



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

**SENTENCIA 205/2018**

<b>Expediente</b>	: 182/2017
<b>Demandante</b>	: "FECORP S.R.L"
<b>Demandado (a)</b>	: Autoridad General de Impugnación Tributaria.
<b>Tipo de proceso</b>	: Contencioso administrativo.
<b>Resolución impugnada</b>	: Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2017 de 14 de febrero de 2017.
<b>Magistrado Relator</b>	: Dr. Carlos Alberto Egüez Añez
<b>Lugar y fecha</b>	: Sucre, 18 de diciembre de 2018.

**VISTOS EN SALA PLENA:**

La demanda contenciosa administrativa de fs. 284 a 295 vta., interpuesta por la Sociedad de Responsabilidad Limitada "FECORP S.R.L", representada legalmente por Luis Alberto Terán Salazar, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2017 de 14 febrero, corriente de fs. 228 a 249, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 332 a 341, renuncia de la réplica de fs. 406, pronunciamiento del tercero interesado de fs. 324 a 326 vta.; los antecedentes del proceso y emisión de la resolución impugnada.

**I. CONTENIDO DE LA DEMANDA**

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

El representante legal de la Sociedad de Responsabilidad Limitada "FECORP S.R.L", deduce Demanda Contenciosa Administrativa, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2017 de 14 de febrero de 2017, quedando así agotada la vía administrativa de impugnación, encontrándose habilitados para la interposición de la presente demanda contenciosa administrativa, contra la mencionada Resolución que resolvió el recurso Jerárquico y confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBBA/RA 0649/2016 de 14 de

noviembre de 2016; que a su vez confirmó la Resolución Determinativa N° 17-00617-16 de 3 de agosto de 2016.

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

Expresó, que la Resolución de Recurso Jerárquico, contiene violaciones jurídicas, al no reconocer la materialidad de la transacción, partiendo del elemento onerosidad, existiendo pagos parciales que demuestran la existencia económica, la contabilización del precio de compra y su evolución, así como de la mercadería; violentando el principio de la verdad material, desconociendo la existencia del pago de impuestos de la venta realizada por la proveedora, por la Autoridad Administrativa demandada, al haber confirmado la depuración de la factura N° 68126 para computar como crédito fiscal, quebrantando el inciso a) del artículo 8 de la Ley 843, de acuerdo a los siguientes fundamentos específicos:

### **1.2.1. Incorrecta valoración legal, al confirmar la depuración de la factura N° 68126, considerando que no se demostró que la transacción haya sido efectivamente realizada.**

Al señalar en la fundamentación técnica jurídica de la Resolución del Recurso Jerárquico de la AGIT, que es deber del contribuyente demostrar la existencia de la venta, a través de medio fehaciente de pago como son los cheques, tarjetas de crédito u otros medios de pago, así como la transmisión de dominio que se encuentre respaldada mediante documentación contable que permita demostrar la efectiva realización de la transacción y no una simulación del acto jurídico con el fin de reducir la carga fiscal, generando dudas la compensación alegada, no encontrándose claro el saldo pendiente por la Factura N° 68126, ni evidenciando la composición de dicho saldo en los Balances Generales de las gestiones 2014 y 2015.

### **En cuanto a la materialidad de la transacción a partir del elemento onerosidad.**

Argumenta que la Resolución demandada, al confirmar la Resolución del Recurso de Alzada, manteniendo la Resolución Determinativa, cuestionando la existencia de la onerosidad que emerge en la factura N° 68126, se olvida que existen todos los medios probatorios para acreditar este extremo de la onerosidad, violando el art. 8 de la Ley N° 843, que permite al contribuyente generar crédito fiscal por las actividades vinculadas.

