B.A.O.

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° 285/2018 – 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 **11:35** del día **04 de ENERO** de **2021, notifiqué a:**

GRACO COCHABAMBA DEL S.I.N.

CON SENTENCIA DE 12 DE NOVIEMBRE 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 **11:36** del día **04 de ENERO** de **2021, notifiqué a:**

AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA

CON SENTENCIA DE 12 DE NOVIEMBRE 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.

B.A.O.

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° 285/2018 – 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 **11:37** del día **04 de ENERO** de **2021, notifiqué a:**

OSCAR FERNANDO ANDRADE BALLESTEROS
"3ER INT"

CON SENTENCIA DE 12 DE NOVIEMBRE 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. Arauday Oruste
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
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia Nº 183
Sucre, 12 de noviembre de 2020

Expediente:	285/2018-CA
Demandante:	Gerencia Grande Contribuyentes Cochabamba – SIN
Demandado:	Autoridad General de Impugnación Tributaria
Proceso:	Contencioso Administrativo
Resolución impugnada:	AGIT-RJ 1516/2018 de 25 de junio
Magistrado Relator:	Lic. Esteban Miranda Terán

Emitida dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (GRACO-SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS: La demanda contenciosa administrativa de fs. 59 a 64, interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (GRACO-SIN), representada por Rosmery Villacorta Guzmán, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1516/2018 de 25 de junio de fs. 39 a 57; el decreto de Admisión de 2 de octubre de 2018 de fs. 67; la contestación a la demanda de fs. 71 a 87; la réplica de fs. 124 a 127; la dúplica de fs. 130 a 134; decreto de Autos para Sentencia de 15 de julio de 2019 de fs. 135; los antecedentes procesales y todo lo que en materia fue pertinente analizar; y:

I. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS DEL PROCESO:

El 1 de julio de 2016, la Gerencia de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales (en adelante SIN), notificó mediante cédula a Oscar Fernando Andrade Ballesteros (en adelante contribuyente), con la Orden de Verificación (en adelante OV) N° 3916OVI00538 de 27 de junio de 2016 (fs. 4 Anexo 6 de los antecedentes administrativos), comunicándole que será sujeto de un proceso de determinación, bajo la modalidad de Operativo Especifico Crédito IVA, con alcance a los hechos y elementos relacionados con el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA), contenidas en las facturas observadas en el Detalle de Diferencia FORM 7520 (fs. 5 Anexo 6 de los antecedentes administrativos), correspondientes al periodo fiscal de febrero de 2012; asimismo, mediante el detalle de diferencias solicitó al contribuyente la presentación de documentación: Declaraciones Juradas (en adelante DDJJ) Form. 200 o 210, Libro de Compras IVA, facturas de compras originales detalladas, medios fehacientes de pago con los que se efectivizaron las transacciones, registros contables con documentación de sustento, contratos suscritos por la compra de bienes y/o servicios adquiridos, kardex físico por ítem de los productos adquiridos, Libros de Contabilidad diario y mayor, del periodo sujeto a revisión y toda otra documentación que sustente las transacciones realizadas.

Mediante Nota CC-155/2016 de 8 de julio de 2016, el contribuyente (fs. 20 Anexo 6 de los antecedentes administrativos), solicitó la ampliación de plazo, para la presentación de la documentación requerida; emitiendo el SIN el Proveído de 15 de julio de 2016 (fs. 21 Anexo 1 de los antecedentes administrativos), que concedió el plazo de 5 días hábiles para tal fin.

La Administración Tributaria emitió el Acta de Recepción y Devolución de Documentos de 2 de agosto de 2016, donde registró la presentación de los documentos solicitados al contribuyente (fs. 26 Anexo 6 de los antecedentes administrativos).

El 23 de mayo de 2017, el SIN notificó mediante cédula al contribuyente, con la **Vista de Cargo (en adelante VC) N° 291739000103 de 18 de mayo de 2017** (fs. 103 a 111 Anexo 6 de los antecedentes administrativos), que estableció como resultado del proceso de verificación, que las facturas Nros. 110 y 111 no se encuentran respaldadas con documentos que demuestren la realización de la transacción, ni la forma de incorporación en la actividad gravada; estableciendo previamente, un impuesto omitido de Bs. 6.754; liquidando la deuda tributaria por el IVA, del periodo fiscal febrero de 2012, que alcanzó a 8.722 UFV equivalente a Bs. 19.205.-, importe que incluyó tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago.

