



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

## SALA PLENA

**SENTENCIA:** 144/2018.  
**FECHA:** Sucre, 21 de marzo de 2018.  
**EXPEDIENTE:** 1134/2014.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** **Ricardo Torres Echalar.**

---

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contenciosa administrativa de fs. 75 a 82, en la que Mayra Ninoshka Mercado Michel, en representación legal de la Gerencia Distrital Santa Cruz – II del Servicio de Impuestos Nacionales (Administración Tributaria), impugna la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1215/2014 emitida el 18 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 108 a 115; la réplica de fs. 138 a 139 vta.; la dúplica de fs. 143 a 144 vta., apersonamiento del tercero interesado de fs. 157 a 157 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

### I. De la demanda.

#### I.1. Fundamentos de hecho de la demanda.

Señaló que la Administración Tributaria cumplió un proceso de verificación al contribuyente Ruta Norte S.R.L., iniciado con Orden de Verificación 0013OVI16488, emitida con alcance al crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente y detalladas en el anexo adjunto a la orden de verificación, correspondiente a los periodos de marzo, abril, mayo, junio, julio y noviembre de la gestión 2009 del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y al efecto, requirió la presentación de las declaraciones juradas de los periodos observados (Form. 200 o 210); Libro de Compras de los periodos observados; facturas de compras originales detalladas en el Anexo de la orden de verificación; medios de pago de las facturas observadas y toda otra documentación que el fiscalizador asignado solicite durante el proceso para verificar las transacciones que respaldan dichas facturas.

Manifestó que el 18 de noviembre de 2013, mediante Acta de Recepción de Documentos, se dejó constancia de que el contribuyente solamente presentó facturas de compra y las declaraciones juradas (DDJJ) solicitadas; es decir, que presentó parcialmente la documentación requerida por la Administración Tributaria, evidenciándose así el incumplimiento de sus deberes formales de entregar 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, regulado por el Art. 70 de la ley 2492 (CTB), motivo por el que se labró el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 74485. También el Acta N° 74518 por incumplimiento al

deber formal de presentación de Libro de Compras IVA a través del módulo Da Vinci, sin errores por el periodo abril de la gestión 2009, de acuerdo con el art. 50 de la RND N° 10.0016.07.

Continuó indicando que el 21 de noviembre de 2013, se emitió la Vista de Cargo 29-00103-13, en la que se establecieron las observaciones a las facturas verificadas en el Cuadro N° 2 de la Vista de Cargo, sobre 5 puntos de observación detallados a fojas 199 de antecedentes administrativos, la cual fue notificada el 27 de noviembre de 2013. En el plazo de descargos, con carta de 27 de diciembre de 2013, el sujeto pasivo presentó descargos a la Vista de Cargo, consistentes en impresiones de extractos de la cuenta corriente 1041239834 perteneciente al señor Jaime Farell Sánchez, los mismos que no desvirtuaron las observaciones establecidas, por lo que se emitió la Resolución Determinativa 17-00367-13 de 30 de diciembre de 2013, confirmatoria de la vista de cargo, estableciéndose a esa fecha un adeudo tributario de 276.272.46 UFV.

El 20 de enero de 2014, el contribuyente planteó recurso de alzada, que fue resuelto con la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0349/2014 de 12 de mayo, confirmando totalmente la Resolución Determinativa 17-00367-13. Presentado recurso jerárquico, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1215/2014 de 18 de agosto, revocó parcialmente la resolución de alzada, al haber considerado que las facturas 17223, 22567, 22568, 23057, 23058, 23388, 23389, 23738, 23739, 24185, 24186, 24569, 24953, 24954, 25436, 25437, 25745, 25746, 26141, 26142, 26614, 26615, 26875, 26876, 27182, 27183, 2062, 2804, y 5775, estaban respaldadas por medios fehacientes de pago que demuestran la efectiva realización de la transacción; en consecuencia, dejó sin efecto la deuda tributaria de 252.248.46 UFV equivalente a Bs. 479.168.66 y mantuvo firme y subsistente la deuda tributaria por 24.024 UFV equivalentes a Bs.45.635.75.

### **I.1.2. Fundamentos jurídicos de la demanda.**

**La Resolución Jerárquica Impugnada contiene violación e interpretación errónea del art. 81 de la Ley 2492 (CTB).** Señaló que la resolución jerárquica impugnada al emitir y valorar la prueba presentada por el contribuyente en sus Recursos de Alzada y Jerárquico, ha violado e interpretado erróneamente lo establecido en el Art. 81 de la Ley 2492 (CTB), toda vez que dicha documentación no cumple con el requisito de oportunidad en su presentación, por lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al evidenciar dichos extremos debió rechazar dicha documentación por no cumplir con las formalidades establecidas por el Art. 81 de la Ley 2492 (CTB), para su admisión y valoración, debiendo aplicar la jurisprudencia establecida mediante Auto Supremo N° 114/1998 de fecha 24/07/1998, que establece que "La prueba propuesta fuera del término (...) es nula y si el juez funda en ella su resolución la vicia de nulidad".