Para acreditar ello, se demuestra por FECORP SRL, la existencia de una carga, gravamen u obligación, mediante un contrato de transferencia, que será



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

pagado por FECORP SRL, al contado o al crédito; demostrado por la factura fiscal N° 68126, la transferencia por parte de la proveedora a favor de FECORP SRL, de varios productos farmacéuticos; desglosados en el documento, definiendo como contraprestación económica el precio, por el monto total de Bs. 3.207.002.00; respaldando además la factura o nota fiscal, por otros elementos que demuestran la onerosidad de la transacción:

**La existencia de un contrato totalmente válido.**

Argumenta que presentó un Contrato de Venta de Mercaderías a Crédito de fecha 28 de noviembre de 2013, que en su cláusula tercera regula el precio de transferencia de los bienes contenidos en la factura N° 68126; a lo que la Resolución demandada indica que el contrato no puede ser oponible al Fisco; por disposición del párrafo I del art. 14 de la Ley N° 2492 (CTB), sin tomar en cuenta que no resulta aplicable, siendo que el contrato no regula sobre materia tributaria, sino sobre la venta de los productos por parte de la proveedora a favor de la parte demandante, eliminando así una prueba de vital relevancia para despejar la duda de la Administración Tributaria, relativo a la onerosidad de la transacción, por lo que debe ser analizado y evaluado para dicha acreditación, al regular esté a dos sujetos comerciales, que realizan actos de naturaleza comercial, regulados por el Código de Comercio y no así el Código de Procedimiento Civil, conforme lo dispone el artículo 1ro. del mencionado Código Comercial, es así que el art. 787 del Código de Comercio, indica que la voluntad en materia comercial, puede expresarse verbalmente o por escrito, salvo que la ley exija determinada formalidad que no corresponde al presente caso, por lo que no existe motivo para dudar su existencia, al existir otros medios que lo demuestran, como es la existencia real de las prestaciones contenidas en los documentos contractuales.

**La existencia de pagos parciales que demuestran la existencia económica.**

Afirma que la deuda inicial de la factura depurada era de Bs. 3.207.002,00.-, y la parte demandante realizó dos pagos parciales a favor de la vendedora o proveedora, el primero de Bs. 443.835, registrado contablemente mediante comprobante de egreso N° 01-14-000032 de 14 de enero de 2014, cursante fs. 294 de antecedentes administrativos, pago realizado mediante cheque, contra su cuenta bancaria N° 4011828074 del Banco Mercantil Santa Cruz; el segundo pago por el importe de Bs. 20.000, realizado el 28 de febrero

de 2014, quedando un saldo por pagar de Bs. 2.743.167,60; pagos aceptados por la Administración Tributaria, en la Resolución Determinativa, lo que demuestra claramente la existencia de onerosidad en la materialidad de la transacción realizada, dejando que el saldo sea pagado conforme a los ingresos del deudor.

#### **La contabilización del precio de compra y su evolución.**

Sobre el punto, argumenta que se tiene demostrada la existencia de un saldo por pagar de Bs. 2.743.167,60, que adeudan a favor de la proveedora, aspectos rechazados por la Resolución del Recurso Jerárquico, con el argumento que de un día a otro variaron los datos, siendo que la reversión de operaciones no se encuentra prohibida por ninguna norma legal, ni contable; transmitidas estas dos circunstancias, incorporándose el comprobante de reversión que extraña la Resolución del Recurso Jerárquico, dentro del comprobante donde aparece nuevamente la deuda, ello autorizado por el art. 45 del Código de Comercio, ampliamente explicado por los documentos presentados, y el informe pericial, que estableció que los procedimientos de reversión se encuentran encuadrados a los Principios de Contabilidad, que también fue rechazado bajo argumentos contradictorios, dudando sobre la existencia de un procedimiento de orden técnico, existiendo comprobantes contables que se constituyen en indicios a ser concatenados con otros elementos expuestos ante la AGIT, que demuestran la existencia de la transacción extrañada, como su onerosidad.

#### **1.2.2. La violación del principio de verdad material por la Autoridad Administrativa demandada.**

Siendo un deber esencial de la autoridad pública guiar sus actividades por el principio de verdad material, establecido en el artículo 180 de la CPE y artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, que se antepone a los aspectos formales, siendo cierto y evidente, aun existan problemas de contabilización, que la deuda con la proveedora existe y ha sido contabilizada, consignado y declarado en los Estados Financieros de la Gestión 2013, 2014 y 2015, que cursan en los antecedentes del proceso administrativo, así como por los siguientes elementos probatorios:

##### **La existencia de la mercadería.**

A los efectos de acreditar la existencia y transferencia de la mercadería, presentó dos pruebas esenciales, el Kardex físico y valorado sobre el registro y movimiento de la mercadería, hechos expresamente aceptados por la



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

Administración Tributaria en la Resolución Determinativa N° 17-00671-16, así como en el informe del perito Osvaldo V. Rojas Fernández y aceptado por la Resolución del Recurso Jerárquico, con relación a que la transacción de compra efectuada con la Factura N° 69126 cumple con los requisitos exigidos por los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados para ser considerados como inventario y como cuenta por cobrar, basando sus observaciones sobre supuestos errores contables de una reversión de un asiento contable referente al pago de un saldo, ni siquiera de toda la deuda; además que la existencia de inventarios demuestran que la transacción materialmente fue plasmada, hecho con más valor que argumentar que por asiento de reversión pone en duda este hecho.