El 30 de junio de 2017, el SIN, notificó mediante cédula al contribuyente con **la Resolución Determinativa (en adelante RD) N° 171739000388 de 23 de junio de 2017** (fs. 217 a 235 Anexo 7 de los antecedentes administrativos), que determinó de oficio las obligaciones impositivas del contribuyente por el IVA, del periodo fiscal de febrero de 2012, que ascendió a Bs. 19.302.- por concepto de tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago.

Contra la referida RD, el contribuyente interpuso recurso de alzada (fs. 21 a 25 Anexo 1), emitiendo la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba (en adelante ARIT), la **Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0416/2017 de 13 de octubre** (fs. 67 a 77 Anexo 1), que **ANULÓ** la RD N° 171739000388 de 23 de junio de 2017, hasta el vicio más antiguo incluso la VC N° 291739000103 de 18 de mayo de 2017.

Contra la referida Resolución del Recurso de Alzada, el SIN, interpuso recurso jerárquico (fs. 80 a 84 Anexo 1), emitiendo la AGIT la **Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0052/2018 de 8 de enero** (fs. 107 a 117 Anexo 1), que **ANULÓ** la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0416/2017 de 13 de octubre.

La ARIT, emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0124/2018 de 23 de marzo (fs. 146 a 160 Anexo 1), que **CONFIRMÓ** la RD N° 171739000388 de 23 de junio de 2017, emitida por el SIN.

Contra la referida Resolución del Recurso de Alzada, el contribuyente interpuso recurso jerárquico (fs. 162 a 167 Anexo 1), emitiendo la AGIT, la **Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1516/2018 de 25 de junio** (fs. 39 a 57), que **REVOCÓ** la resolución recurrida.

El 26 de septiembre de 2018, el SIN interpuso demanda contencioso administrativa (fs. 59 a 64) contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1516/2018, que se resuelve en la presente sentencia.

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

Demanda.

Citó las Sentencias Constitucionales (SC) Nros. 0643/2015-S3 de 25 de junio y 731/2014 de 10 de abril y alegó, que la AGIT, a tiempo de emitir la Resolución de Recurso Jerárquico, no analizó las observaciones contenidas en la Resolución Determinativa impugnada, tampoco identificó los motivos por los cuales se depuró el crédito fiscal, declarado por el contribuyente; sin embargo, de la lectura de la Resolución de la AGIT, que levantó las observaciones contenidas en la RD N° 171739000388 de 23 de junio de 2017, sólo analizó los medios fehacientes de pago y desechó sin justificación o análisis alguno las demás observaciones, establecidas por el ente fiscal; las cuales, del análisis de la documentación del contribuyente concluyó para las facturas Nros. 110 y 111 lo siguiente: "*Dentro el proceso de revisión al contribuyente, se constató que no resulta suficiente la existencia de un comprobante contable, impresión de detalle de provisión y fletes, sino documentación que acredite la materialidad de sus transacciones y se encuentren efectivamente vinculadas con sus propias operaciones, lo contrario sería un acto de simulación, es decir, actos dirigidos únicamente al fin de reducir la carga fiscal del contribuyente; cuando en realidad la operación resulta existente. Ante tal situación, el art. 8 de la Ley N° 2492, ha previsto el método imperativo de la "Realidad Económica" que permite a la Administración tributaria apartarse de las formas adoptadas por el sujeto pasivo y establecer la verdad de los hechos, observado si se cumplieron los presupuestos económicos de la operación.*"(sic.)

Al respecto señaló que, la AGIT, en sus fundamentos y conclusión estableció que el contribuyente demostró el medio de pago, razón por la que resolvió dejar sin efecto las observaciones determinadas por la Administración Tributaria; sin embargo, no desestimó la observación, en cuanto a la realización y vinculación con la actividad gravada; toda vez, que no demostró el contribuyente, la trasmisión de dominio y la forma de incorporación o aplicación de las compras detalladas en la factura sujeta a revisión en actividades gravadas, por las que el sujeto pasivo resultó responsable del gravamen.