Mencionó la Sentencia Constitucional 1642/2010 de 15 de octubre, que respecto a la apreciación, pertinencia y oportunidad de las pruebas, entiende que el contribuyente puede presentar su prueba en dos fases 1) **Durante el proceso de determinación;** es decir, la instancia en la cual se



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1134/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales  
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

determina la existencia o inexistencia de deuda tributaria ante la Administración Tributaria; y 2) **Durante la etapa impugnativa**, que puede proceder ante la Autoridad de Impugnación Tributaria en cualquiera de sus instancias (Recurso de Alzada y Recurso Jerárquico), en este contexto, la apreciación, pertinencia y oportunidad de la prueba en ambas fases debe cumplir con lo dispuesto por el art. 81 de la Ley 2492 (CTB), en aplicación del párrafo II del art. 215 de la citada norma.

Añadió que en el proceso de determinación se solicitó al contribuyente mediante orden de verificación 0013OVI16488 la presentación de los siguientes documentos; **a)** declaraciones juradas de los periodos observados (Form. 200 o 210); **b)** libro de compras de los periodos observados; **c)** facturas de compras originales detalladas en el anexo de la orden de verificación; **d)** medios de pago de las facturas observadas y **e)** otra documentación que el fiscalizador asignado solicite durante el proceso para verificar las transacciones que respalden las facturas observadas. Apuntó que el contribuyente solo presentó las facturas de compra y las declaraciones juradas Form.200.

Señaló también que, emitida la Vista de Cargo 29-00103-13, el contribuyente presentó descargos que no desvirtuaron los reparos establecidos emitiéndose la Resolución Determinativa 17-00367-13, la cual fue impugnada en alzada, instancia en la que presentó los siguientes documentos; **a)** facturas legalizadas y emitidas por el proveedor YPF; **b)** fotocopias legalizadas de depósitos al Banco Unión; **c)** extractos Bancarios originales de la cuenta N° 1041239834 perteneciente al señor Farel Sánchez Jaime; y **d)** Libro de compras de la gestión 2009.

Añadió que el 31 de marzo de 2014, el contribuyente presentó la documentación siguiente **a)** Certificado GNO-042/2014 del Banco Económico del giro de la cuenta 1041239834 perteneciente al señor Farel Sánchez Jaime; **b)** Fotocopias legalizadas de 17 cheques de la cuenta 1041239834 perteneciente al señor Farel Sánchez Jaime; y **c)** Tres cartas de 07/11/2013 (Solicitud de entrega de documentos), 03/12/2013 (conmina a entrega de documentos) y 26/12/2013 (Reitera y conmina a entrega de documentos de pagos y otros); dirigidas al señor Eberth Antonio Camacho V., como Jefe Administrativo de Ruta Norte S.R.L.; asimismo, menciona que la documentación presentada es de reciente obtención aclarando que la omisión de su presentación no fue por causa propia según demuestra por las tres cartas notariadas enviadas al contador, a tal efecto en fecha 07/04/2014 presta juramento de prueba de reciente obtención.

Reiteró que el contribuyente no presentó durante el proceso de determinación, toda la documentación solicitada en la orden de verificación, asimismo, no presentó la misma en sus descargos a la Vista de Cargo; sin embargo, presentó la documentación mencionada anteriormente tanto en su Recurso de Alzada como Recurso Jerárquico en atención a lo dispuesto en el párrafo II del Art. 215 de la Ley 2492 (CTB), que permite la aplicación de todas las disposiciones establecidas en los Art. 76 al 82 de la misma norma en fase recursiva siempre que cumpla con lo establecido en el último párrafo del Art. 81 de la Ley 2492 (CTB).

De la revisión de toda la prueba presentada por el contribuyente tanto en su Recurso de Alzada y Recurso Jerárquico, se evidencia que estas fueron solicitadas por la Administración Tributaria mediante Orden de Verificación, siendo que en aquella oportunidad se solicitó al contribuyente la presentación de **medios de pago** (Libros contables, documentos reconocidos por el sistema bancario y de intermediación financiera, etc toda vez que la documentación presentada con el objetivo de demostrar la efectiva transacción de las facturas observadas y que ya fueron solicitados en su oportunidad por la Administración Tributaria, el contribuyente debía demostrar que la **omisión de su presentación no fue por causa propia** en aplicación del último párrafo del art. 81 de la Ley 2492 (CTB).

Mencionó que el contribuyente señaló que la omisión de la presentación de toda la documentación adjunta en su Recurso de Alzada, fue porque se encontraría en poder del contador, situación que no puede considerarse como una causa válida para la omisión de la presentación de la documentación solicitada por la Administración Tributaria, toda vez que de conformidad con el num. 8) del Art. 70 de la Ley 2492 (CTB), es obligación del sujeto pasivo en tanto no prescriba el tributo, 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.

Refirió que muchos de los documentos presentados por el contribuyente pudieron obtenerse a simple solicitud a los bancos y haberla presentado a la Administración Tributaria durante el tiempo de tres meses que duró el proceso de determinación, no pudiendo señalar que estaban en poder de su contador e incluso de ser así dicha omisión de presentación sería responsabilidad del contribuyente (causa propia) no cumpliendo con el hecho de que la omisión en la presentación de la documentación no tendría que ser por causa propia.