**La existencia del pago de impuestos de la venta realizada por la proveedora.**

A efectos de demostrar la existencia real de la transacción realizada, presentó dos documentos de la emisora de la factura fiscal N° 68126, acompañando las declaraciones juradas del IVA y del IT correspondientes al débito fiscal generado y la declaratoria de la venta realizada, documentos rechazados por la Resolución del Recurso de Alzada, bajo el argumento que no le corresponde a esa instancia verificar, validar o declarar la existencia o inexistencia de las operaciones o declaraciones juradas presentadas o efectuadas por la proveedora, pasando por alto la previsión del parágrafo I del artículo 215 del Código Tributario, que establece la permisión del uso de todos los medios de prueba admitidos en Derecho.

Se demuestra así la existencia material de la transacción con el ingreso de la mercadería, la vinculación a la actividad gravada y los pagos parciales realizados, aspectos no considerados ni analizados por la Autoridad demandada, y se limitó a observar aspectos de forma, que generan una injusticia en sus actos, violentado los artículos 115, 117 y 180 de la CPE y 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

### **I.2.3. Petitorio.**

En virtud a los argumentos expuestos, solicitó se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2017 de 14 de febrero del 2017, emitida por dicha Autoridad Administrativa de la AGIT; disponiéndose declarar válida para el cómputo del crédito fiscal, la factura fiscal N° 68126, conforme a lo determinado en el art. 8 de la Ley N° 843.

## **II. De la contestación a la demanda.**

Daney David Valdivia Coria, representante legal de la AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente, señalando que no obstante que la resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, precisa lo siguiente:

### **II.1. Argumenta que los fundamentos expuestos en la demanda, serían reiteración de lo expuesto en instancia administrativa recursiva.**

Luego de hacer una relación de los antecedentes, manifiesta que al ser los argumentos de la demanda, una reiteración de lo expuesto en instancia administrativa recursiva, constituye un impedimento para ingresar al fondo de la acción, no pudiendo suplir la carencia de carga argumentativa del demandante, citando como línea jurisprudencial en ese sentido la Sentencia N° 238/2013 de 5 de julio de 2013, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, así como la Sentencia N° 252/2017 de 18 de abril, emitida por el mismo Tribunal, al no poder deducir, presumir o prever lo que quiso decir la parte actora.

### **Alega la incongruencia de la demanda.**

Manifiesta que la observación efectuada por la Administración Tributaria se vincula al cumplimiento de uno de los requisitos de validez de las facturas que sustentan el Crédito Fiscal declarado por FECORP SRL., por lo que en base a este principio, no corresponde verificar, validar o declarar la existencia o inexistencia de las operaciones o declaraciones juradas presentadas o efectuadas por la proveedora, que no implicaría desconocer lo dispuesto por el artículo 215 parágrafo I de la Ley 2492.

### **Respecto a la documentación valorada.**

Manifiesta, con relación al contrato de venta de mercaderías a crédito, suscrito entre FECORP SRL. y la proveedora, que al haberse celebrado entre particulares, no son oponibles al Fisco, sin perjuicio de su eficacia o validez en el ámbito civil, comercial u otras ramas del derecho, no teniendo implicancia los acuerdos arribados en el mismo.

En cuanto a los pagos parciales registrados, conforme a los comprobantes de egreso, así como el saldo pendiente de pago por la factura N° 68126, que inicialmente sería concordante con el saldo expuesto en el Mayor de Cuentas Auxiliares, donde se efectúa una compensación entre cuentas por cobrar, con cuentas por pagar, alegando que la información de la cuenta entre el periodo comprendido del 1 de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2015, no reflejaría



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

esa reversión efectuada por el Sujeto Pasivo el 30 de noviembre de 2015, sin embargo la impresión del referido mayor, lo establecería a la fecha de corte de dicho documento, aspectos inconsistentes que restan credibilidad a la documentación que sustenta la transacción observada, generando por si misma contradicciones a momento de sustentar el saldo pendiente de pago de la transacción observada.