La AGIT no consideró, las facturas Nros. 110 y 111, que de la revisión y análisis de la documentación presentada por el contribuyente, se observó que el sujeto pasivo, no demostró la transferencia de dominio y la forma de incorporación de los productos en la actividad gravada; toda vez, que de las planillas de liquidación por la provisión y flete de materia prima, no consignan la firma o identificación de los que intervienen en el documento y la conformidad del proveedor; asimismo, de los reportes de balanza del sistema presentados, no demostró que el proveedor titular de la factura sujeta a revisión, sea el que efectivamente entregó el material ya sea provisionalmente o a

través de sus dependientes, debido a que los reportes no consignan firmas y no identifican a las mismas.

De igual manera, revisada la información contenida en el reporte y la planilla de liquidación de pago, se observó diferencias en cuanto a los datos y las cantidades de ingreso del material a almacenes reportados; como es el caso, de la provisión de materia prima de 2 y 29 de octubre de 2012, identificados por los vales Nros. 1508 y 1586, por el ingreso de piedra negra segunda; no existe, constancia alguna de la provisión de ese producto; es decir, no existe documentación efectiva de percepción del servicio percibido; por lo que, no es posible establecer la concurrencia de la transacción con el proveedor titular de las facturas sujetas a revisión.

Por otra parte, como resultado de la evaluación de descargos a la Vista de Cargo, se observó, que el documento de la materia prima N° 1572 de 24 de febrero de 2012, con ticket de pesaje N° 8780 de 24 de febrero de 2012, consignó como placa 1126-BUY, diferente al reporte de provisión de materia prima que señaló la placa 653-LSD, aspecto que no dio certeza que estos respaldos, correspondan a la factura; en consecuencia, no demostró la transmisión de dominio, la realización de la transacción, la forma de incorporación a su actividad gravada del contribuyente, observaciones ratificadas en la Resolución Determinativa.

Las observaciones realizadas por el SIN, en la Vista de Cargo y en la Resolución Determinativa, se sustentaron en los arts. 2, 4-a) y 8 de la Ley N° 843 de 6 de junio de 1997; 8 del DS N° 21530; 70 núm. 4 y 5, 76 del CTB-2492; 36 y 37 del Código de Comercio (CCo); y 21 y 25 del DS N° 29577; sin embargo, la AGIT en total desconocimiento, sobre la motivación y fundamentación que deben contener las resoluciones, ingresó a realizar una valoración parcial de las observaciones por el SIN, que vulneró los derechos constitucionales del ente fiscal; y como consecuencia, debe anularse obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1516/2018 de 25 de junio de 2018.

Petitorio.

Solicitó, se declare probada la demanda contenciosa administrativa y se resuelva "*ANULAR*" la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1516/2018 de 25 de junio.

Admisión.

Mediante decreto de 2 de octubre de 2018 de fs. 68, se admitió la demanda contenciosa administrativa, de conformidad a los arts. 327, 329 y 330 del Código de Procedimiento Civil (CPC-1975) y 2-2 de la Ley Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, disponiéndose el traslado al demandando y al tercero interesado, con la provisión citatoria a objeto de que asuman defensa.

Contestación.

La AGIT representada legalmente por Daney David Valdivia Coria, por memorial de fs. 71 a 87, contestó negativamente a la demanda contenciosa administrativa, conforme lo siguiente:

La resolución Jerárquica argumentó, que adoptó una línea doctrinal en las Resoluciones Jerárquicas STG/RJ/0064/2005, STG/RJ/00123/2006 y STG/RJ/0156/2007; según las cuales, establecieron que para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal, producto de las transacciones que se declara, estas deben cumplir tres requisitos: 1) Estar respaldado con la factura original; 2) Que se encuentre vinculado a la actividad gravada; y 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente.

Al respecto, de la revisión de los antecedentes administrativos, la Administración Tributaria en el papel de trabajo que lleva el título "*Análisis y verificación de facturas observadas*" de fs. 31; como también, como se encontró expuesto en la Resolución Determinativa de fs. 220, depuró las facturas Nros. 110 y 111; donde esta instancia Jerárquica, observó que la citadas facturas fueron observadas con el Código "*1.1. Facturas no validas (NV) para crédito fiscal, por no contar con documentación clara y suficiente que demuestre la efectiva realización de la transacción y la forma de incorporación en la actividad gravada por la que el Sujeto Pasivo resulta responsable*" (sic).