Respecto a la documentación presentada en el Recurso Jerárquico, el contribuyente no señala la causa para la omisión de su presentación, por tanto, la misma debió ser rechazada.

b) **Señaló que, la AGIT ha incurrido en error de hecho y error de derecho en la apreciación de la prueba**, toda vez que las mismas no fueron apreciadas con un juicio razonado y conforme a una sana crítica como lo dispone el Art. 81 de la Ley 2492 (CTB). Sobre el punto indicó:

En relación a los extractos bancarios, Certificado GNO-042/2014, fotocopias legalizadas de diecisiete cheques, apuntó que dicha documentación es de la cuenta corriente en bolivianos 1041239834 del Banco Económico, perteneciente al señor Jaime Farel Sánchez, la misma que fue valorada por la AGIT; ante la observación de que la referida cuenta corriente se encontraría a nombre del señor Jaime Farel Sánchez, socio y representante legal de la empresa Ruta Norte SRL. "esta calidad de representación legal le permitió realizar operaciones a nombre de la citada empresa, inclusive aperturar a nombre suyo la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1134/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales  
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Cuenta Bancaria N°1041239834, y realizar los pagos por cuenta de la empresa Ruta Norte SRL., por la compra de gasolina y diésel oil a YPFB.

La AGIT al indicar que la calidad de representante legal del señor Jaime Farel Sánchez le permitió aperturar a nombre suyo una cuenta corriente y realizar en ella operaciones de la empresa Ruta Norte SRL., toda vez que el mencionado señor no es único representante legal de la empresa conforme se podrá evidenciar en el testimonio 48/2010 de fecha 17/03/2010 otorgado por la Notaria de Fe Pública 24, de poder General de Administración que confieren los socios de la empresa Ruta Norte SRL. A favor de los socios **Jaime Farel Sánchez y/o Gueiza Farel Sánchez**. Señala que, el señor Jaime Farel Sánchez no tenía la facultad de manejar los movimientos económicos de la empresa Ruta Norte SRL., en su cuenta personal sino en una cuenta a nombre de la empresa.

En cuanto a las facturas legalizada y emitidas por el proveedor YPFB, Fotocopias Legalizadas de Depósitos al Banco Unión y Libro de Compras de la gestión 2009, señaló que las fotocopias de Depósitos al Banco Unión fueron legalizadas por el encargado de archivo de YPFB, no siendo la Autoridad e institución competente para realizar la legalización de dichas fotocopias, toda vez que al ser emitidas por el Banco Unión correspondía a dicha entidad la legalización por lo cual la AGIT no debió realizar la valoración de dicha documentación al no encontrarse debidamente legalizada por la autoridad competente.

En cuanto a las facturas que no fueron objeto de verificación y que fueron presentadas con el propósito de demostrar que la suma de estas con las facturas objeto de verificación daban como resultado el mismo importe de los depósitos realizados mediante cheques, menciona que no existe coincidencia en los siguientes depósitos:

- Depósito a la cuenta de YPFB cheque N° 11346 del Banco Económico, cuenta 1101041239834 por Bs. 70.613.- con las facturas N° 17223 (objeto de verificación) por Bs. 52.957.20.- y factura N° 17222 (no fue objeto de verificación) por Bs.17.652.80.-
- Depósito bancario a la cuenta de YPFB del cheque N° 11399 del Banco Económico de la cuenta 1101041239834 por el monto de Bs.88.267.40.- con las facturas N° 23057 (objeto de verificación) por Bs. 17.655.80.- y factura N°23058 (no fue objeto de verificación) por Bs. 70.608.60.-
- Depósito bancario a la cuenta de YPFB del cheque N° 11405 del Banco Económico de la cuenta 1101041239834 por el monto de Bs. 88.265.80.- con las facturas N° 23738 (objeto de verificación) por Bs.35.305.60.- y factura N° 23739 (no fue objeto de verificación) por Bs.52.957.20.-
- Depósito bancario a la cuenta de YPFB del cheque N° 11409 del Banco Económico de la cuenta 1101041239834 por el monto de Bs.88.267.40.- con las facturas N° 24185 (objeto de verificación)

por Bs. 70.608.60.- y factura N°24186 (no fue objeto de verificación) por Bs. 17.655.60.-

- Depósito bancario a la cuenta de YPFB del cheque N° 11431 del Banco Económico de la cuenta 1101041239834 por el monto de Bs.88.267.40.- con las facturas N° 26614 (objeto de verificación) por Bs. 17.655.80.- y factura N° 26615 (objeto de verificación) por Bs. 70.608.60.-

Indicó que las facturas 22567, 23058, 23389, 23739 y 24186, fueron presentadas en fotocopias legalizadas emitidas por el proveedor, mientras que las facturas 17222, 2061, 2805, 5776, y 28609 fueron presentadas en fotocopias simples, por lo que no pueden valorarse como prueba al no ser presentadas en originales o fotocopias debidamente legalizadas por autoridad competente, situación que la AGIT no consideró.

En cuanto a los comprobantes de Egreso, Libros Diarios y Libros Mayores, indicó que durante el proceso de determinación no fue posible vincular las transacciones comerciales del contribuyente Ruta Norte SRL., toda vez que no presentó documentación contable y/o financiera que está obligada a llevar toda empresa como ser comprobantes de egreso, libros diarios y mayores conforme lo establece el núm. 4 y 5 del Art. 70 de la Ley 2492 (CTB) y los Artículos 36, 37, 40, y 44 del Código de Comercio; sin embargo, en su Recurso Jerárquico presenta dicha documentación, la misma que no se encuentran debidamente foliados y presentado ante Notario de Fe Pública conforme lo establece el Art. 40 del Código de Comercio. Por lo cual dicha documentación no puede ser considerada para demostrar la efectiva realización de las transacciones realizadas por el contribuyente Ruta Norte SRL.,

Continuó señalando que no se ha realizado un juicio de valor apoyado en la lógica concreta y la experiencia, incumpliendo lo establecido por los Art. 81 de la Ley 2492 (CTB), respecto a la apreciación de la prueba conforme a la sana crítica; el Art. 217 de la citada norma respecto a la presentación de la prueba en original o copia legalizada por autoridad competente; y Art. 40 del Código de comercio, respecto a la forma de presentación de los documentos contables.