#### **Referido al principio de verdad material.**

Por lo explicado y descrito, afirma que la instancia administrativa no sólo efectuó un análisis acorde a la problemática, también evidenció la aplicación de la verdad material, siendo este un principio que no es absoluto o irrestricto, y el demandante no probó los hechos constitutivos del mismo, por lo que el ente administrativo determinó la verdad material en la controversia puesta bajo su competencia, pidiendo se tome en cuenta la Sentencia 61 de 15 de mayo de 2016, emitida por la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, respecto a la interpretación de este principio.

#### **II.2. Petitorio.**

Solicitó se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2017 de 14 de febrero de 2017, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### **II.3. Réplica y dúplica.**

Mediante memorial de fs. 406, el representante legal de la Sociedad de Responsabilidad Limitada FECORP S.R.L, Luís Alberto Terán Salazar, renuncia a formular réplica, pidiendo se prosiga con el procedimiento previsto en el art. 354 del Código de Procedimiento Civil.

Ante la renuncia referida, no correspondió correr nuevo traslado para la dúplica, mediante providencia de fs. 407, al no existir nada más que tramitar, se decretó autos para sentencia.

#### **III.- Del Tercero Interesado.**

Habiéndose notificado legalmente al tercer interesado, la Gerencia de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales Cochabamba, representada legalmente por su Gerente Distrital Rosmery Villacorta Guzmán, habiéndose apersonado mediante memorial de fs. 324 a 326 vta. de obrados, señalando respecto a la prueba documental presentada ante la Administración Tributaria, consistente en el contrato referido por la parte demandante, que no

cumple con lo dispuesto en el Capítulo II del Título I del Libro Quinto del Código Civil, en su artículo 1301 y art. 399 párrafo II del Código de Procedimiento Civil, al no adjuntar el reconocimiento de firmas ante Notario de Fe Pública del contrato, no siendo auténtico ni oponible a terceros, y no surte efectos ante la Administración Tributaria.

Alegó además que conforme al inciso a) del art. 4 de la Ley N° 843, el hecho imponible se perfecciona en el caso de ventas, sean al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, aspecto que no se demostró, al no ser suficiente la documental presentada para acreditar que los bienes consignados en la nota fiscal observada fueron efectivamente entregados y que se efectuó la transferencia de dominio, señalando que al no efectuarse el pago total de la compra declarada, no cumple con lo previsto en el art. 2 de la Ley 843, en cuanto a la existencia de la onerosidad.

Respecto a la existencia de pagos parciales que demuestren la existencia económica de la compra, argumentó que no existe un medio de pago que acredite la realización del hecho comercial, y que al establecerse como deuda del contribuyente, no se hubiera cumplido.

En cuanto a la contabilización del precio de compra y su evolución, señalando que la documentación contable presentada por FECORP ante la AT, no resulta un instrumento fiable, que no le permite constatar cómo fidedigna la documentación del contribuyente, pide no se tome en cuenta el informe pericial, al no haber sido de su conocimiento.

Asimismo refiriéndose a la existencia de la mercadería y la violación al principio material por parte de la autoridad demandada, al basarse los argumentos en supuestos errores contables de una reversión de un asiento contable, siendo que el principio de verdad material, no puede estar por encima al de legalidad, no corresponde su aplicación.

En lo que corresponde a la existencia del pago de impuestos por la venta realizada por la proveedora, aclara que la obligación de respaldar el crédito fiscal apropiado le corresponde a FECORP SRL., pero no con documentación de su proveedora, así como la obligación de llevar una contabilidad adecuada, para demostrar la situación de sus negocios.





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Por lo que pide se declare improbada la demanda contenciosa administrativa, y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2017 de 14 de febrero.

#### **IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES:**

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. El 11 de diciembre de 2015, la Administración Tributaria notificó personalmente a Jenny Lee Asfura Jordán, representante legal de FECORP SRL., con la Orden de Verificación N° 0015OVE10258, de 3 de noviembre de 2015, cuyo alcance comprende el Impuesto al Valor Agregado (IVA) derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en catorce facturas declaradas, correspondientes al periodo fiscal diciembre 2013.