Señaló, con relación a la factura N° 110, que fue emitida por el proveedor Jionny Bustamante Sánchez; se advirtió, que el Contribuyente, presentó en instancia administrativa los siguientes documentos: la factura original, Nota de Pago N° 31102, comprobante de egreso N° 5, solicitud de compra y pago de servicios, cheque N° 2249 del Banco Bisa, fotocopia de cédula de identidad del proveedor, reporte contable; y en etapa de descargo a la Vista de cargo, presentó, liquidación provisión de materia prima del 1 al 29 de febrero de 2012, formulario M-02 de compra y venta de minerales y metales.

Y respecto de la factura N° 111, que también fue emitida por el proveedor Jionny Bustamante Sánchez, advirtió que el sujeto pasivo, presentó a la Administración Tributaria, la referida factura en original, nota de pago N° 31103, comprobante de egreso N° 5, solicitud de compra pago de servicios, cheque N° 2250 del Banco Bisa, detalle de liquidación provisión de materia prima, reporte contable, informe Superintendente de Planta, detalle de ingreso y salida de los vehículos; y en etapa de descargo a la Vista de Cargo, presentó reportes de materia prima, Libro diario, auxiliar del libro mayor; por lo que, existiendo el medio de pago extrañado por la Administración Tributaria, correspondió dejar sin efecto las observaciones efectuadas, respecto de las facturas Nros. 110 y 111.

Respecto a que, el contribuyente, no se demostró la forma de incorporación en la actividad gravada por el sujeto pasivo y resultó responsable, señaló que el art. 8 de la Ley N° 843, no prevé para el cómputo del crédito fiscal la observación formulada por la Administración Tributaria; por lo que, no corresponde análisis al respecto.

La Administración Tributaria, está creando un nuevo requisito de validez del crédito fiscal, que no se encuentra consignada en la norma; por tanto, no es atendible su argumento, cuando afirmó que es la AGIT, la que no realizó una revisión minuciosa; cuando, se realizó la compulsa de antecedentes, fundamentó y motivó la Resolución impugnada. Citó jurisprudencia, emitidas por el Tribunal Supremo de Justicia en los

Autos Supremos (AS) Nros. 477 de 22 de noviembre de 2012, 75 de 13 de marzo de 2013, 136/2013 de 8 de abril, 165/2013 de 11 de abril y 55/2014 de 14 de mayo, que establecieron, los tres presupuestos legales esenciales y concurrentes que deben cumplir el sujeto pasivo o tercero responsable para ser beneficiario con el crédito fiscal IVA.

Alegó, que la instancia jerárquica, analizó el contenido de la RD N° 171739000388, considerando a ese efecto el agravio planteado por el sujeto pasivo; por tanto, no puede el actor señalar, que se realizó un análisis superficial; cuando, se analizó el acto administrativo definitivo, se verificó y estableció que el crédito fiscal IVA del periodo fiscal de febrero de 2012, se encuentra respaldado con prueba documental que permitió verificar la realización de la transacción; y para llegar a esa conclusión, se argumentó que la Administración Tributaria, en la Resolución Determinativa bajo el subtítulo "*APRECIACIÓN DE LAS PRUEBAS DE DESCARGO, ALEGACIONES DEL CONTRIBUYENTE Y POSICIÓN DE LA ADMINITRACIÓN TRIBUTARIA*" de fs. 221-228, valoró los argumentos y descargo presentados por Oscar Fernando Andrade Ballesteros; en consecuencia, no se evidencia que se hubiese vulnerado el derecho a la defensa y el debido proceso, que deriven en vicios de anulabilidad del referido acto administrativo.

Señaló, que los argumentos expuestos en la demanda por el SIN, es reiteración de la instancia administrativa recursiva e incumple los requisitos previstos en el art. 327 del Código de Procedimiento Civil (CPC-1975); aspecto que, impide al Tribunal Supremo de Justicia, ingresar al fondo de la acción; conforme estableció en la Jurisprudencia ordinaria emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en las Sentencias Nros. 238/2013 de 5 de julio y 119/2017 de 13 de marzo.

Citó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0345/2008, AGIT-RJ 0019/2016, entre otras, que versan sobre que no corresponde la depuración del crédito fiscal cuando el sujeto pasivo demuestra la efectiva realización de la transacción.

Por otra parte, citó la SC N° 532/2014 de 10 de marzo, referida al debido proceso y los principios de fundamentación, motivación en las resoluciones.

Petitorio.

Solicitó, se declarare "IMPROBADA" la demanda contenciosa administrativa interpuesta por el GRACO-SIN; manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada.

Réplica y Dúplica.