### **I.1.3. Petitorio.**

Concluyó solicitando que se sirva dictar sentencia REVOCANDO parcialmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1215/2014 de fecha 18/08/2014, respecto a la disposición de REVOCAR la deuda tributaria contenida en las facturas 17223, 22567, 22568, 23057, 23058, 23388, 23389, 23738, 23739, 24185, 24186, 24569, 24953, 24954, 25436, 25437, 25745, 25746, 26141, 26142, 26614, 26615, 26875, 26876, 27182, 27183, 2062, 2804, y 5775 por estar supuestamente respaldadas con medios fehacientes de pago que demuestran la efectiva realización de la transacción, dejando sin efecto la deuda tributaria de



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

Exp. 1134/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales  
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

252.248.46 UFV's equivalente a Bs. 479.168.66.- y en consecuencia confirme y declare subsistente en su totalidad la Resolución Determinativa N° 17-00367-13.

## **II. Contestación.**

El Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y contestó la demanda señalando que: **1)** respecto a las facturas observadas como duplicadas, se comprobó el registro correcto de los datos; sin embargo, el contribuyente no presentó los medios de pago **2)** facturas informadas incorrectamente en el número de autorización, que al consultar en el módulo GAUSS, se evidenció que las mismas fueron dosificadas por el SIN; sin embargo, el contribuyente no presentó los medios de pago; **3)** según el sistema GAUSS las facturas presentan números de autorización fuera del rango de dosificación **4)** el contribuyente no respaldó, ni demostró la procedencia del Crédito Fiscal, ni se evidencia la efectiva realización de la transacción y facturas que no cumplen con el requisito del NIT de Ruta Norte SRL. La Administración Tributaria observo en la Vista de Cargo N° 29-00103-13, compras por un total de Bs.1.357.319.80 cuyo Crédito Fiscal asciende a Bs. 176.451.57, correspondientes a los periodos fiscales marzo, abril, mayo, junio, julio y noviembre 2009.

Sobre la validez del Crédito Fiscal, menciona que esta instancia Jerárquica ha establecido como precedente tres requisitos que deben ser cumplidos para que un contribuyente se beneficie con el Crédito Fiscal IVA, **1)** la existencia de la factura original; **2)** que la compra se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen y **3)** que la transacción haya sido efectivamente realizada. En el caso, el sujeto pasivo no habría presentado los medios de pago: en algunos casos, las facturas presentan de autorización fuera el rango de dosificación y en otros no cumplen con el requisito del NIT de Ruta Norte SRL.

Indicó que, del análisis de los descargos descritos en el cuadro "Detalle de Facturas de Compra Depuradas y los descargos presentados en las etapas de Verificación y Recursiva" se evidencia que la documentación refleja el movimiento de las transacciones efectivamente realizadas por parte de Ruta Norte SRL., puesto que el contenido de dicha documentación como son las facturas emitidas por el proveedor YPFB, en cada una de ellas describen los números de los cheques con los que se pagó la transacción o compra de gasolina especial y diésel oíl, además del costo de la reposición de formularios; dicha operación es refrendada con la presentación del Extracto de Cuentas Corrientes impreso de Banca por Internet del Banco Económico, que corresponde a la Cuenta 1041239834, en cuyo documento bancario como pago efectivamente realizado por compras de los citados bienes, se encuentran los respectivos débitos de la cuenta, los cuales no fueron valorados de forma correcta por la Administración Tributaria.

Añadió que la demostración de la transacción efectivamente realizada por la compra de bienes en los que incurrió Ruta Norte SRL, fue corroborada con la documentación presentada en alzada, consistente en las facturas que llevan la leyenda "1ra. Copia contabilidad", en fotocopias debidamente legalizadas y proporcionadas por el proveedor YPFB, cuya información

contenida en las mismas, tienen plena coincidencia con las facturas de compras presentadas en la etapa de verificación; asimismo, como constancia de que las facturas fueron debidamente pagadas a favor de YPFB, presentó el Estado de Cuenta del Banco Unión S.A., los que describen los depósitos efectuados a favor de YPFB, los importes pagados y los Números de Cheques con los que se pagó, entre otros; es más se observa que presentó el Certificado del Banco Económico GNO-042/2014 que detalla los Números de Cheques, fecha de pago e importe pagado a favor de YPFB y como respaldo a dicha certificación se adjuntan, las fotocopias legalizadas de los cheques emitidos por Jaime Farel Sánchez, a la Orden de YPFB y el Certificado de Conformidad de los Cheques, que autoriza el Banco Económico S.A. el pago a la Orden del Banco Unión S.A. y a YPFB.

Refirió que los documentos presentados por Ruta Norte SRL, al contener información de pago relacionados a las facturas de compras observadas por la Administración Tributaria, demuestran la efectiva realización de las operaciones transaccionales, por los gastos incurridos en las compras de gasolina especial y diésel oil, que incluye además, el costo de la reposición de formularios; asimismo en dichos documentos bancarios se identifican plenamente al beneficiario del pago que en el presente caso es YPFB.