2. El 10 de mayo de 2016, la Administración Tributaria notificó personalmente a Jenny Lee Asfura Jordán, representante de FECORP SRL., con la Vista de Cargo N° 29-00035-16, de 5 de mayo de 2016, la cual recoge los fundamentos expuestos en el Informe CITE: SIN7GGCBBA7DF7PAF7VE7INF700586/2016, y establece una deuda tributaria por IVA correspondiente al período fiscal diciembre 2013 que asciende a 489.506 UFV equivalente a Bs. 1.037.435, importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y la sanción preliminar por la conducta calificada como omisión de pago.

3. El 8 de agosto de 2016, la Administración Tributaria notificó personalmente a Jenny Lee Asfura Jordán, representante de FECORP SRL., con la Resolución Determinativa N° 17-00617-17, de 3 de agosto de 2016, la cual determina sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente por Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente al periodo fiscal diciembre de 2013, en 460.733, UFV equivalentes a Bs. 986.706, que incluye tributo omitido actualizado, intereses y sanción del 100 % por la conducta calificada como omisión de pago.

4. El 14 de noviembre de 2016, la ARIT emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0649/2016, que resolvió confirmar la Resolución Determinativa N° 17-00617-16 de 3 de agosto de 2016,

pronunciada por la Gerencia Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales SIN Cochabamba.

5. El 14 de febrero de 2017, la AGIT dictó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0177/2017 que dispuso confirmar la Resolución ARIT-CBA/RA-0649/2016, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-00617-16 de 3 de agosto de 2016, emitida por la Administración Tributaria.

En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Código de Procedimiento Civil, toda vez que aceptada la respuesta a la demanda, cursante a fs. 108 a 113, se corrió traslado al demandante para la réplica, renunciando a la misma, pidiendo se prosiga con el procedimiento previsto en el art. 354 del Código de Procedimiento Civil, ante dicha renuncia, mediante providencia de fs. 407, al no existir nada más que tramitar se decretó autos para sentencia.

#### **V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.**

La problemática legal sujeta de resolución en el presente proceso contencioso administrativo, se circunscribe a establecer:

**1. Si la Administración Tributaria al confirmar la depuración de la factura fiscal N° 68126, realizó una correcta valoración legal, al considerar por no demostrada la transacción efectivamente realizada por FECORP SRL.**

**2. Si la Autoridad Administrativa demandada, al desconocer la transacción realizada por la parte demandante con la proveedora, violentó el principio de Verdad Material.**

#### **V.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.**

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que: *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

*hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”.*

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Supremo Tribunal, en su Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT y la Administración Tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el art. 2.2 y 4 de la Ley 620.

**Al punto 1.**

**Respecto a si la Administración Tributaria al confirmar la depuración de la factura N° 68126, realizó una correcta valoración legal, al considerar por no demostrada la transacción efectivamente realizada por FECORP SRL.**

Al respecto se debe tener en cuenta, primero de manera general, lo relativo a la normativa legal que rige, a efectos de demostrar uno de los requisitos observados por la Administración Tributaria a la parte demandante, a fin de que se pueda beneficiar con el Crédito Fiscal IVA, como es la efectiva realización de la transacción, mediante la documentación de respaldo suficiente.

Sobre el tema el art. 8 inciso a) párrafo segundo de la Ley 843 (TO), establece de manera específica:

*“ARTICULO 8°.- Del impuesto determinado por la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán:*

*a) El importe que resulte.....*

*Solo 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.”*

Complementariamente a ello, los numerales 1, 4 y 5 del artículo 70 de la Ley N° 2492 (CTB), establecen como obligaciones del Sujeto Pasivo las siguientes:

*“Artículo 70.- (Obligaciones Tributarias del Sujeto Pasivo). Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo:*

*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.*

*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. ...”*

Emergente de esta interpretación normativa legal, la doctrina y la legislación tributaria, se establece como línea definida, que emergen tres requisitos que se deben cumplir para que un contribuyente se beneficie con el Crédito Fiscal IVA, producto de las transacciones que declara ante la Administración Tributaria, que son:

- 1) Existencia de la factura;
- 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 la problemática expuesta al caso, si la Administración Tributaria a tiempo de confirmar la depuración de la factura fiscal N° 68126, emitida por la proveedora a la parte demandante, realizó una incorrecta valoración legal, al determinar que no se demostró el tercer requisito mencionado, referido a la efectiva realización y/o materialización de la transacción, mediante la documentación de descargo presentada por el contribuyente.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Si bien la normativa legal prevista en el art. 76 de la Ley N° 2492 (CTB) establece sobre este tema:

*“Artículo 76.- (Carga de la Prueba). En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalan expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.”*

*“Artículo 77.- (Medios de Prueba).*

*I. Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho.”*

*“Artículo 81.- (Apreciación, Pertinencia y Oportunidad de Pruebas). 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,.....”*

Sobre el punto, inicialmente se debe tener presente, que la norma legal permite presentar todos los medios de prueba admitidos en derecho, los cuales tienen que apreciarse conforme a la regla de la sana crítica, en su conjunto; es así que se evidencia que el contribuyente adjuntó en dicha calidad, un contrato celebrado con la proveedora, a lo que la Administración Tributaria se pronunció sobre el mismo, estableciendo que no surtiría efectos frente a terceros, al no estar reconocidas las firmas y rúbricas de quienes lo suscriben, exigiendo formalidades establecidas en las normas civiles y no así en materia comercial, que rige en este caso.

Es así que se debe observar lo dispuesto en el art. 787 del Código de Comercio; en estos casos, que regula las relaciones jurídicas derivadas de la actividad comercial, y solo en casos no regulados expresamente por las normas comerciales, se puede recurrir a las normas civiles; en esa interpretación el artículo 787 del Código de Comercio establece:

*“Artículo 787.- (Forma de Expresar la Voluntad). En materia comercial la voluntad de contratar y de obligarse se puede expresar verbalmente, por escrito, u otro medio inequívoco, salvo que la ley exija determinada solemnidad como requisito esencial, para la validez del contrato, en cuyo caso este no se perfecciona sino cuando se llene tal solemnidad.”*

Considerando que propiamente con la presentación de dicha documental, como es el contrato suscrito entre la parte demandante y la proveedora, no se

pretende demostrar los pormenores del objeto y condiciones del contrato, que solo surte efectos entre los que lo suscribieron, sino como un medio de prueba más, para que en su conjunto, con otros medios probatorios se pueda llegar a establecer la existencia de la onerosidad de la transacción, que extraña en este caso la Administración Tributaria; para llegar a acreditar el tercer requisito exigido para poder beneficiarse con el crédito fiscal IVA, y no desde su inicio rechazar su consideración como medio de prueba, bajo el argumento de lo establecido en el art. 14 párrafo I de la Ley N° 2492 (CTB), respecto a que los convenios y contratos celebrados por particulares, sobre materia tributaria, no son oponibles al fisco, sin perjuicio de su eficacia o validez en el ámbito civil, comercial u otras ramas del derecho, toda vez que no se pretende anteponerse a reglas o normas de materia tributaria, justamente conforme lo prevé el párrafo II de la citada Ley Tributaria, sino ser utilizado en su valoración conjuntamente con otros medios de prueba que fueron presentados, a fin de demostrar la onerosidad de la transacción, respecto a su efectiva realización, esto es, direccionado a descubrir la verdad de los hechos, aun se hayan omitido ciertas formalidades que no vician de nulidad el acto propiamente, y en este caso, la norma específica del Código de Comercio no la exige para la validez del mismo, conforme a lo previsto en el art. 787 del compilado de comercio mencionado; por lo que debe apreciarse toda la prueba presentada de acuerdo a las reglas de la sana crítica, en observancia estricta de los arts. 76 y 77 de la Ley 2492 (CTB), habiéndose hecho una interpretación legal sesgada en cuanto a este punto de la valoración probatoria, por la Administración Tributaria, en cuanto a esta prueba documental, toda vez que si bien por sí no resulta suficiente para demostrar los hechos alegados, debe considerarse en su conjunto, conforme a la sana crítica, con los demás medios probatorios presentados de descargo.