El GRACO-SIN, por memorial de fs. 124 a 127, presentó réplica, reiterando los argumentos de la demandada, como su petitorio.

La AGIT, por memorial de fs. 130 a 1334, presentó dúplica, ratifica sus fundamentos y su posición de declarar improbada la demanda contenciosa administrativa.

Tercero interesado.

Conforme la diligencia de notificación de fs. 118, el tercero interesado fue notificado el 21 de diciembre de 2018, con la provisión citatoria; sin embargo, no se apersonó; por lo que, habiendo resguardado sus derechos, se prosigue conforme a Ley.

III. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

En el caso presente, el objeto de controversia radica determinar si la revocatoria dispuesta por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1516/2018 de 25 de junio, carece de fundamentación, al sólo realizar un análisis superficial y simple, en cuanto a los argumentos por la Administración Tributaria a las observaciones realizadas a la documentación presentada por el contribuyente, al ser parciales e insuficiente para demostrar la transferencia de dominio de los bienes adquiridos y la vinculación con la actividad gravada, según los fundamentos y normativa expuestos en la demanda; o por el contrario, la resolución de la AGIT, se ajusta a la normativa vigente aplicable al caso.

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 Nº 620 del 31 de diciembre de 2014; en concordancia con el artículo 775 del CPC-1975 y la Disposición Final Tercera de la Ley Nº 439 CPC-2013; y, tomando en cuenta que la demanda Contenciosa Administrativa tiene como objeto que el Tribunal Supremo de Justicia, efectúe el control de legalidad, cuyo propósito es velar que en el ámbito administrativo, se garanticen los derechos procesales de las partes y en su mérito, si corresponde, se ordene se rectifiquen los defectos en los que incurrieron las autoridades, en el ejercicio de la actividad y procedimientos administrativos.

El proceso Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al administrado, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados; y por su naturaleza, que reviste las características de un juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la entidad demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó con la Resolución del Recurso Jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales, con relación a los hechos expuestos por la institución demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entidad demandada.

Doctrina aplicable al presente caso.

En ese marco y de la compulsa de los datos procesales, ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por las partes, previamente se debe referir que el art. 66 del CTB-2003, define entre las facultades y/o atribuciones de la Administración Tributaria que: "*(...)**1.** Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación; (...)*"; asimismo, el art. 70 del mismo cuerpo legal, establece las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, entre otras la de: "***1.** Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios,*

plazos y lugares establecidos por la Administración Tributaria, ocurridos los hechos previstos en la Ley como generadores de una obligación tributaria. ***2.*** *Inscribirse en los registros habilitados por la Administración Tributaria y aportar los datos que le fueran requeridos comunicando ulteriores modificaciones en su situación tributaria.* ***3.*** *Fijar domicilio y comunicar su cambio, caso contrario el domicilio fijado se considerará subsistente, siendo válidas las notificaciones practicadas en el mismo.* ***4.*** *Respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas.* ***5.*** *Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque los mismos se refieran a periodos fiscales prescritos. Sin embargo, en este caso la Administración Tributaria no podrá determinar deudas tributarias que oportunamente no las hubiere determinado y cobrado.* ***6.*** *Facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la Administración Tributaria, observando las obligaciones que les impongan las leyes, decretos reglamentarios y demás disposiciones. (...)"*

A su vez el art. 100 de la referida disposición legal, establece: "*La Administración Tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, a través de las cuales, en especial, podrá:* ***1.*** *Exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesaria, así como cualquier libro, documento y correspondencia con efectos tributarios. (.....).*

El art. 4 de la Ley N° 843 (TO), establece "...*El hecho imponible se perfeccionará:* ***a)*** *En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente.* ***b)*** *En el caso de contratos de obras de construcción, a la percepción de cada certificado de avance de obra. Si fuese el caso de obras de construcción con financiamiento de los adquirentes propietarios del terreno o fracción ideal del mismo, a la percepción de cada pago o del pago total del precio establecido en el contrato respectivo. En todos estos casos, el responsable deberá obligadamente emitir la factura, nota fiscal o documento equivalente.* ***c)*** *En la fecha en que se produzca la incorporación de bienes muebles en casos de contratos de obras y prestación de servicios, o se produzca el retiro de bienes muebles de la actividad gravada de los sujetos pasivos definidos en el artículo 3ro de esta Ley, con destino a uso o consumo particular del único dueño o socios de las sociedades de personas.* ***d)*** *En el momento del despacho aduanero, en el caso de importaciones definitivas, inclusive los despachos de emergencia."*