Señaló que la Administración Tributaria observó que la cuenta bancaria se encuentra registrada a nombre de Jaime Farel Sánchez y no a Ruta Norte SRL y que el ente fiscal no sustentó su observación con ninguna normativa legal tributaria; de acuerdo al formulario de Consulta de Padrón, se establece que Jaime Farel Sánchez se encuentra registrado ante la Administración Tributaria desde el 24 de febrero de 1999, como representante legal de la Empresa Ruta Norte SRL.; en el Certificado de Actualización de Matrícula de Comercio emitido por FUNDEMPRESA, también se encuentra registrado como representante legal de la citada empresa; la cláusula tercera del testimonio 300/2010 de 10 de mayo de 2010, correspondiente a la escritura pública de transferencia de cuotas de capital, menciona que Jaime Farel Sánchez, de entre los tres hermanos Farel Sánchez, forma parte como socio de Ruta Norte SRL, con una participación del 34% del capital social y que es representante legal de la Empresa Ruta Norte SRL.

Esa calidad de representante legal de la Empresa Ruta Norte SRL., le permitió realizar operaciones a nombre de la citada Empresa, inclusive aperturar a nombre suyo la Cuenta Bancaria 1041239834 y realizar los pagos por cuenta de la empresa Ruta Norte SRL., por la compra de gasolina y diésel oil a YPFB, pagos que fueron efectuados mediante cheques debidamente emitidos a nombre del proveedor y estos efectivizados a través de las entidades financieras Banco Económico S.A. y Banco Unión S.A. tal cual reflejan los documentos analizados en virtud a la aplicación del Principio de Verdad Material como son Extractos Bancarios, Certificados de Conformidad de Cheques, documentos bancarios que tienen plena coincidencia con la información contenida en las facturas de compras que identifican al beneficiario del pago; por lo que revoca la decisión de la Resolución de Alzada, dejando sin efecto la depuración de la Factura N° 17223, emitida por Bs.52.957.20, cuyo Crédito Fiscal IVA alcanza a Bs.6.884.-, correspondiente al Periodo Fiscal





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1134/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales  
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

marzo 2009; sin efecto la depuración de las Facturas Nros. 22567, 22568, 23057, 23058, 23388, 23389, 23738, 23739, 24185, 24186, 24569, 24953, 24954, 25436, 25437, 25745, 25746, 26141, 26142, 26614, 26615, 26875, 26876, 27182 y 27183, emitidas por un total de Bs.1.147.438.20, cuyo Crédito Fiscal IVA alcanza a Bs.149.167.- del periodo fiscal abril de 2009. Del mismo modo, se deja sin efecto la depuración de las Facturas Nos. 2062 y 2804, ambas emitidas por un total de Bs.35.311.60.-que genera un Crédito Fiscal IVA de Bs.4.590.51.- del Periodo junio 2009; además, sin efecto la depuración de la Factura N° 5775 emitida por Bs.17.655.80.-, cuyo Crédito Fiscal IVA es de Bs.2.295.25.- que corresponde al periodo fiscal julio 2009.

### **I.2.1. Petitorio.**

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1215/2014, de 18 de agosto de 2014.

### **I.3. Réplica y Dúplica**

Dispuesto el traslado con la contestación a la demanda, las partes hicieron uso del derecho a la réplica y a dúplica como se evidencia del contenido de los memoriales de fs. 138 a 140 vta., así como 143 a 144 vta. Cumplidos como se encontraban esos actuados, por providencia de fs. 146, se decretó Autos para Sentencia.

Posteriormente se apersono Jaime Farel Sánchez como tercero interesado, con memorial de fojas 157 quien propugno la resolución impugnada.

### **III. Problema jurídico planteado.**

En autos, la entidad demandante controvierte la decisión de la AGIT, en sentido de aceptar y valorar la prueba presentada en alzada y jerárquico porque considera que vulnera e interpreta erróneamente el art. 81 del CTB. En el fondo, además, cuestiona dicha valoración porque se ha incurrido en error de hecho y error de derecho en la apreciación de la prueba, toda vez que las mismas no fueron apreciadas con un juicio razonado y conforme a una sana crítica como lo dispone el Art. 81 de la Ley 2492 (CTB).

### **V. Antecedentes Administrativos y Procesales.**

A efectos de resolver la causa, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en sede jurisdiccional, informan lo siguiente:

- i. La Administración Tributaria, en ejecución de la Orden de Verificación 0013OV116488, de 29 de octubre de 2013, requirió al sujeto pasivo la presentación de su documentación. El 19 de noviembre de 2013, la emitió las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación 74485 y 74518, el primero por incumplimiento del deber formal de entrega de toda la documentación requerida, sancionando con la multa de 3000 UFV establecida en el

numeral 4.1 de la RND 10 - 0037-07 y el segundo, por la presentación de Libro de Compras IVA, a través del módulo Da Vinci con registro incorrecto en el periodo abril de 2009, por lo que es sancionado con la multa 300 UFV, en aplicación del Numeral 4.2.1, Anexo A, de la RND N° 10-0030-11, que modifica la RND 10-037-07 (fs. 186-187 de antecedentes administrativos c.).

- ii. Emitida la Vista de Cargo 29-00103-13, la Administración Tributaria, emitió Resolución Determinativa 17-00367-13, de 30 de diciembre de 2013, que resuelve las obligaciones tributarias del contribuyente por un total de 276.272.46 UFV equivalentes a Bs. 524.804.41, al haber considerado insuficientes los descargos presentados por el contribuyente (fs.249-259 y 264-267 de antecedentes administrativos). Dicho acto administrativo -tributario fue confirmado en alzada con la Resolución de Recurso de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0349/2014, instancia en la que se presentó prueba de reciente obtención que fue negativamente valorada sin objeción de la Administración Tributaria.
- iii. Interpuesto recurso jerárquico, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, revocó parcialmente la resolución de alzada, y en cuanto a las facturas 17223, 22567, 22568, 23057, 23058, 23388, 23389, 23738, 23739, 24185, 24186, 24569, 24953, 24954, 25436, 25437, 25745, 25746, 26141, 26142, 26614, 26615, 26875, 26876, 27182 y 27183 y 5775, consideró que se encontraban respaldadas con medios fehacientes de pago que demuestran la efectiva realización de la transacción y mantuvo firme y subsistente la deuda tributaria por los periodos fiscales abril, mayo y noviembre 2009 por 24.024 UFV equivalentes a Bs. 45.635,75 que incluyen el Tributo Omitido, intereses y sanciones por Omisión de Pago, además de multas por Incumplimiento de Deberes Formales contenidos en la Resolución Determinativa 17-00367-13.

## VI. Análisis del problema jurídico planteado.

### VI.1. Sobre la búsqueda de la verdad material.

El Tribunal Constitucional Plurinacional, entidad que en Sentencia 1662/2012 de 1 de octubre de 2012, señaló que es ***“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...”***.

Sobre el ámbito de aplicación de dicho principio en los procedimientos administrativos, la Sentencia Constitucional Plurinacional 1198/2014 de 10 de junio, señala lo siguiente: ***“... 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 CPE, en relación al art. 179.I constitucional al señalar que la función judicial es única. En cumplimiento de dicho mandato constitucional, el principio de verdad material ha sido recogido por el***



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1134/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales  
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

legislador, rigiendo también para el procedimiento administrativo; así está establecido en el art. 4 inc. d) de la LPA: "Principio de verdad material: La Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil", por su parte el art. 62 inc. m) del DS 27113 de 23 de julio de 2003, establece entre las facultades y deberes de la Autoridad Administrativa: "Investigar la verdad material, ordenando medidas de prueba". A su vez el art. 200 del CTB, refiriéndose a los principios que rigen para los recursos administrativos, establece que estos responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la LPA 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 del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del Recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo".

La jurisprudencia constitucional refiriéndose al principio de verdad material e impulso de oficio en los procedimientos administrativos a través de la SCP 0510/2013 de 19 de abril, recogiendo el entendimiento de la SC 0427/2010-R de 28 de junio, señaló: "Los principios fundamentales del ordenamiento jurídico administrativo boliviano, que integran el bloque de legalidad y hacen al orden público administrativo, establecen las bases para el desarrollo del procedimiento, orientados a la protección del bien de la colectividad, consagrados en nuestra legislación en el art. 4 de la LPA. En lo que se refiere a la verdad material, cabe considerar que la doctrina es uniforme al establecer que **la verdad material: es aquella que busca en el procedimiento administrativo, el conocimiento de la realidad, de esa verdad**, en la acepción latina del término veritas: lo exacto, riguroso. No permite contentarse con el mero estudio de las actuaciones, sino que deben arbitrarse los medios por los cuales, al momento del dictado de la decisión, se conozcan todas aquellas cuestiones, permitiendo así el conocimiento exacto o lo más aproximado a los hechos que dieron origen al procedimiento". (ABELAZTURY, CILURZO, Curso de Procedimiento Administrativo Abeledo - Perrot, pág. 29).

El principio de verdad material previsto por el art. 4 inc. d) de la LPA, determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, la decisión de la Administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, **siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones. La tarea investigativa de la administración pública, en todos los casos sometidos al ámbito de su jurisdicción, debe basarse en documentación, datos y hechos ciertos con directa relación de causalidad, que deben tener la calidad de incontrastables, en base a cuya información integral la autoridad administrativa con plena convicción y sustento, emitirá el pronunciamiento que corresponda**

**respecto al tema de fondo en cuestión** *“(las negrillas nos pertenecen).  
(...)”*

Se concluye entonces, que es errado el criterio de la Administración Tributaria demandante cuando señala que la resolución jerárquica impugnada al emitir y valorar la prueba presentada por el contribuyente en sus Recursos de Alzada y Jerárquico, ha violado e interpretado erróneamente lo establecido en el Art. 81 de la Ley 2492 (CTB), toda vez que dicha documentación no cumple con el requisito de oportunidad en su presentación, debiendo aplicar la jurisprudencia establecida mediante Auto Supremo N° 114/1998 de fecha 24/07/1998, que establece que “La prueba propuesta fuera del término (...) es nula y si el juez funda en ella su resolución la vicia de nulidad”, pues primero, pretende que la verdad material esté ligada de manera absoluta a lo dispuesto por la verdad formal, cuando señala que la prueba fue presentada fuera de la oportunidad procesal y luego cuando con dicho criterio arguye que no correspondía su valoración, exponiendo un razonamiento que no condice con las resoluciones emitidas por el Tribunal Constitucional Plurinacional conforme a la glosa precedente, con entendimientos que son vinculantes, motivo por el cual, no es posible acoger favorablemente su pretensión.

En cuanto se refiere a la cita del Auto Supremo 114/1998 de 24 de julio de 1998, se tiene que es anterior a la promulgación del Código Tributario Boliviano, cuyas normas (véanse los arts. 218.d) y 219.d) permiten la presentación de pruebas, toda vez que conforme señala el art. 200 del citado Código Tributario Boliviano, 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.

## **VI.2. Sobre los actos consentidos.**

Corresponde tener presente que en la resolución de alzada, fue valorada la prueba documental presentada por el contribuyente con juramento de reciente obtención, aunque en forma negativa al sujeto pasivo; sin embargo, la Administración Tributaria no efectuó reclamo alguno sobre el punto hasta la presentación de la presente demanda, cuando cuestiona dicha prueba valorada en forma diferente, motivo por el cual, se presume la existencia de un acto consentido tácitamente, en razón de no haber sido reclamado ni impugnado en la vía administrativa, por lo que no corresponde emitir mayores consideraciones respecto a la aceptación y valoración de prueba en instancia de alzada y jerárquica, teniéndose como inaceptable la argumentación denominada “Violación e interpretación errónea del art. 81 del CTB”.

En relación a los actos consentidos; es decir, aquellos que no se impugnan, la doctrina señala que debe reputarse como consentido el acto que no se impugnó por el medio idóneo porque se utilizó un recurso no previsto o se hace una simple manifestación de inconformidad, tales actuaciones no producen efecto jurídico que pueda revocar, confirmar o modificar tal acto reclamado en esta instancia jurisdiccional, lo que significa el consentimiento del mismo por falta de impugnación eficaz, tal



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1134/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales  
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

como ha ocurrido en autos, cuando presentada la prueba en alzada la misma no fue objetada o reclamada por la Administración Tributaria.

**En cuanto a la existencia de error de hecho y error de derecho en la apreciación de la prueba** presentada por el contribuyente, corresponde previamente establecer lo siguiente:

Sobre la carga de la prueba, se tiene que en los casos de verificación, fiscalización y control de parte de la Administración Tributaria, no es correcto dejar en manos del contribuyente la carga de la prueba, sustentando dicho criterio en el art. 76 del CTB con una interpretación que omite considerar que dicha norma ha sido prevista para los casos en los que el contribuyente insta un procedimiento ante la Administración Tributaria en los que evidentemente le corresponde probar su derecho; sin embargo, no consideró que al estar regidos los procedimientos tributarios por los principios señalados en la Ley de Procedimiento Administrativo, la Administración Tributaria debe lograr la verdad material y en ese marco, conforme con la previsión del art. 95-I y II del Código Tributario, para dictar la Resolución Determinativa debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible incluidas aquellas no declaradas por el sujeto pasivo, en razón de que **le corresponde sustentar la atribución de existencia de deuda tributaria de manera que el acto administrativo tributario, en el caso, la Resolución Determinativa, no solo sea una manifestación formal sino una expresión justa y real de la capacidad contributiva del contribuyente**, así alcanza una cabal aplicación la determinación tributaria sobre base cierta, que exige que la Administración Tributaria sea activa y no pasiva en la actividad de comprobar la realidad de la operación realizada y de ese modo, agote todas las posibilidades para hacerlo, en ejercicio de las facultades reconocidas por el art. 95 del Código Tributario, por ello, puede requerir los informes y certificaciones necesarias.

A pesar de ello, el contribuyente presentó documentación que la Administración Tributaria considera fue erróneamente valorada por la autoridad demandada al no haberse aplicado un juicio razonado y conforme a una sana crítica como lo dispone el art. 81 del CTB. Sobre el punto indicó:

- a) Los extractos Bancarios, el certificado GNO-042/2014 y las fotocopias legalizadas de diecisiete cheques corresponden a la cuenta corriente en bolivianos 1041239834 del Banco Económico que pertenece a Jaime Farel Sánchez, la misma que fue valorada por la AGIT que consideró que es socio y representante legal de la empresa Ruta Norte SRL, calidad que le permitió realizar operaciones a nombre de la citada empresa e inclusive abrir a nombre suyo la Cuenta Bancaria N°1041239834, y realizar los pagos por cuenta de la empresa Ruta Norte SRL., por la compra de gasolina y diésel oil a YPFB. Sobre el punto, la entidad demandante sostiene que indicar que la calidad de representante legal del señor Jaime Farel Sánchez le permitió aperturar a nombre suyo una cuenta corriente y realizar en ella operaciones de la empresa Ruta Norte SRL., toda vez que el mencionado señor no es único

representante legal de la empresa conforme se podrá evidenciar en el testimonio 48/2010 de fecha 17/03/2010 otorgado por la Notaria de Fe Pública 24, de poder General de Administración que confieren los socios de la empresa Ruta Norte SRL. A favor de los socios **Jaime Farel Sánchez y/o Gueiza Farel Sánchez**. Señala que, el señor Jaime Farel Sánchez no tenía la facultad de manejar los movimientos económicos de la empresa Ruta Norte SRL., en su cuenta personal sino en una cuenta a nombre de la empresa.