Conforme lo tiene resuelto la uniforme jurisprudencia, sobre el punto en controversia al caso concreto:

**Auto Supremo N° 085, 30 de abril de 2014.**

*“Si bien no se tiene expresado una definición concreta de lo que debe entenderse por medio fehaciente de pago, empero, considerando la normativa transcrita, lo desarrollado por la doctrina tributaria, y acudiendo al Diccionario de la Lengua Española (Espasa-Calpe 2005), es posible establecer que: “medio fehaciente de pago, es el instrumento fidedigno empleado en una transacción de servicios, herramienta comúnmente aceptada entre particulares, en un mercado,*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

comercio, institución y la administración pública, comenzando por el dinero en efectivo, tarjetas bancarias (débito o crédito), transferencia entre entidades financieras (pagarés, letras de cambio, pólizas, etc.), hasta los medios de pago online vía internet (compra electrónica, comercio electrónico, etc.)”.

Así definido el medio fehaciente de pago, se hace claro que, tanto 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 los siguientes tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes, a saber: 1) La existencia de la factura, nota fiscal, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme 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.

Es de notar que, el primero y el último requisito están estrechamente vinculados a los medios fehacientes de pago, añadiendo que, es insuficiente presentar sólo 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; así mismo, para la comprobación de la realización efectiva de la transacción, ésta también deberá estar materialmente documentada en los libros y registros especiales, de comercio, comprobantes de egresos, extractos bancarios, kardex de inventarios, hojas de control de almacén, informes o rendición de la distribución de mercaderías a sus agencias o sucursales que revele el estado de los ítems y/o artículos en stock, **estado de cuentas documentado con las operaciones realizadas indicando el stock de mercaderías y/o ítems que se tiene por pagar para respaldar la realización efectiva de las transacciones y pagos efectuados al proveedor.**”

En esa línea interpretativa, respecto a la consideración y valoración de la prueba de cargo presentada, direccionada a demostrar la onerosidad de la transacción realizada entre la parte demandante y la proveedora, en la compra

venta, consignada en la factura fiscal que se observa y que fue depurada por la Administración Tributaria, a más del contrato celebrado entre las partes referidas, se tiene que tomar en cuenta otros aspectos, como es la existencia de pagos parciales de la obligación, detallados y aceptados inicialmente en la Resolución Determinativa, tales como el primer pago realizado mediante cheque contra su cuenta bancaria N° 40118828074 del Banco Mercantil Santa Cruz, y el segundo pago en fecha 28 de febrero de 2014, registrados en el Mayor de Cuentas Auxiliares con código 211001020 Proveedores por pagar; aspectos que demuestran este extremo de la onerosidad, máxime si estos datos contables fueron contabilizados, consignándose una reversión de operaciones, puesta a conocimiento de la Administración Tributaria, incorporándose así la deuda inicial, aspecto permisible en materia comercial, tal como lo establece el informe pericial practicado el cual no mereció observación alguna, habiendo sido puesto a conocimiento de las partes y que reconoce como tal la Autoridad Administrativa que resolvió el recurso jerárquico, exponiendo ello en su punto xxxi. a fs. 247 y vta., *“Asimismo, el informe del perito expone los procedimientos para la validación de la transacción cuentas corrientes socios, concluyendo que la norma contable no limita ni restringe la compensación de saldos deudores y acreedores, y por el Principio de Prudencia el Contribuyente decide revertir los conceptos de cuentas deudoras con acreedoras al tratarse de conceptos diferentes; y bien detalla la correcta aplicación de Principios de Contabilidad en los registros contables,...”* **(textual)**; resultando así una apreciación subjetiva de parte de la Autoridad que resolvió el Recurso Jerárquico, cuando afirma en su contestación que la documentación de descargo genera por sí misma contradicciones e inconsistentes entre sí, a momento de sustentar el saldo pendiente de pago de la transacción observada, sin haberlas valorado conforme a la sana crítica y de manera conjunta e integral, toda vez que no toma en cuenta, el informe pericial, las constancias de los pagos parciales, su constancia en el estado de cuentas, la reversión realizada y permitida en actividades comerciales, así como el contrato celebrado entre partes, para corroborar la actividad transaccional realizada entre “FECORP SRL.” y la proveedora.

