 216 y 218. Respecto a la factura N° 218 el contribuyente presentó una conciliación con su proveedor que refiere la realización de anticipos el 6 de junio de 2011, por USD31.578.16 y el 10 de junio de 2011 por USD37.505.87, según Cheques Nros. 651 y 673, los cuales fueron registrados en los comprobantes de egreso Nros. 040011 y 060012 respectivamente y que cubren el importe de la factura N° 218, quedando un saldo como anticipo para otras facturas. Con relación al Cheque N° 651, fundamentó que el mismo fue extendido en favor del proveedor y que el Cheque N° 673 si bien fue extendido en favor de Diego Larrazabal, existe un comprobante por el envío de giro realizado por la referida persona por USD37.505.-, en favor de Denis Suarez Velarde el 10 de junio de 2011, y que también existe un comprobante de registro de información confidencial sobre operaciones financieras de la misma fecha, en la que Diego Larrazabal efectuó el cobro del Cheque N° 651 declarando ser trabajador de la Granja SRL, con destino al pago de proveedores por alimentos, lo que demuestra que el referido Cheque guarda relación con el giro realizado en favor del proveedor, siendo evidente que la factura N° 218 cuenta con medios de pago, no existiendo fundamento para mantener la observación.

Señaló que el demandante, se remite a citar una resolución jerárquica y Sentencias, y que ello no es argumentar, siendo referentes generales no aplicables al caso. Asimismo refirió que las SC 2227/2010-R, 0405/2012 y la Resolución Jerárquica 1875/2018, no fueron revisadas ni analizadas por la AGIT, por lo que no pueden ser objeto de estudio y menos de pronunciamiento, citando al efecto la Sentencia N° 389/2017 de 6 de junio y la SC N° 2548/2012.

Finalizó citando doctrina tributaria AGIT-RJ 0356/2015 sobre la validación del crédito fiscal, Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia Sentencias Nros. 510/2013 de 27 de noviembre y 229/2014 de 15 de septiembre, respecto del deber de fundamentar la demanda contencioso administrativa.

Petitorio.

Solicitó declarar IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa interpuesta por el SIN; manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada.

Réplica y Dúplica.

El SIN por memorial de fs. 154 a 158, presentó la réplica reiterando los argumentos expuestos en su demanda y ratificó su petitorio; la AGIT por memorial de fs. 161 a 163 vta., presentó dúplica pidiendo declarar improbada la demanda contenciosa administrativa.

Tercero interesado.

De la revisión de antecedentes se tiene que el tercero interesado, no se apersonó no obstante que fue notificado según provisión citatoria debidamente diligenciada cursante a fs. 77 a 96.

III. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

Compulsados los argumentos expuestos en el proceso se llega a delimitar que, la controversia radica en determinar si la AGIT fundamentó de manera suficiente los motivos por los cuales llegó a la conclusión de que el crédito fiscal de las facturas N° 14 del proveedor Hermes Suarez Velarde y N° 218 del proveedor Denis Suarez Velarde observadas por el SIN, son válidas.

IV. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO:

Reconocida la competencia de esta Sala para la resolución de la controversia, de conformidad al art. 2 de la Ley N° 620 del 31 de diciembre de 2014; en concordancia con el art. 775 del CPC-1975 y la Disposición Final Tercera de la Ley N° 439 (CPC-2013); y, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo, como juicio de puro derecho, en el que se analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, corresponde realizar el control jurisdiccional y de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT.

Doctrina y legislación aplicable al caso.

Es pertinente remitirnos a la Constitución Política del Estado que en su art. 180-I establece: "*La jurisdicción ordinaria se fundamenta en los principios procesales de gratuidad, (...), verdad material, debido proceso e igualdad de las partes ante el juez*"; y por su parte la Ley-2341 LPA, en su art. 4 prevé: "*La actividad administrativa se regirá por los siguientes principios: (...) d) Principio de verdad material: La Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil (...)*". (sic)

Asimismo el art. 200 de la Ley N° 3092 dispone: "*Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el Artículo 4º de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, de 23 de abril de 2002, 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, (...)*"; 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 del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del Recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo"; y el 210 del mismo cuerpo legal, prevé: "*(RESOLUCIÓN) I. Los Superintendentes Tributarios tienen amplia facultad para ordenar cualquier diligencia relacionada con los puntos controvertidos*". (sic)

Respecto de la apreciación de las pruebas el art. 81 del CTB-2003, establece que: "*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...*". (sic)



Respecto al crédito fiscal para devolución impositiva corresponde remitirse al art. 3 del DS N° 25465 de 23 de julio de 1999 que dispone: "*Impuesto al valor agregado*): El crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios, vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del artículo 11 de la Ley N° 843 (Texto ordenado vigente). No se entenderá como costo, a los efectos de lo establecido en el párrafo precedente, la sola depreciación de los bienes de capital y de los activos fijos, sino el pago total que se hubiere realizado por su importación o compra en mercado interno. La determinación del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley N° 843 (Texto ordenado vigente). Como los exportadores no generan, o generan parcialmente, débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare, en el período fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación" (sic). Así como lo dispuesto en el art. 20 del mencionado Decreto: "*Obligación de los exportadores*) Los exportadores que soliciten y obtengan la devolución de impuestos deben llevar registros contables establecidos por disposiciones legales y estados financieros que cumplan las normas jurídicas aplicables y los principios de contabilidad generalmente aceptados, establecidos por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad del Colegio de Auditores de Bolivia, así como conservar la documentación de respaldo correspondiente". (sic)