El art. 8 de la misma Ley señala: "*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 periodo fiscal que se liquida.".*

De la normativa glosada, se establece que la obligación tributaria está determinada por el hecho imponible; es decir, son las normas tributarias las que regulan y determinan cuáles son los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones tributarias, tomando en cuenta que no solamente se considera la existencia material del objeto del hecho imponible; sino, todo el conjunto de circunstancias que dan origen a la obligación tributaria; para el efecto, deben acreditarse estos hechos imponibles a través de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes que, demuestren que efectivamente se han realizado las operaciones.

Sin embargo, debe tomarse en cuenta que el crédito fiscal que en este caso, es el monto del IVA 13%, consignado en las facturas de compra de bienes o servicios y que sirven para descontar el débito fiscal, que debe de realizar el sujeto pasivo de este impuesto; porcentaje que, se obtiene de aplicar la alícuota o taza del impuesto a todas las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obra, o por prestación de servicios que se hubieran realizado, en la medida que vinculen con las operaciones gravadas y sobre las cuales se acrediten a través de la factura, que se ha pagado el IVA; empero, este crédito fiscal, debe cumplir requisitos indispensables, determinados en las normas para el efecto.

Con referencia a la validez del crédito fiscal, de acuerdo a la normativa, existen otros requisitos que deben ser cumplidos, para que el contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara ante la Administración Tributaria: **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.

De las disposiciones relacionadas y los principios generales del derecho tributario, se establece que, el cómputo del crédito fiscal en el IVA, se encuentra condicionado a la existencia real de una operación que, debe estar respaldada por un documento correctamente emitido, correspondiendo al beneficiario, demostrar su existencia y cuando ésto se encuentre en duda y sea requerido de manera fundada por la Administración Tributaria.

No siendo suficiente alegar que se cumplieron las formalidades que requiere la norma para establecer su validez; pues, en el marco de los arts. 70 y 76 del CTB-2003, es deber del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, probar que la operación existió, pudiendo recurrir a cualquier medio de prueba para tal fin.

Resolución del caso concreto.

En ese contexto legal y de los antecedentes del proceso administrativo, se tiene que la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del SIN, notificó mediante cédula a Oscar Fernando Andrade Ballesteros, con la OV N° 3916OVI00538 de 27 de junio de 2016, comunicándole que será sujeto de un proceso de determinación, bajo la modalidad de Operativo Especifico Crédito IVA, con alcance a los hechos y elementos relacionados con el crédito fiscal del IVA, contenidas en las facturas observadas en el Detalle de Diferencia Form. 7520, correspondientes al periodo fiscal de febrero de 2012.

La Administración Tributaria, emitió el Acta de Recepción y Devolución de Documentos de 2 de agosto de 2016, donde registró la presentación de los documentos solicitados al contribuyente, reconociendo la presentación de: Declaraciones Juradas Form. 200 (periodo fiscal febrero, mayo y junio 2012), Libro de Compras IVA de 1 de abril de 2012 al 30 de setiembre de 2013 (encuadernados), Notas Fiscales de compras originales 110, 111, 113, 310, 1374, 273, 312, 1375 y 1576; asimismo adjuntó, comprobantes de egreso 10 febrero/2012, 17 febrero/2012, 1 noviembre/2012 y 16 de noviembre/2012, como respaldo de cada transacción; notas de Pago-Ingreso, solicitudes de compra y pago de servicios, notas de venta, facturas originales, recibos de cuentas, liquidación fletes de transporte, fotocopias de cheques, estados de cuentas, ficha kardex, detalle de gastos, fotocopia de cédula de identidad, fotocopias de depósitos en cuentas, detalle de gastos realizados y detalle de pagos de diesel.

El 23 de mayo de 2017, el SIN, emitió la VC N° 291739000103 de 18 de mayo de 2017, que estableció como resultado del proceso de verificación que las facturas Nros. 110 y 111, no se encuentran respaldadas con documentos que demuestren la realización de la transacción, la forma de incorporación en la actividad gravada; estableciendo preliminarmente, por impuesto omitido en la suma de Bs. 6.754; liquidando la deuda tributaria por el IVA del periodo fiscal febrero de 2012, que alcanza a 8.722 UFV equivalente a Bs. 19.205, importe que incluyó tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago.