#### **Al Punto 2.**

**Con relación a que la Autoridad Administrativa demandada, al desconocer la transacción realizada por la parte demandante con la**





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

**proveedora, violentó el principio de Verdad Material (art. 180-I CPE y 4 de la LPA).**

El principio de verdad material, que se encuentra reconocido en la Constitución Política del Estado en su art. 180 Parág. I:

*“Artículo 180. I. La jurisdicción ordinaria se fundamenta en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido proceso e igualdad de las partes ante el juez.”*

Se debe tener en cuenta sobre este punto la garantía del debido proceso, regida por el principio de verdad material, frente a la verdad formal, entendida este como aquel acontecimiento o conjunto de acontecimiento, situaciones fácticas que se condicen con la realidad de los hechos, la cual está sustentada en la realidad, asimismo la verdad formal; se entiende como aquella que fluye de las declaraciones de los administrados y que sirve, de sustento de las peticiones o requerimiento de estos, la cual se encuentra sustentada en documentos, por lo que cabe aclarar a la Administración Tributaria que si bien el escenario ideal es que la Verdad Formal sea un reflejo de la Verdad Material para que así exista coherencia y exactitud entre lo que realmente se declaró por el contribuyente y los registros a cargo de la Administración Tributaria.

Así lo tiene resuelto la jurisprudencia ordinaria, respecto al principio de verdad material:

**Sentencia N° 26/2017 de 27 de marzo-Sala Contenciosa y Contenciosa ADM., Social y ADM. Primera.**

*“Por último la Sentencia Constitucional SCP 0510/2013 sobre el principio de verdad material e impulso de oficio en los procedimientos administrativos, señaló: “Es este entendido, el principio de verdad material de acuerdo a lo previsto en el art. 180.I de la CPE, es uno de los principios que también sustenta o fundamenta la administración de justicia, considerando que la función judicial es única conforme lo dispone el art. 179.I de la Norma Suprema. Dicho principio, en cumplimiento del mandato constitucional, es también uno de los principios que rige el procedimiento administrativo, que ha sido recogido por el legislador.*

*En efecto el art. 4 inc. d) de la LPA, al referirse a los principios generales o configuradores de la actividad administrativa, establece el principio de la verdad material determinando que: La Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil.*

*Así también 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 a lo más aproximado a los hechos que dieron origen al procedimiento.”*

Es así que en el caso de autos, se evidencia al tenerse demostrado conforme a los fundamentos expuestos en el punto anterior, la onerosidad de la transacción efectiva realizada entre la parte demandante y la proveedora, conforme a los medios fehacientes de pago y documental presentada, como prueba por el contribuyente, a más de la producida oportunamente, al pretender desconocerse este extremo por la Autoridad Administrativa, depurando la factura fiscal N° 68126, ante observaciones meramente formales, que conforme lo afirma la Autoridad que resolvió el Recurso Jerárquico, que presuntamente evidencia imprecisiones y contradicciones en la reversión de cuentas por pagar a la fecha de corte de dicho documento, que reflejaría información inconsistente, por lo que concluye, sin valorar de manera conjunta y de acuerdo a la sana crítica, la existencia de la transacción, en cumplimiento estricto del principio de verdad material, que reconoce al caso concreto la normativa legal vigente, como es el caso de los arts. 180 Parág I y 4 de la LPA., teniéndose por demostrado el presupuesto exigido, en cuanto a la efectiva realización de la transacción entre FECORP SRL. y la proveedora.

#### **VI. Conclusiones**

En mérito al análisis precedente, este Tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la Resolución impugnada, ha incurrido en la conculcación de normas legales, al no haber realizado de manera correcta la valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica, ya que no se ajusta a derecho, al no aplicar el principio de verdad material, dispuesto en el art. 180 Parág. I y 4 de la LPA, al confirmar de manera incorrecta la depuración de la factura fiscal N° 68126, toda vez que en virtud al principio referido se demostró la efectiva realización de la transacción efectuada entre la parte demandante y su proveedora; toda vez que los argumentos de la demanda han desvirtuado de manera concluyente los fundamentos expuestos en la Resolución Jerárquica impugnada, relativos a los puntos controvertidos.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

**POR TANTO:** La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 2.2 y 4 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 284 a 295 vta; en consecuencia SE DEJA SIN EFECTO la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2017 de 14 de febrero, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que mantenía firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-00617-16 de 3 de agosto de 2016, emitida por la AT., teniéndose como válida la factura fiscal N° 68126, para el cómputo del crédito fiscal de FECORP SRL., conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la Ley N° 843.

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

**Regístrese, comuníquese y cúmplase.**

**Magistrado Relator: Dr. Carlos Alberto Egüez Añez**

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

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

ANTE MI:

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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA

Sentencia N° 205/2018 Fecha: 18/12/2018

Libro Tomas de Razón N° I

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