Por otro lado el art. 8 de la Ley N° 843 refiere: "*Crédito fiscal*) Del impuesto determinado por la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el artículo 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida. Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen. b) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida a los montos de los descuentos, bonificaciones, rebajas, devoluciones o rescisiones, que respecto de los precios netos de venta, hubiere otorgado el responsable en el período fiscal que se liquida". (sic)

De acuerdo a lo dispuesto por el art. 8 del DS N° 21530 Reglamento del Impuesto al Valor Agregado "*El crédito fiscal computable a que se refiere el Artículo 8º inciso a) de la Ley N° 843 (Texto Ordenado en 1995), es aquél originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen, vinculadas con la actividad sujeta al tributo. A los fines de la determinación del crédito fiscal a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes aplicarán la alícuota establecida en el Artículo 15º de la Ley N° 843 (Texto ordenado vigente), sobre el monto facturado de sus compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzado por el gravamen ...*". (sic)

Por otro lado, el art. 37 del DS N° 27310 modificado por el DS N° 772 de 19 de enero de 2011 estipula "...De conformidad al Artículo 20 de la Ley N° 062, que modifica el numeral 11 del Artículo 66 de la Ley N° 2492, de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, se reemplaza el Artículo 37 del Decreto Supremo N° 27310, de 9 enero de 2004, modificado por el Parágrafo III del Artículo 12 del Decreto Supremo N° 27874, de 26 de noviembre de 2004, con el siguiente texto: "Se establece el monto mínimo de Bs50.000.- (CINCUENTA mil 00/100 BOLIVIANOS) a partir del cual todo pago por operaciones de compra y venta de bienes y servicios, debe estar respaldado con documento emitido por una entidad de intermediación financiera regulada por la Autoridad de Supervisión del

Sistema Financiero - ASFI. La obligación de respaldar el pago con la documentación emitida por entidades de intermediación financiera, debe ser por el valor total de cada transacción, independientemente a que sea al contado, al crédito o se realice mediante pagos parciales, de acuerdo al reglamento que establezca el Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional, en el ámbito de sus atribuciones." (sic)

En este sentido, se debe tener presente el art. 70-4-5 del CTB-2003, que establecen la obligación del contribuyente de respaldar las actividades y operaciones gravadas además de demostrar la procedencia y cuantía de sus créditos impositivos, de lo que resulta claro que con el fin de probar la efectiva realización de la transacción por la cual reclama la devolución impositiva, debe aportar Medios de Pago (Cheques, Tarjetas de Crédito u otros Medios Fehacientes de Pago), y documentación contable (Estados Financieros, Libros Mayores, Libros Diarios, Libros de Compra, Inventarios y otros), que permitan a la Administración Tributaria comprobar que sus operaciones son reales.

Así como lo dispuesto por el Código de Comercio (CCo) en el art. 36 que establece: *"OBLIGACION DE LLEVAR CONTABILIDAD. Todo comerciante está en la obligación de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza, importancia y organización de la empresa, sobre una base uniforme que permita demostrar la situación de sus negocios y una justificación clara de todos y cada uno de los actos y operaciones sujetos a contabilización, debiendo además conservar en buen estado los libros, documentos y correspondencia que los respalden".* De igual manera el art. 37 del mismo cuerpo legal que refiere: *"(CLASES DE LIBROS). El comerciante debe llevar, obligatoriamente, los siguientes libros: Diario, Mayor y de Inventario y Balances, salvo que por ley se exijan específicamente otros libros. Podrá llevar además aquellos libros y registros que estime convenientes para lograr mayor orden y claridad, obtener información y ejercer control. Estos libros tendrán la calidad de auxiliares y no estarán sujetos a lo dispuesto en el artículo 40, aunque podrán legalizarse los considerados necesarios para servir de medio de prueba como los libros obligatorios".* Y el art. 44 que refiere: *"(REGISTRO EN LOS LIBROS DIARIO Y MAYOR). En el libro Diario se registrarán día por día y en orden progresivo las operaciones realizadas por la empresa, de tal modo que cada partida exprese claramente la cuenta o cuentas deudoras y acreedoras, con una glosa clara y precisa de tales operaciones y sus importes, con indicación de las personas que intervengan y los documentos que las respalden. De este libro se trasladarán al Mayor, en el mismo orden progresivo de fechas, las referencias e importes deudores o acreedores de cada una de las cuentas afectadas, con la operación, para mantener los saldos por cuentas individualizadas. (sic)*

Las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada, en su art. 24, señala: *"los comprobantes y registros contables son producto del Sistema de Contabilidad Integrada; 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". (sic)*



Un comprobante diario debe reflejar: la fecha y número del asiento, los títulos de las cuentas afectadas, importes de los cargos y créditos, y una breve explicación o glosa de la operación. (Contabilidad Básica).