Contrastados ambos argumentos, se concluye que corresponde dar razón a la autoridad demandada toda vez, que Jaime Farel Sánchez, es representante legal de la empresa contribuyente y fundamentalmente, los pagos fueron realizados **por cuenta de la empresa Ruta Norte SRL., por la compra de gasolina y diésel oil a YPFB.**

- b) **Facturas Legalizadas y emitidas por el proveedor YPFB, Fotocopias Legalizadas de Depósitos al Banco Unión y Libro de Compras de la gestión 2009.** Señala que, las fotocopias de Depósitos al Banco Unión fueron legalizadas por el encargado de archivo de YPFB, no siendo la Autoridad e institución competente para realizar la legalización de dichas fotocopias, toda vez que al ser emitidas por el Banco Unión correspondía a dicha entidad la legalización por lo cual la AGIT no debió realizar la valoración de dicha documentación al no encontrarse debidamente legalizada por la autoridad competente, criterio que resulta inaceptable por haberse legalizado las fotocopias por el responsable del archivo que tiene en su poder los documentos y porque dicha documentación y sus datos fueron armonizados con el resto de documentos presentados.
- c) Respecto a las facturas que no fueron objeto de verificación y que fueron presentadas con el propósito de demostrar que la suma de estas con las facturas objeto de verificación daban como resultado el mismo importe de los depósitos realizados mediante cheques, menciona que no existe coincidencia en los depósitos especificados en la demanda, sobre el punto, no puede emitirse pronunciamiento sobre un aspecto ajeno a la demanda.
- d) Indicó que las facturas 22567, 23058, 23389, 23739 y 24186, fueron presentadas en fotocopias legalizadas emitidas por el proveedor, mientras que las facturas 17222, 2061, 2805, 5776, y 28609 fueron presentadas en fotocopias simples, por lo que no pueden valorarse como prueba al no ser presentadas en originales o fotocopias debidamente legalizadas por autoridad competente, situación que la AGIT no consideró, argumento que resulta inaceptable a la luz de la argumentación precedente.
- e) **Comprobantes de Egreso, Libros Diarios y Libros Mayores.** Durante el proceso de determinación no fue posible vincular las transacciones comerciales del contribuyente Ruta Norte SRL., toda vez que no presentó documentación contable y/o financiera que está obligada a llevar toda empresa como ser comprobantes de egreso, libros diarios y mayores conforme lo establece el núm. 4 y 5 del Art.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1134/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales  
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

70 de la Ley 2492 (CTB) y los Artículos 36, 37, 40, y 44 del Código de Comercio; sin embargo, en su Recurso Jerárquico presenta dicha documentación, la misma que no se encuentran debidamente foliados y presentado ante Notario de Fe Pública conforme lo establece el Art. 40 del Código de Comercio. Por lo cual dicha documentación no puede ser considerada para demostrar la efectiva realización de las transacciones realizadas por el contribuyente Ruta Norte SRL. El argumento precedente quedó desvirtuado conforme al análisis precedente.

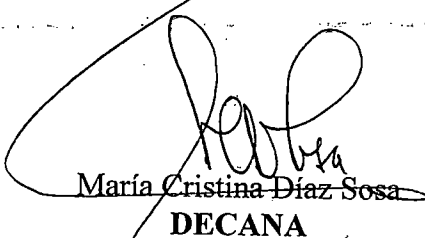
Se concluye que la Administración Tributaria demandante no ha justificado que la AGIT no hubiera realizado un juicio de valor apoyado en la lógica concreta y la experiencia, toda vez que, en la búsqueda de la verdad material ha valorado en forma sistemática y lógica la documental aportada por el contribuyente.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia DEL Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en el arts. 778 y 780 del Código de Procedimiento Civil, art. 2.2 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara **IMPROBADA** la demanda, y en su mérito firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1215/2014 emitida el 18 de agosto de 2014 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

  
José Antonio Revilla Martínez  
**PRESIDENTE**

  
María Cristina Díaz Sosa  
**DECANA**

  
Esteban Miranda Terán  
**MAGISTRADO**

  
Marco Ernesto Jaimes Molina  
**MAGISTRADO**

  
Juan Carlos Berrios Albizu  
**MAGISTRADO**

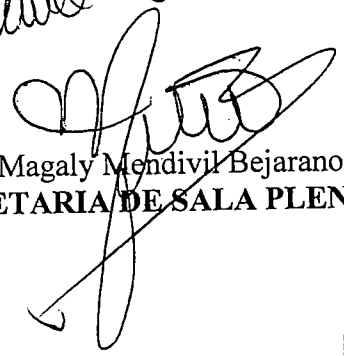
Exp. 1134/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales  
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

  
Carlos Alberto Egúez Añez  
MAGISTRADO

  
Ricardo Torres Echalar  
MAGISTRADO

  
Olvis Egúez Oliva  
MAGISTRADO

  
Edwin Aguayo Arando  
MAGISTRADO

*auto ali*  
  
Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA

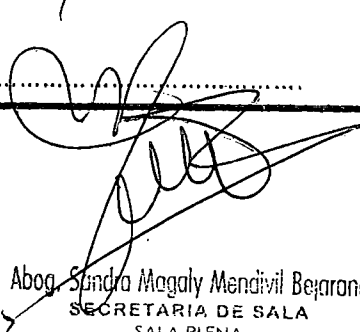
GESTIÓN: *2018*.....

SENTENCIA N° *144* FECHA *21 de marzo*

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° *1/2018*.....

*Conforme*

VOTO DISIDENTE: .....

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