El 30 de junio de 2017, el SIN, notificó por cédula al contribuyente con la RD N° 171739000388 de 23 de junio de 2017, que determinó de oficio las obligaciones impositivas por el IVA del periodo fiscal de febrero de 2012, que ascendió a Bs. 19.302.- por concepto de tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago.

En el caso de autos, de la documentación presentada por el contribuyente en fase administrativa, que fue identificada e individualizada por la Resolución Jerárquica, en título IV.4.4., en los romanos xv, xvi, xvii, xviii y xix; de donde se tiene, con relación a la factura N° 110, emitida por el proveedor Jionny Bustamante Sánchez; que el Contribuyente, presentó en instancia administrativa los siguientes documentos: la factura original, Nota de Pago N° 31102, comprobante de egreso N° 5, solicitud de compra y pago de servicios, cheque N° 2249 del Banco Bisa, fotocopia de cédula de identidad del proveedor y reporte contable; y en etapa de descargo a la Vista de Cargo, adjuntó, liquidación de provisión de materia prima del 1 al 29 de febrero de

2012, formulario M-02 de compra y venta de minerales y metales, conforme acredita de fs. 32-39 y 131-132 de los antecedentes administrativos.

Y con relación a la factura N° 111, emitida también por el proveedor Jionny Bustamante Sánchez, el contribuyente, presentó: la factura en original, nota de pago N° 31103, comprobante de egreso N° 5, solicitud de compra pago de servicios, cheque N° 2250 del Baco Bisa, detalle de liquidación provisión de materia prima, reporte contable, informe Superintendente de Planta, detalle de ingreso y salida de los vehículos; y en etapa de descargo a la Vista de Cargo, adjuntó: reportes materia prima Nros. 1505, 1506, 1508, 1509, 1514, 1515, 1519, 1520, 1523, 1525, 1530, 1534, 1535, 1538, 1539, 1542, 1543, 1547, 1548, 1551, 1554, 1556, 1558, 1562, 1563, 1567, 1568, 1571, 1572, 1573, 1574, 1576, 1578, 1579, 1581, 1584, 1586 y 1587; Tickets de pesajes Nros. 8598, 8599, 8608, 8609, 8616, 8617, 8623, 8624, 8638, 8641, 8650, 8658, 8664, 8672, 8673, 8685, 8686, 8696, 8697, 8714, 8721, 8723, 8736, 8743, 8744, 8765, 8766, 8779, 8780, 8785, 8786, 8793, 8795, 8799, 8805, 8808, 8821, 8822; libro diario y auxiliar de mayor de fs. 36-46 y 135 a 197 de los antecedentes administrativos.

Sin embargo, la referida documentación, para la Administración Tributaria, no respaldó y coadyuvó en la generación de sus ingresos grabados, la materialización de la transacción; es decir, "*no se demostró la forma de incorporación en la actividad gravada por la que el sujeto pasivo es responsable*" (sic).

En ese entendido, se debe tener presente que conforme estableció el Tribunal Supremo mediante Auto Supremo (AS) Nº 477 de 22 de noviembre de 2012 emitida por la Sala Plena: "*...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 artículo 8-a), de la Ley Nº 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 Nº 843; y 3) La realización efectiva de la transacción; es decir, que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el artículo 15 de la Ley Nº 843, concordante con el artículo 8 del DS Nº 21530*".

Esta misma resolución, al establecer que el primer y el último requisito, están estrechamente ligados a los medios fehacientes de pago, añade que "*es insuficiente presentar la factura como prueba, el instrumento fidedigno que dio nacimiento al hecho generador, debe ser respaldado contablemente, es decir deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables, susceptibles de ser verificados, establecidos tanto en el Código Tributario como en el Código de Comercio. Asimismo, 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."

Por otro lado se debe considerar, lo instituido en el principio de verdad material del art. 4 de la Ley Nº 2341 (LPA), que concuerda con la doctrina tributaria que señala: éste es el "*Título que recibe la regla por la cual el magistrado debe descubrir la verdad objetiva de los hechos investigados, independientemente de lo alegado y probado por las partes*" (MARTÍN José María y RODRÍGUEZ USÉ Guillermo F., Derecho Tributario Procesal, Pág.13).