Ahora bien, respecto al error en la valoración de la prueba, este Tribunal Supremo de Justicia en el Auto Supremo 293/2013 de 7 de junio, estableció que: *"Se entiende por error de hecho cuando el juzgador se ha equivocado en la materialidad de la prueba, es decir, el juzgador aprecia mal los hechos por considerar una prueba que no obra materialmente en proceso, o cuando da por demostrado un hecho que no surge del medio probatorio que existe objetivamente en Autos, o en su caso, cuando el Juez altera o modifica, cercenando o incrementando, el contenido objetivo de la prueba existente, error que tiene que ser manifiesto de modo que sea identificado sin mayor esfuerzo o raciocinio, lo cual implica irrefutabilidad y magnitud del error; en cambio el error de derecho tiene relación con la otorgación del valor probatorio determinado en ley, es otorgar o negar el valor probatorio que la ley le ha asignado a un medio de prueba..."*. (sic)

Respecto a la validez del crédito fiscal en la Sentencia N° 46/2017 15 de febrero de 2017, este Tribunal refirió: *"...la jurisprudencia tributaria, emitida por este Tribunal Supremo de Justicia, mediante Auto Supremo N° 477 de 22 de noviembre de 2012, estableció que: "el sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes: 1) La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme lo establece el art. 4.a), concordante con el art. 8.a), de la Ley N° 843. Este documento mercantil emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser presentado en original. 2) Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada de acuerdo a lo establecido en el art. 8.a), de la Ley N° 843; y 3) La realización efectiva de la transacción; es decir, que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el art. 15 de la Ley N° 843, concordante con el art. 8 del DS N° 21530." Así mismo, para la comprobación de la realización efectiva de la transacción, también ésta, deberá estar materialmente documentada (...) los pagos por la adquisición y venta de bienes y servicios, deberán estar respaldados a través de documentos reconocidos por el sistema bancario y de intermediación financiera."* (sic)

El Tribunal Constitucional Plurinacional, en la Sentencia N° 1662/2012 de 1 de octubre, estableció que la verdad material se trata de *"...aquella verdad que corresponde a la realidad, superando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano, o de definir sus derechos y obligaciones, dando lugar a una decisión injusta que no responda a los principios, valores y valores éticos consagrados en la Norma Suprema de nuestro país, a los que, todas las autoridades del Órgano Judicial y de otras instancias, se encuentran impelidos a dar aplicación, entre ellas, al principio de verdad material, por sobre la limitada verdad formal..."*. (sic)

De acuerdo a la Doctrina, corresponde citar a Fenochietto¹ en su obra "Impuesto al Valor Agregado" respecto al crédito fiscal manifiesta: *"..., además de los requisitos que la normativa señala, existen otros que no surgen de ésta, pero que deben cumplirse para que proceda el cómputo del crédito fiscal. Entre estos requisitos, el autor refiere que: "En todos los supuestos comprendidos en las normas (...) el hecho imponible se perfeccionará en tanto medie la efectiva existencia de los bienes y éstos hayan sido puestos a disposición del comprador.";* vale decir la

¹ Fenochietto, R. (2007). Impuesto al Valor Agregado (2ª ed.). Buenos Aires, Argentina: Editorial La Ley. Pág. 616, 618, 629 a 630.

transferencia –se entiende onerosa– de los bienes, lo cual supone el nacimiento del hecho imponible y con ello la configuración del objeto del IVA (...) que las facultades de reglamentar que tiene la Administración Tributaria consisten nada más que en el condicionamiento del crédito fiscal y del gasto, en la medida que no se cumpla con la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones. De manera tal que, si los contribuyentes no utilizan tales medios o formas, la impugnación del crédito fiscal será procedente, sólo si no acreditan la veracidad de las operaciones mediante otros medios de prueba. Es decir, que si el contribuyente no utiliza los medios exigidos por la Administración, de todos modos podrá computar el crédito fiscal o deducir el gasto, en la medida que demuestre que la operación existió”.

El autor citado, destaca que en esos casos el cómputo del crédito fiscal y/o la deducción del gasto procederá sin perjuicio de la aplicación de infracciones formales a los contribuyentes y/o responsables, originadas como consecuencia de la falta de cumplimiento por parte de éstos, de las normas legales y administrativas establecidas para la emisión de facturas y/o documentos equivalentes, además de las sanciones al proveedor emisor de las facturas; enfatiza también que si éste requisito no se cumple, el crédito fiscal puede ser impugnado por la Administración Tributaria. Al contrario, se debe entender que si el contribuyente demuestra el cumplimiento del requisito, entonces le corresponde el cómputo del crédito fiscal. El citado autor, concluye señalando sobre el tema que *“...el cómputo de un crédito fiscal en el IVA está condicionado a la existencia real de una operación que en principio se encuentre respaldada por un documento debidamente emitido, correspondiendo al responsable que pretende hacer valer los mismos, la prueba de dicha existencia cuando ello esté en duda y sea requerido de manera fundada por el Fisco. Para ello no alcanza con cumplir con las formalidades que requieren las normas, requisito necesario pero no suficiente, sino que cuando ello sea necesario deberá probarse que la operación existió, pudiendo recurrirse a cualquier medio de prueba procesal (libros contables, inventario de la firma, testigos, pericias, que la operación se ha pagado y a quién, particularmente si se utilizan medios de pago requeridos, como cheque propio o transferencia bancaria, de los que queda constancia en registros de terceros”.*

Por otro lado se tiene a Lefebvre que señala: *“El hecho de reconocer el crédito fiscal cuando el contribuyente demuestre contundentemente que la transacción que originó dicho crédito sí existió, se encuentra específicamente reglamentado en legislaciones más avanzadas, como la española; cuyo capítulo Requisitos formales de la deducción, artículo 97 de la Ley del Valor Añadido (LIVA), establece que “Para ejercitar el derecho a la deducción es preciso estar en posesión del documento justificativo y que éste reúna todos los requisitos legales y reglamentarios”².*

Resolución del caso concreto:

En ese contexto normativo, jurisprudencial y doctrinario, se pasa a verificar si la Resolución de Recurso Jerárquico contiene las vulneraciones denunciadas que ameriten su revocatoria respecto de las facturas Nros. 218 y 14.

Revisada la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1936/2018 y el memorial que responde la demanda contenciosa administrativa, se observa que el argumento de la AGIT para validar el crédito fiscal de las referidas facturas fue el siguiente:

² Lefebvre, F. (2005). Memento Práctico. Madrid, España: Printing 94 SRL. Pág. 1226.



Factura N° 218: Advirtió que el sujeto pasivo presentó una conciliación con su proveedor, que refiere la realización de anticipos el 6 de junio de 2011, por USD31.578.16 y el 10 de junio de 2011 por USD37.505.87, según Cheques Nros. 651 y 673, los que fueron registrados en los Comprobantes de Egreso Nros. 040011 y 060012, respectivamente; para la AGIT es evidente que la cuantía de los citados Cheques cubre el importe de la factura N° 218, quedando un saldo como anticipo para otras facturas.

Factura N° 14: La factura fue emitida el 22 de marzo de 2012 por Hermes Suarez Velarde, por cajas de palmito entero y procesado por Bs254.997.47.-, y evidenció que el sujeto pasivo registró dicha compra en el comprobante de recepción de productos N° 00-000029, a la cuenta de Inventarios PT-PI Santa Cruz, contra la cuenta Proveedores M/E por Bs254.997.47.-, equivalente a USD36.637.57. Advirtió que mediante el Comprobante de Pago N° 009-000022, se registra la cuenta de anticipo a Proveedores M/E contra la cuenta Banco M/E por un importe total de Bs.276.128.60, equivalente a USD39.673.65, pago que se encuentra respaldado con el Cheque N° 816, emitido a favor de Hermes Suarez Velarde y el Estado de Cuenta del Banco Mercantil Santa Cruz que registra el pago del Cheque por ventanilla de 22 de marzo de 2012, en tal sentido siendo que el Cheque N° 816 emitido al proveedor fue extendido por un importe superior al de la factura N° 14, y siendo que el registro contable permite relacionar el mismo como medio de pago de la factura, para la AGIT es evidente que se presentó el medio de pago que demuestra la ocurrencia de la transacción y al haber cumplido con lo establecido por el art. 37 del DS-27210, modificado por el DS-0772 no corresponde la observación.

De acuerdo al Informe Técnico TSJ-AAF N° 28/2020 de 2 de octubre de 2020, emitido por la Asesora Administrativa Financiera Sala Contenciosa, Contenciosa Adm. y Social de este Tribunal, respecto de la factura 218, se tiene lo siguiente:

"Análisis

Examinados los documentos cursantes en anexos I al XX, respecto a las facturas números 218 (considerada en enero 2012) y 14 (en abril 2012), señaladas en el acápite "CODIGO 3, COMPRAS INVALIDAS PARA CREDITO FISCAL, numeral 2.5 y 2.7, de la Resolución Administrativa N° 361770000017, se verificó que el contribuyente respaldó sus compras con los siguientes documentos:

FACTURAS OBSERVADAS					
PERIODO FISCAL	PROVEEDOR	N° DE FACTURA	IMPORTE DE LA FACTURA EN Bs.	CREDITO FISCAL	CREDITO FISCAL OBSERVADO
ener-2012 14/06/2011	DENIS SUAREZ VELARDE (ICHILO MAMORE)	218	399.632.92	51.952	51.952
abril-2012 22/03/2012	HERMES SUAREZ VELARDE	14	254.997.47	33.150	33.150
TOTAL				231.652	231.652

Factura 218

1er. Anticipo

De fojas 700 a 708, se evidencia los documentos contables que avalan el primer anticipo, como ser el Comprobante de Egreso N° 040011 del 06/04/2011 por \$us.31.578.16.- equivalente a Bs.221.047.12.- cheque N° 651 a nombre de Denis Suarez Velarde, cobrado el 06/04/2011 como se puede verificar en el Estado de Cuenta M.E. N° 4010631292 del Banco Mercantil Santa Cruz; el Detalle del primer desembolso muestra el importe de \$us.31.578.16.- pagado, transacciones que se pueden verificar;

- en el Libro Diario (Movimiento Diario) de la gestión 2011, por el mes de abril, cursantes a fojas 2182, anexo XI, que muestra el registro del Comprobante de Egreso N° 040011, código de cuenta 1230100007-5 ICHILO MAMORE **al debe** y al haber la disminución de la cuenta del Banco Mercantil Santa Cruz código de cuenta 1111120004, en fecha 06/04/2011.
- En Libro Mayor, gestión 2011, (Mayor Analítico de cuentas), muestra el registro del cheque N° 651 por Bs.221.047.12.- equivalente a \$us.31.578.- fs.2694.

2do. Anticipo

De fojas 724 a 732, se encuentran los documentos contables que avalan el segundo anticipo, como ser el Comprobante de Egreso N° 060012 del 10/06/2011 por \$us.37.505.87.- cheque N° 673 a nombre de Diego Larrazábal, cobrado el 10/06/2011 según el Estado de Cuenta Corriente M.E. N° 4010631292 del Banco Mercantil Santa Cruz, el reporte de Envío de Giros, el reporte de la Unidad de Investigaciones Financieras del Banco Mercantil, la carta de Autorización de Pago a Diego Larrazábal, todos por el mismo importe; pagos que se pueden verificar también en el Libro Diario (Movimiento Diario), de la gestión 2011, en el mes de junio, fs.2197, anexo XI, que muestra el registro del Comprobante de Egreso N° 060012, código de cuenta N° 1230100007-5 ICHILO MAMORE **al Debe** y al haber la disminución de la cuenta del Banco Mercantil Santa Cruz código de cuenta 1111120004, en fecha 10/06/2011.

El Libro Mayor gestión 2011, (Mayor Analítico de cuentas), muestra el registro del Cheque N° 673 por Bs. 261.790.97.- equivalente a \$us.37.505.87.- fs. 2695.

La factura N° 218, emitida por ICHILO MAMORE (Denis Suares Velarde), a nombre de LA GRANJA SRL. en fecha 14/06/2011, por la compra de 1254 cajas de palmito 24 x 400 y 746 cajas de palmito 12 x 800, por un importe total de Bs.399.632.92.- equivalente a \$us.57.254.- t/c 6.98.-cursante a fojas 669 del anexo IV.

Se adjunta los siguientes documentos emitidos por la GRANJA S.R.L. (fojas 667 a 673).

- El detalle de anticipos efectuados y de producción entregada muestra el registro de la factura N° 218 por \$us.57.254.-
- El Comprobante de Traspaso N° 060011, muestra el registro y apropiación del importe de la factura; cuya glosa indica "Contabilización compra de 1254 cajas de palmitos 24x400 y 746 12x800, según factura 218 de Fábrica de palmitos ICHILO MAMORE, adjunta.
- El Movimiento Diario, (Libro Diario), muestra el registro del Comprobante de Traspaso N° 060011, en fecha 14 de junio de 2011, con las mismas especificaciones de la factura, cuenta 1230100007-5 ICHILO MAMORE, **al Haber**, cerrando así la cuenta que se había debitado con los anticipos, fs.672, 743.
- El Mayor Analítico de Cuentas, (Libro Mayor), del proveedor ICHILO MAMORE al 30 de junio de 2011, registró el importe total de la factura en la columna del haber, disminuyendo así los saldos por pagar del comprador, fs. 673, 744, 2699.
- El reporte elaborado por "ICHILO MAMORE – DENIS SUAREZ" muestra en la columna de "Entrega de Producción" por \$us.57.254.- con factura N° 218 y en la columna de "Anticipos efectivos" los



- anticipos recibidos con cheques N° 651 (\$us.31.578.16) primer anticipo y N° 673 (\$us.37.505.87) segundo anticipo, fs.667-668,
- Las Compras Reportadas por el contribuyente en el periodo junio/2011, fojas 1966, muestran el registro de la factura N° 218 por Bs. 399.632.92.-".

Conclusión

- Los documentos contables analizados confirman la realización de la transacción, como ser Comprobantes de Egreso, Cheques, Libros Diarios, Libro Mayor, Estados de Cuenta ME del Banco Mercantil Santa Cruz, reporte de la Unidad de Investigaciones Financieras del Banco Mercantil, reporte de envío de giros, carta de Autorización de Pago a Diego Larrazábal, reporte elaborado por "ICHILO MAMORE – DENIS SUAREZ" "Entrega de Producción" por \$us.57.254.- con factura N° 218, Compras Reportadas por el contribuyente en el periodo junio/2011..
- Los anticipos registrados en Comprobantes de Egreso, al **Debe** la cuenta 12301000075 ICHILO MAMORE, y cuando se recibe la factura se elabora un Comprobante de Traspaso registrando al **Haber** la misma cuenta 12301000075 ICHILO MAMORE, registros necesarios para efectuar el pago de los productos recibidos con factura N° 218, con cargo a los anticipos realizados con anterioridad.
- Por todo lo descrito anteriormente se puede establecer que el importe de la Factura N° 218 fue cubierto en su totalidad, se encuentra respaldado y corresponde ser considerado en la devolución impositiva". (sic)

Con relación a la Factura N° 14, el referido informe técnico, concluyó:

"Factura N° 14

Emitida a nombre de LA GRANJA SRL. por su proveedor "Rio Blanco" de Hermes Suarez Velarde, en fecha 22/03/2012, por la compra de palmitos enteros y procesados, 299 cajas 24 x 800 grs.; 616 cajas 12 x 800 grs. y 635 cajas 24 x 400 grs. por un importe total de Bs.254.997.47.- equivalente a \$us.36.637.57.- cursante a fojas 1444 del anexo VIII.

De fojas 1444 a 1454 se extractan los siguientes documentos.

- El Comprobante de Recepción de Productos de La Granja S.R.L. y La hoja de costos resumida RECEPCION DE COMPRA, registran las especificaciones de la compra, cuyos datos coinciden con el de la factura, con variaciones en la disgregación del IVA precio sin impuesto (87 % de la factura, t/c 6.96.
- El Libro Diario Detallado, registra en fecha 22 de marzo de 2012, la "Recepción de Compra" con factura N° 14 con las especificaciones descritas en la factura, por el importe total de la factura Bs. 254.997.49.- equivalente a \$us 36.637.57.- y el registro del "Pago Tesorería" que registra el pago por la factura N°14 más los saldos de las facturas Nros.9, 10, 11 y 12, con el cheque N° 816, que fue emitido por un total de 39.614.23.- equivalente a 275.715.04.- fs.2439 anexo XII.
- El Mayor de Cuentas Contables c/Detalle Auxiliares, registra el pago de Bs.275.715.04.- que incluye el importe de la factura N° 14 más el saldo de facturas anteriores por compra de palmito.
- El Comprobante de Pago Tesorería, señala en la glosa el detalle de la factura N° 14 y de las otras facturas consideradas en el presente pago, el mismo se encuentra respaldado por el cheque N° 816 por \$us.39.614.23.- emitido a nombre del proveedor Hermes Suarez Velarde, se verifico su cobro en el Estado de Cuenta ME de la Granja SRL. en fecha 22 de marzo de 2012, fs.212.-
- Las Compras Reportadas por el contribuyente en el periodo marzo/2012, fojas 1968, muestran el registro de la factura N° 14 por Bs. 254.997.47.-, importe total de las compras que fue reportado en el formulario 210 IVA – EXPORTADORES, cursante a fojas 1931.
- Se verifico también el Kardex Físico, donde se encuentra registrado la compra con las mismas especificaciones de la factura N° 14, fs. 3509.

Conclusión

Analizados los documentos cursantes en expediente y en anexos, como ser el Libro Diario Detallado; la "Recepción de Compra" de la factura N° 14; el registro del "Pago Tesorería"; el Mayor de Cuentas Contables c/Detalle Auxiliares", éstos incluyen la factura N°14 más los saldos de las facturas Nros.9, 10, 11 y 12, pagados con cheque N° 816 emitido a nombre del proveedor Hermes Suarez Velarde, por \$us.39.614.23.- equivalente a Bs.275.715.04.-, cobro verificado en Estado de Cuenta ME de la Granja SRL.

La factura N° 14 por Bs. 254.997.47.- fue incluida en las Compras Reportadas por el contribuyente, en el periodo marzo/2012, se verifico también el Kardex Físico, donde se encuentra registrado la compra con las especificaciones de la factura en análisis.

Si bien el cheque fue emitido por un importe mayor al de las compras realizadas, la solicitud de devolución impositiva solo incluye el monto de la factura; el registro de los asientos contables y su glosa, explican claramente que el importe pagado contiene la compra con factura N° 14 y saldos de otras facturas, por lo tanto se establece que se encuentra respaldada con todos los documentos contables necesarios para ser válidos". (sic)

Ahora bien, conforme se tiene de las normas transcritas en el apartado "Doctrina y legislación aplicable al caso" de la presente resolución, el procedimiento administrativo tributario se rige por el Principio de Verdad Material, en cumplimiento al cual bajo las amplias facultades conferidas por el art. 210 del CTB-2003, la autoridad administrativa competente, no solo tiene la facultad sino la obligación de desarrollar la actividad necesaria para verificar plenamente los hechos que le sirven de fundamento para sus decisiones, debiendo a este efecto munirse de todos los medios probatorios necesarios, sean estos ofrecidos o no por las partes durante el desarrollo del proceso, priorizando siempre la averiguación de la verdad material sobre los formalismos procesales, siendo en consecuencia, su obligación y responsabilidad no solo dirigir el procedimiento administrativo, sino instruir que se practiquen las diligencias adecuadas para obtener las pruebas que considere pertinentes a efectos de emitir un acto administrativo válido y debidamente fundamentado, en base a hechos y datos debidamente comprobados, con la finalidad de contrastar y evidenciar la veracidad de los argumentos esgrimidos en el conflicto, debiendo adquirir certeza de la realidad acontecida en cada caso, para que así con plena convicción y sustento pueda pronunciarse y dirimir el fondo de los procesos.

Asimismo, se debe tener presente que para la validez del crédito fiscal solicitado en la devolución impositiva, si bien la factura debe respaldar una operación real, no resulta menos cierto el hecho de que la sola existencia de la misma no demuestra por sí sola la configuración del hecho imponible y la consecuente generación de crédito fiscal, toda vez que es el hecho real en sí y la verificación de la materialidad de la operación, la que determina la existencia de un acto gravado que dio origen al crédito; es decir que fue genuinamente obtenido y por tanto los sujetos pasivos adquirieron el legítimo derecho a acreditarlo, máxime al tratarse de una solicitud de devolución impositiva, y naturaleza de la misma.

Bajo este contexto, de la compulsa de antecedentes y conforme el Informe Técnico citado precedentemente, se desprende la existencia de documentos contables que



reúnen todos los requisitos legales y reglamentarios, que respaldan la Factura N° 218 consistentes en Comprobantes de Egreso, Cheques, Libros Diarios, Libro Mayor, Estados de Cuenta ME del Banco Mercantil Santa Cruz, reporte de la Unidad de Investigaciones Financieras del Banco Mercantil, reporte de envió de giros, carta de Autorización de Pago a Diego Larrazábal, reporte elaborado por "ICHILO MAMORE – DENIS SUAREZ" "Entrega de Producción" por \$us.57.254.- con factura N° 218, Compras Reportadas por el contribuyente en el periodo junio/2011. Los anticipos registrados en Comprobantes de Egreso, al DEBE la cuenta 12301000075 ICHILO MAMORE, recibida la factura se elaboró un Comprobante de Traspaso registrando al HABER de la misma cuenta 12301000075 ICHILO MAMORE, registros necesarios para efectuar el pago de los productos recibidos con factura N° 218, con cargo a los anticipos realizados con anterioridad.

De igual manera respecto a la Factura N° 14, se evidencia la existencia de Comprobante de Recepción de Productos de La Granja S.R.L. y hoja de costos resumida RECEPCION DE COMPRA, que registran las especificaciones de la compra, de cuyos datos coinciden con el de la factura, con variaciones en la disgregación del IVA precio sin impuesto (87 % de la factura, t/c 6.96), el Libro Diario Detallado, que registra en fecha 22 de marzo de 2012, la "Recepción de Compra" con factura N° 14 con las especificaciones descritas en la factura, por el importe total de la factura Bs. 254.997.49.- equivalente a \$us 36.637.57.- y el registro del "Pago Tesorería" que registra el pago por la factura N°14 más los saldos de las facturas Nros. 9, 10, 11 y 12, con el Cheque N° 816, que fue emitido por un total de 39.614.23.- equivalente a 275.715.04.-; el Mayor de Cuentas Contables c/Detalle Auxiliares, que registra el pago de Bs.275.715.04.- que incluye el importe de la factura N° 14, más el saldo de facturas anteriores por compra de palmito; el Comprobante de Pago Tesorería, que señala en la glosa el detalle de la factura N° 14 y de las otras facturas consideradas en ese pago, el mismo se encuentra respaldado por el Cheque N° 816 por \$us.39.614.23.-, emitido a nombre del proveedor Hermes Suarez Velarde y su cobro registrado en el Estado de Cuenta ME de la Granja SRL en fecha 22 de marzo de 2012; las Compras reportadas en el periodo marzo/2012, que muestran el registro de la factura N° 14 por Bs. 254.997.47.-, importe total de las compras que fue reportado en el formulario 210 IVA – EXPORTADORES, así como el Kardex Físico, donde se encuentra registrado la compra con las mismas especificaciones de la factura N° 14.

En consecuencia se evidencia: **1)** La existencia de un hecho generador relacionado directamente con el crédito fiscal. **2)** La demostración del hecho con una factura, y **3)** La efectiva realización de una transacción; cumpliendo con los tres presupuestos legales, necesarios, esenciales y concurrentes para beneficiarse del crédito fiscal, establecidos en los art. 8 Ley N° 843 y art. 8 del DS N° 21530, así como lo establecido en la jurisprudencia emitida por este Tribunal respecto a la validez del crédito fiscal. De igual manera, se evidencia la existencia de los respectivos respaldados reconocidos por el sistema bancario y de intermediación financiera, para la comprobación de la realización efectiva de las transacciones realizadas, para el pago de las referidas facturas.

Por tanto, al no haber desvirtuado la AT, la equivocada materialidad de la prueba argüida, es decir, que no se hubiese apreciado correctamente los hechos y peor aún no haber demostrado de manera contundente, hechos distintos a los verificados con la prueba que existe objetivamente en autos, para no considerar el crédito fiscal, es evidente que la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1936/2018 de 3 de septiembre, determinó de manera correcta la validación del crédito fiscal correspondiente a las facturas Nros. 14 y 218, dejando sin efecto la observación del crédito fiscal de los periodos fiscales enero y abril de 2012; en consecuencia no existió una indebida apreciación de la prueba.

Respecto a la existencia de vulneración a la garantía del debido proceso en su elemento falta de motivación o fundamentación y verdad material, se advierte que la resolución emitida por la AGIT se encuentra fundamentada y motivada y se pronunció sobre todos y cada uno de los motivos y puntos observados por las partes, desarrollando los fundamentos técnicos jurídicos en el marco de las atribuciones conferidas por los arts. 139-b) y 144 del CTB-2003, art. 211 de la Ley N° 3092, arts. 28-e) y 30-a) de la Ley N° 2341.

Con relación a las Sentencias Constitucionales Nros. 2227/2010-R y 0405/2012, así como la Resolución Jerárquica 1875/2018 citadas en la demanda, al no haber sido revisadas ni analizadas por la AGIT, no corresponde emitir pronunciamiento.

Finalmente, la AGIT argumentó que la demanda no son más que disconformidades mal fundadas convirtiéndose en un óbice de carácter sustancial y que no contiene los requisitos, citando al efecto las Sentencias Nros. 238/2013 de 5 de julio, 252/2017 de 18 de abril, 119/2017 de 13 de marzo de 2017 y 32/2016 de 20 de octubre emitidas por el TSJ, la parte actora expuso y argumentó respecto de la apreciación de la prueba, por las cuales consideró que los argumentos de la AGIT no eran válidos, abriendo la competencia de este Tribunal para ingresar al fondo de la controversia.

Conclusión.

Conforme a los antecedentes, la normativa y jurisprudencia constitucional y ordinaria expuestos, se ha comprobado que la autoridad demanda al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1936/2018 de 3 de septiembre, dejando sin efecto la observación realizada de la factura N° 14 del proveedor Hermes Suarez Velarde y la factura N° 218 del proveedor Denis Suarez Velarde que generan un crédito fiscal de Bs85.502.-; no vulneró lo señalado en el art. 115-II de la Constitución Política del Estado, arts. 140-a) y 211-III del CTB-2003, y art. 28-e) de la Ley N° 2341; por lo que, corresponde confirmar la determinación de la AGIT.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 2 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla en única instancia declarando

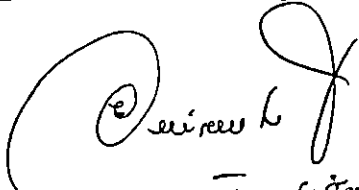


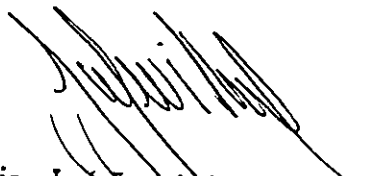
Estado Plurinacional de Bolivia
 Órgano Judicial

IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 59 a 68, interpuesta por Eduardo Mauricio Garcés Cáceres Gerente Distrital Santa Cruz I del Servicio de Impuestos Nacionales; en consecuencia, se **mantiene firme y subsistente** la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1936/2018 de 3 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

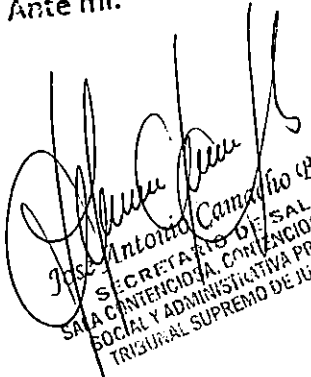
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal, sea con nota de atención.

Regístrese, comuníquese y cúmplase.

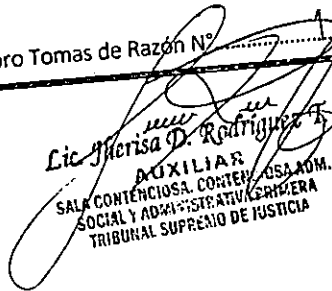

 Lic. Esteban Miranda Terán
 MAGISTRADO
 SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


 Lic. José Antonio Revilla Martínez
 PRESIDENTE
 SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:


 José Antonio Camacho Borja
 SECRETARIO DE SALA
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
 Sentencia N° 138...
 Fecha: 25-09-2020
 Libro Tomas de Razón N°


 Lic. Mercedes D. Rodríguez
 AUXILIAR
 SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



AGCT

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL
 DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
 CITACIONES Y NOTIFICACIONES
**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA,
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
 EXPEDIENTE N° 361/2018 – CA**


En Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas 08:20 del día 04 de DICIEMBRE de 2020, notifiqué a:

**GERENCIA DISTRITAL SANTA CRUZ I DEL
S.I.N.**

CON SENTENCIA DE 25 DE SEPTIEMBRE DE 2020; mediante Cedula fijada en Secretara de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:


 Abog. Brian C. Avallay Ortuste
 OFICIAL DE DILIGENCIAS
 SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



Testigo: Oscar Ovidio Asebey Zerda
 C.I. 4119402 Ch.

En Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas 08:21 del día 04 de DICIEMBRE de 2020, notifiqué a:

**AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION
TRIBUTARIA**

CON SENTENCIA DE 25 DE SEPTIEMBRE DE 2020; mediante Cedula fijada en Secretara de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:


 Abog. Brian C. Avallay Ortuste
 OFICIAL DE DILIGENCIAS
 SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



Testigo: Oscar Ovidio Asebey Zerda
 C.I. 4119402 Ch.



TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL
DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
CITACIONES Y NOTIFICACIONES
**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA,
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
EXPEDIENTE N° 361/2018 – CA**

En Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas 08:22 del día 04 de DICIEMBRE de 2020, notifiqué a:

LA GRANJA S.R.L. "3ER INT"

CON SENTENCIA DE 25 DE SEPTIEMBRE DE 2020; mediante Cedula fijada en Secretara de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:


Abog. Brian C. Avallay Ortuste
OFICIAL DE URGENCIAS
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


Testigo: Oscar Ovidio Asebey Zerda
C.I. 4119401 Ch.