En autos, respecto a las facturas observadas Nros. 110 y 111, bajo el argumento que no se demostró la transacción efectivamente realizada y la aplicación de estas compras en la actividad del contribuyente, resulta incongruente y contradictorio, toda vez que se reconoció que el sujeto pasivo presentó: Declaraciones Juradas Form. 200 (periodo fiscal febrero, mayo y junio 2012), Libro de Compras IVA del 1 de abril de 2012 al 30 de septiembre de 2013 (encuadernados), Notas Fiscales de compras originales 110, 111, 113, 310, 1374, 273, 312, 1375 y 1576; asimismo adjuntó, Comprobantes de egreso 10 febrero/2012, 17 febrero/2012, 1 noviembre/2012 y 16 noviembre/2012, como respaldo de cada transacción; notas de Pago-Ingreso, solicitudes de compra y pago de servicios, notas de venta, facturas originales, recibos de cuentas, liquidación fletes de transporte, fotocopias de cheques, estados de cuentas, ficha kardex, detalle de gastos, fotocopia de cédula de identidad, fotocopias de depósitos en cuentas, detalle de gastos realizados, fotocopias de cédula de identidad, fotocopias de depósitos de cuenta, detalle de pagos de diésel, reportes de materia prima y tikets de pasaje; documentación probatoria que es suficiente para demostrar la realización efectiva de la transacción y su vinculación con la actividad gravada.

En ese entendido, el contribuyente Oscar Fernando Andrade Ballesteros, cumplió con los tres requisitos necesarios para beneficiarse con el crédito fiscal consistente en: **1)** La transacción debe estar respaldada con la factura original; **2)** Que se encuentre vinculada con la actividad gravada y **3)** Que la transacción se ha realizado efectivamente; conforme se evidencia de la documentación de descargo mencionada precedentemente, que acreditan las operaciones realizadas por la compra de material, así como su vinculación con la actividad de la empresa, por lo que la exigencia de documentación adicional constituye un exceso por parte de la Administración Tributaria; al estar, debidamente acreditados, verificados; y al haberse demostrado, el traspaso realizado y los pagos realizados al proveedor.

Por último, no puede dejar de mencionarse que el art. 4 inc. d) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) establece la obligatoriedad de buscar la verdad material, al señalar: "*...la Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal, que rige en materia civil*", norma concordante con lo previsto por el art. 3 del DS Nº 26462 de Reglamento de la Ley Nº 2166 del SIN, que respecto al principio rector de verdad objetiva o material señala que: "*Los actos de la Institución estarán regidos por los principios básicos que establece el Derecho Administrativo; legalidad, impulsión e instrucción de oficio, economía, celeridad,*

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

Sentencia N°.....183.....

Fecha: .....12-11-2020.....

Libro Tomas de Razón N°.....1.....

sencillez y eficacia, publicidad, buena fe, transparencia, debido proceso y búsqueda de la verdad objetiva o material'.

Bajo la normativa glosada precedentemente y en base a los antecedentes descritos en el acápite anterior, la Administración Tributaria, al determinar reparos a compras realizadas por el contribuyente y determinar que no demostró la transferencia de dominio y su vinculación con la actividad gravada, debe tomar en cuenta que tanto en los procesos administrativos, como en la jurisdicción ordinaria, que debe prevalecer la verdad material sobre la verdad formal (art. 180-I de la CPE), con la finalidad de que toda Resolución de prevalencia a la realidad de los hechos, antes de subsumir el accionar administrativo y jurisdiccional, en ritualismos procesales que no conducen a la correcta aplicación de la justicia.

Conclusión.

Por lo expuesto, no encontrándose fundamento legal convincente en la demanda contenciosa administrativa objeto del presente fallo, para anular la decisión asumida por la AGIT, se concluye que la Autoridad demandada al pronunciar la Resolución Jerárquica impugnada, no incurrió en vulneración de las normas constitucionales y legales citadas, realizando una concreta pero correcta valoración e interpretación de las normas jurídicas aplicadas, no siendo evidente vulneración alguna; toda vez, que el razonamiento insertó en la Resolución impugnada es claro, preciso y adecuado al motivo de reclamación.

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 Nº 620 de 29 de diciembre de 2014 y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda Contenciosa Administrativa de fs. 59 a 64, interpuesta por la Gerencia Regional Cochabamba del SIN, representada por Rosmery Villacorta Guzmán; y en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT–RJ 1516/2018 de 25 de junio, emitida 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.

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
SALA CONTENCIOSA ADM.
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA