



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

16-06-17
10:20

SALA PLENA

SENTENCIA: 212/2017.
FECHA: Sucre, 18 de abril de 2017.
EXPEDIENTE: 1218/2013.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Rita Susana Nava Durán.

Prónunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Enrique Martin Trujillo Velázquez contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 53 a 60, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01662/2013 de 9 de septiembre del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 83 a 86, replica de fs. 90 a 93; duplica de fs. 113; contestación del tercero interesado de fs. 159 a 161; antecedentes administrativos y recursivos y;

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

1.1 Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Enrique Martin Trujillo Velazquez dentro el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 53 a 60), con los siguientes fundamentos:

- a) **Respecto a la depuración del crédito fiscal facturas emitidas a otro contribuyente Cod. 1.** La Autoridad General de Impugnación Tributaria de manera tergiversada y nada objetiva pretende validar las facturas N° 10999, 2733, 2735 y 18995 emitidas a otro contribuyente siendo que la Administración Tributaria observe las mismas en el momento de efectuar la depuración del Crédito Fiscal IVA toda vez que de los antecedentes del proceso ADMSAO S.A. no presentó las notas fiscales solicitadas en original por lo que se benefició de crédito fiscal que no le corresponde, sobre este aspecto es menester considerar que: *“Los principios generales del derecho tributario no permiten concluir que la depuración de un gasto en el impuesto a las ganancias y/o cómputo de un crédito fiscal en el IVA está condicionado a la existencia real de una operación que en principio se encuentre respaldada por un documento debidamente emitido, correspondiendo al responsable que pretende hacer valer los mismos la prueba de dicha existencia cuando ello este en duda y sea requerido por el fisco...”* (Fenocietto Ricardo, El Impuesto al Valor Agregado, pag. 629-63). En ese sentido con la cita antes mencionada

se puede evidenciar que el contribuyente no ha demostrado la efectiva realización de las transacciones, puesto que la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución Jerárquica emitida pretende dejar sin efecto la correcta depuración de crédito fiscal de las notas fiscales identificadas con el Cod. 1 (Notas fiscales emitidas a otro contribuyente) por la Administración Tributaria, siendo que estas notas fiscales N° 10999, 2733, 2735 y 18995 fueron observadas porque existe diferencia con el proveedor, puesto que la ADM SAO S.A. las declara anuladas con otro Numero de NIT y monto cero, al pretender dejar sin efecto la depuración del crédito fiscal, la Autoridad General de Impugnación Tributaria pone en indefensión a la gerencia con los argumentos vertidos por la instancia jerárquica tratando de validar estas notas fiscales con el argumento de que el contribuyente presentó documentación contable suficiente para avalar sus transacciones. Existe violación flagrante de los numerales 4 y 5 del art. 41 de la RND 10-0016-07 que exige que las notas fiscales, facturas o documentos equivalentes para su validez acrediten la correspondencia del titular con el Número de NIT del comprador cuando se encuentre inscrito en el Padrón del Contribuyente y consignar el monto facturado y no se ha demostrado la efectividad de la realización de la transacción.

- b) **Respecto a la depuración de las facturas no dosificadas (Cod. 3).** La Autoridad General de Impugnación Tributaria señaló: *“En consecuencia, habiendo demostrado el Sujeto el origen del crédito de las facturas N° 302, 305, 306, 308, 309, 310, 312 y facturas N° 487, 488, 530, 532, 536, 537, 538, 539, 540, 542 y 543 según disponen los numerales 4,5,6,7 del art. 70 de la Ley N° 2492 corresponde confirmar lo resuelto por la instancia de alzada...”*. Sobre esta errónea aseveración se demuestra seguidamente que la Administración Tributaria se apegó al estricto cumplimiento del art. 41 numeral 2 de la RND N° 10.0016.07 que establece como requisito indispensable para la validez del crédito fiscal que las notas fiscales deben estar debidamente dosificadas por la Administración Tributaria. Al respecto el art. 22 y numeral 11 del art. 70 de la Ley 2492 disponen la obligación del sujeto pasivo de cumplir las obligaciones establecidas en dicha Ley. Con relación a las facturas no dosificadas el art. 41 de la RND N° 10.0016.07 en su párrafo I señala: *“1) Sea original del documento; 2) Haber sido debidamente dosificadas por la Administración Tributaria...; 3) Consignar la fecha de emisión”*. Por lo expuesto, se ha demostrado que el contribuyente no realizó la efectividad de las transacciones con relación al crédito fiscal incumpliendo la señala normatividad complementada por los arts. 36, 37 y 40 del Código de Comercio referente a la obligatoriedad de todo comerciante de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza e importancia de la organización, debiendo obligatoriamente llevar los siguientes libros: Diario, Mayor, Inventario y Balances, cumpliendo con el encuadernado y foliado ante Notario, por tanto toda transacción comercial tiene que estar respaldada mediante documentación contable que justifique y demuestre la compra venta de bienes o servicios.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1218/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

- c) **Respecto a la depuración de las facturas emitidas a otro contribuyente y no dosificadas Cod. 1-3.** La Administración Tributaria durante todo el proceso de fiscalización efectuó las debidas actuaciones y verificaciones de acuerdo al art. 100, 101 y 104 de la Ley 2492 y por la verificación en base a los documentos presentados no se demostró la efectiva realización de las transacciones por lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria pretende dejar sin efecto la correcta depuración de las notas fiscales 6527, 6528, 519, 452, 454, 455 y 456 (de los proveedores Guido Lorent Moreno, Juan Carlo Medrano Zapata y Pedro Rojas Pachi) toda vez que estas se encuentran giradas a nombre de otro proveedor y por incumplimiento de requisitos formales en su emisión (no dosificadas). Por lo que el contribuyente debió tomar en cuenta lo establecido por el art. 76 (Carga de la prueba), sin embargo como consta en la Vista de Cargo y Resolución Determinativa, el contribuyente no presentó mayores descargos que puedan hacer prevalecer su derecho a crédito fiscal IVA, ni detalle alguno que pudiera identificar que las transacciones se hayan realizado efectivamente.
- d) **Respecto a la depuración del crédito fiscal por el Cod. 4.** La Autoridad General de Impugnación Tributaria hace mención en la resolución jerárquica lo siguiente: *"Al respecto, cabe señalar que la Vista de Cargo no especifica el detalle de la observación con Código 4..."*. De esta errónea aseveración por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al parecer no ha realizado el debido análisis de los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria, puesto que en la Vista de Cargo en su pág. 6 se encuentra el cuadro de análisis de las notas fiscales observadas en el Orden de Verificación en la que se encuentra la nota fiscal N° 370 a nombre del proveedor Félix Amando Acevedo Zambrana además que contiene el detalle y observaciones debidamente identificadas en la columna que corresponde al N°4, luego de este cuadro se menciona que el detalle en inextenso de las observaciones de cada nota fiscal que se encuentra plasmado en el papel de trabajo que forma parte del expediente, asimismo se evidencian las observaciones realizadas al contribuyente y finalmente la Resolución Determinativa N° 17-00385-12 en su pág. 2 claramente se encuentra mencionado el Código 4 que hace referencia que la nota fiscal declarada cumpla con las formalidades establecidas en la normativa aplicable, por lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no puede mencionar que no se detalló este código que concluye que la nota fiscal no es válida para el crédito fiscal porque no se encuentra vinculada a la normativa específica prevista en el art. 8 inc. a) de la Ley 843 y D.S. 21350. Además se debe evidenciar que los papeles de trabajo de esta factura N° 370 fueron valorados y analizados por el Departamento de Fiscalización según los documentos presentados por el contribuyente en su Libro de Compras y Ventas y de los resultados de la verificación a la documentación presentada e información SIRAT II, se observó esta nota.

- e) Es importante hacer notar a vuestras autoridades que en fecha 18 de marzo de 2012 se publicó mediante el periódico la Razón un comunicado en el que se hace mención que el Servicio de Impuestos nacionales puso en conocimiento de toda la opinión que en uso de sus facultades otorgadas por la Ley 2492 en el proceso de investigación del comportamiento tributario de los contribuyentes que se detallan se produjo la entrega de facturas sin la efectiva transacción económica ni transferencia de bienes y/o servicios toda vez que en los domicilios registrados en el Padrón de Contribuyentes no se desarrolla ninguna de las actividades declaradas ni se tiene conocimiento de la identidad de algunos titulares del NIT, asimismo en el Padrón Nacional de Contribuyentes a la fecha se encuentran con la característica tributaria "Domicilio Desconocido", por lo que se señaló que las facturas emitidas por estas personas naturales en la cual se encuentra incluido Pedro Rojas Pachi, éstas no son válidas para crédito fiscal por lo que se recomendó tener cuidado en la recepción de facturas o documentos que se encuentran detallados debiendo denunciar ante el Departamento de Inteligencia Fiscal de la Gerencia Nacional de Fiscalización o Gerencia Distrital de la Jurisdicción respectiva.

1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-00385-12.

II. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

2.1 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 18 de diciembre de 2013 (fs. 62) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 83 a 86), con los siguientes argumentos:

- a) Respecto de la depuración de crédito fiscal por el Código 1, es necesario señalar que conforme la compulsión de los antecedentes administrativos, esta instancia evidenció que el sujeto pasivo presentó en la etapa de verificación, las facturas y documentación contable que acredita la efectiva realización de las operaciones, por lo que correspondía que la Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades señaladas en el numeral 1 del art. 66 de la Ley 2492, requiera a los proveedores a través de un control cruzado la documentación que respalde los importes declarados en el Libros de Ventas IVA, en medio magnético y no limitarse a realizar una verificación por sistema, más aún cuando en el proceso de verificación el sujeto pasivo proporcionó la documentación requerida para demostrar la procedencia y cuantía del crédito fiscal.
- b) Se tiene también que el error contenido en la factura, se originó en su emisión, ya que el proveedor cometió una equivocación en el registro del cuarto dígito del NIT del comprador, cuando en el lugar



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1218/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

de registrar el número 8 consigo el 0, hecho que sin embargo, no puede afectar el derecho al cómputo del crédito fiscal del Sujeto Pasivo, ya que el otro componente de la nominatividad de la nota fiscal, como es el nombre o razón ADM-SAO S.A. se encuentra correctamente consignado en el Libro de Compras y Ventas IVA del proveedor y existe documentación contable que avala la transacción de la Factura 18995.

- c) También existió error en la impresión de las facturas conforme la propia Administración Tributaria lo reconoce y esta instancia considera que corresponde manifestar que conforme al Parágrafo III del art. 39 de la RND 10-0016-07, este aspecto constituye una contravención tributaria para la imprenta y no así para el sujeto pasivo.
- d) Es pertinente aclarar que si bien es cierto que la RND 10-0016-07, es su artículo 4.1 numeral 2, establece que una factura no dosificada no es válida para cómputo de crédito fiscal, no es menos cierto que el contribuyente no cuenta con los elementos para verificar esta condición sea cumplida por el emisor de la nota, que las transacciones se realizaron y que los aspectos formales de la observación obedecen al incumplimiento en el que incurrió el proveedor, pudiendo la Administración Tributaria, en base a la documentación aportada por ADM-SAO S.A., sancionar o iniciar proceso de verificación a los responsables de la emisión de la factura.
- e) Respecto de la depuración por los código 3 y 3-1 se tiene que en el presente caso existió un error en la impresión de la facturas conforme el proveedor reconoció y demostró en el proceso de verificación, al respecto corresponde reitera que conforme al Parágrafo III del art. 39 de la RND 10-0016-07, tal aspecto constituye una contravención tributaria para la imprenta que no puede ser atribuido al sujeto beneficiario del crédito fiscal.
- f) Respecto a la depuración de facturas por el Código 4 y de la compulsas de antecedentes administrativos, se verifica que la factura 379 con N° de autorización 70010054006 fue emitida por ADM SAO S.A. con NIT 1028167028 por la suma de Bs. 3600 por trabajos en sillón de cuero, Asimismo se evidencia reporte "Consulta de Dosificación", cuya autorización, otorgada por el SIN al N° 70010054006 comprende desde la factura 351 al 400, aspecto que permite verificar que la citada nota fiscal se encuentra en el rango de dosificación autorizada por el Servicio de Impuestos Nacionales.

2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01662/2013 de 9 de septiembre del 2013.

III. RESPUESTA DEL TERCERO INTERESADO.

El tercero interesado, ADM-SAO S.A., representado por Cynthia Carmina Valencia Canedo propugna la Resolución de Recurso y considera que todos los hechos fueron correctamente valorados e interpretados por la Autoridad General de impugnación Tributaria en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01662/2013 de 9 de septiembre del 2013, que fue concordante con la decisión de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, es decir que la definición fue uniforme en la vía administrativa.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS.

De la revisión de actuados en sede administrativa, se tiene los siguientes antecedentes administrativos relevantes para la resolución de la presente causa:

- a) El 16 de octubre de 2007, la Administración Tributaria notificó en forma personal al representante legal del contribuyente ADM-SAO S.A., con la Orden de Verificación N° 0011OVI0463 de 19 de abril de 2011, notificándose se sería sujeto de un proceso de verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado Crédito Fiscal de los periodos enero a diciembre de la gestión 2008 de las facturas declaradas por el contribuyente en base al detalle de diferencias adjunto, debiendo presentar para los periodos observados la documentación respectiva.
- b) En fecha 23 de agosto del 2012, ADM-SAO S.A. de acuerdo al Acta de Recepción presento la siguiente documentación solicitada por la Administración Tributaria: 86 notas fiscales de compra; Libro de Compra y Ventas; 12 Declaraciones Juradas y comprobantes de egreso.
- c) El 11 de octubre de 2012, la Administración Tributaria, notificó de forma personal al representante legal, la Vista de Cargo N° 7912-720-011OVI4613-0194/2012 de 15 de agosto de 2012, mediante la cual confirma las observaciones contenidas en el Informe CITE SIN/GDSC/DF/VI/INF/1357/2012, estableciendo una liquidación preliminar de deuda tributaria de Bs. 192.918.
- d) El 21 de diciembre de 2012, se emitió la Resolución Determinativa N° 017-00385-12 el cual determina las obligaciones impositivas que ascienden a Bs. 198.963. equivalentes a UFV 110.616 que incluyen tributo omitido, la sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales.
- e) A la anterior Resolución Determinativa, se interpuso recurso de alzada que fue resuelto por la Resolución del Recurso de Alzada ARIT- SCZ/RA 0493/2013 de 17 de junio de 2013 que resolvió revocar parcialmente, la Resolución Determinativa N° 017-00385-12 modificando la deuda tributaria de UFV 110.616 a UFV 66.477.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1218/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

- f) Interpuesto el recurso jerárquico por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1662/2013 de 9 de septiembre del 2013 que dispuso revocar parcialmente Resolución del Recurso de Alzada ARIT- SCZ/RA 0493/2013 de 17 de junio de 2013 en la parte referida a la depuración de crédito fiscal de la factura N° 1953 del periodo abril 2008 por Bs. 390 y se confirma la parte que dejó sin efecto la depuración de las notas fiscales signadas con los Códigos 1, 3, 1-3 y 4 por crédito fiscal de Bs. 26.165., es decir se revoca el importe de Bs. 26.165 de crédito fiscal observado y se mantiene la depuración del crédito fiscal por Bs. 27.797 más lo accesorios de ley, así como el importe de 18.000 UFV correspondientes a deberes formales.

V. CONFLICTO JURÍDICO, ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsión de los datos del proceso, se desprende que los objetos de controversia son:

1. Si fueron correctamente o no depuradas las facturas respecto al Código 1 (Notas fiscales emitidas a otro contribuyente) por la Administración Tributaria, siendo que estas facturas N° 10999, 2733, 2735 y 18995 fueron observadas porque existe diferencia con el proveedor, puesto que la ADM SAO S.A., las declara anuladas con otro Numero de NIT y monto cero y no se ha demostrado la efectividad de la realización de la transacción.
2. Si las facturas N° 302, 305, 306, 308, 309, 310, 312, 487, 488, 530, 532, 536, 537, 538, 539, 540, 542 y 543 fueron o no correctamente depuradas por la Administración Tributaria conforme al Código 3 y en estricto cumplimiento del art. 41 de la RND N° 10.0016.07 y arts. 36, 37 y 40 del Código de Comercio referente a la obligatoriedad de todo comerciante de llevar una contabilidad.
3. Si las facturas 6527, 6528, 519, 452, 454, 455 y 456 (de los proveedores Guido Lorent Moreno, Juan Carlo Medrano Zapata y Pedro Rojas Pachi) fueron o no correctamente depuradas por Administración Tributaria conforme al Código 1-3, toda vez que estas se encuentran giradas a nombre de otro proveedor y por incumplimiento de requisitos formales en su emisión (no dosificadas) y no habiéndose presentado ninguna prueba de descargo.
4. Si la factura N° 370 a nombre del proveedor Félix Amando Acevedo Zambrana fue correctamente o no depurada por la Administración Tributaria porque la Vista de Cargo y Resolución Determinativa contiene el detalle y observaciones debidamente identificadas sobre esta factura.

5.2 Análisis y resolución.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede a revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

1. Con relación al primer punto de controversia referido a: *“Si fueron correctamente o no depuradas las facturas respecto al Código 1 (Notas fiscales emitidas a otro contribuyente) por la Administración Tributaria, siendo que estas facturas N° 10999, 2733, 2735 y 18995 fueron observadas porque existe diferencia con el proveedor, puesto que la ADM SAO S.A., las declara anuladas con otro Numero de NIT y monto cero y no se ha demostrado la efectividad de la realización de la transacción”*, se debe realizar el siguiente análisis de hecho y de derecho:
 - a) En el caso de autos, es inexcusable referirse al art. 8 de la Ley N° 843 que señala: *“Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el Artículo 15° sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida. Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen. b) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida a los montos de los descuentos, bonificaciones, rebajas, devoluciones o rescisiones, que respecto de los precios netos de venta, hubiere otorgado el responsable en el período fiscal que se liquida”*, de tal forma que los requisitos establecidos en la Ley sustantiva tributaria para beneficiarse con el crédito fiscal son: 1) vinculación a la actividad gravada; 2) que la factura haya sido emitida, que la ley señala como que *hubiese facturado o cargado mediante documentación equivalente* y 3) que la factura corresponda al periodo fiscal que se liquida o como la ley indica respecto de los precios netos de venta, hubiere otorgado el responsable en el período fiscal que se liquida.
 - b) Sobre la ejecución del art. 8 de la Ley 843, se debe revisar el propósito y razón del legislador, que en este caso no puede ser otro que asegurar a la Administración Tributaria el necesario control sobre las operaciones realizadas por los contribuyentes, para reconocer créditos fiscales y las devoluciones impositivas, por ello se debe realizar al mismo tiempo la persecución del comprador y vendedor de los bienes y servicios para reconocer al primero el crédito fiscal y al segundo las retenciones la misma cantidad por impuesto al Valor Agregado, que en definitiva muestran si existió o no merma el ingreso fiscal a que el Estado tiene derecho.
 - c) Por lo anteriormente señalado, el Tribunal Supremo de Justicia considera que debe dispensarse la omisión de los requisitos formales no establecidos en el art. 8 de la Ley 843 cuando a los fines del crédito



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1218/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

fiscal no se ha realizado una investigación tanto al comprador como al vendedor, puesto que al haberse efectuado el pago del servicio o la adquisición del bien o servicio y al haberse declarado este tanto por el comprador como del vendedor no se reducen los ingresos del Estado y éste no se ve perjudicado en la recaudación fiscal.

d) En el caso de autos, se evidencia que la Administración Tributaria elaboró un Detalle de Facturas Observadas (fs. 1043 a 1048 de los Antecedentes Administrativos N° 8 de fs. 1001 a 1114) sin embargo, como ente fiscalizador, de control y verificación no ha realizado el cruzamiento e investigación de información de los libros de compras y ventas IVA y contabilidad de los proveedores de las facturas observadas en el presente proceso (facturas N° 10999, 2733, 2735 y 18995), limitándose a revisar la documentación del comprador (ADM SAO S.A) y no así de los vendedores (proveedores) de forma exhaustiva, limitándose en estos últimos a un control de los Libros y Compras y Ventas IVA, digitalizados y verificación del sistema, para establecer el pago del Impuesto al Valor Agregado de quien lo ha soportado o quien le repercute finalmente la carga impositiva y del comprador (consumidor) que se beneficia del crédito fiscal.

e) En conclusión, las observaciones de existir diferencias con el proveedor, ya que éste las declarada anuladas u otro NIT y/o monto cero en las facturas N° 10999, 2733, 2735 y 18995, no priva al contribuyente del ejercicio del derecho al crédito fiscal, mientras la Administración Tributaria no haya probado de forma fehaciente que no se realizó la operación de servicio o venta y para ello haya aportado como prueba los libros de compras y ventas IVA y registros contables tanto del comprador como del vendedor y así demostrar que se ha reducido los ingresos del Estado y éste se ve perjudicado en la recaudación fiscal.

2. Sobre el segundo objeto de controversia relacionado a: *"Si las facturas N° 302, 305, 306, 308, 309, 310, 312, 487, 488, 530, 532, 536, 537, 538, 539, 540, 542 y 543 fueron o no correctamente depuradas por la Administración Tributaria conforme al Código 3 y en estricto cumplimiento del art. 41 de la RND N° 10.0016.07 y arts. 36, 37 y 40 del Código de Comercio referente a la obligatoriedad de todo comerciante de llevar una contabilidad"*, se debe realizar el siguiente examen:

a) Sobre la materia es jurisprudencia del Tribunal Supremo de justicia que ningún caso el beneficiario del crédito fiscal se encuentra constreñido a verificar previamente la autenticidad de la factura o comprobar si cuenta con la autorización de emisión que concede la Administración Tributaria y que en caso de duda sobre el otorgar o no el crédito fiscal se debe aplicar el principio de la buena fe contenido en el art. 69 del Código Tributario que señala: *"En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presumé que el sujeto pasivo y los terceros responsables han observado sus obligaciones materiales y formales hasta que en debido proceso de determinación, prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme los procedimientos establecidos en este Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias"*, por ello la Sentencia N° 16 /2015 de 23 de febrero de 2015 sobre el requisito de dosificación para la validez del crédito fiscal

claramente señala: *"...corresponde señalar que FANCESA en su condición de beneficiario final de un servicio o como consumidor final de un bien, cumplió con la presentación de las mismas para conseguir en su favor el respectivo crédito fiscal, ignorando la validez y/o legalidad de estas, no siendo correcta la apreciación de la Superintendencia Tributaria General al revocar la decisión del inferior con el fundamento de que FANCESA es responsable de la legalidad de aquellos documentos, porque como contribuyente que compra un bien o un servicio con el correspondiente pago, por el que a su vez se le otorga la factura pertinente, en ningún caso se encuentra constreñido a verificar previamente la autenticidad de la factura o comprobar si cuenta con la autorización de emisión que concede la Administración Tributaria"*.

- b) En el caso de autos, las facturas N° 302, 305, 306, 308, 309, 310, 312 fueron observadas por la Administración Tributaria por no tener dosificación y las facturas N° 487, 488, 530, 532, 536, 537, 538, 539, 540, 542 y 543 por no estar dentro de rango de dosificación autorizado por el Servicio de Impuestos Nacionales, de tal forma que el beneficiario del crédito fiscal no le compete el control de la validez de la factura por falta de dosificación o fuera del rango de dosificación que es una circunstancia ajena al comprador para beneficiarse del crédito fiscal.
- c) Acotando a lo ya razonado en el presente caso es irrelevante referirse a la obligación del beneficiario de un crédito fiscal de llevar la contabilidad conforme al Código de Comercio, puesto que resuelto el fondo de controversia, este Tribunal considera que no es necesario pronunciarse al respecto.
3. Sobre el tercer objeto de controversia vinculado a: *"Si las facturas 6527, 6528, 519, 452, 454, 455 y 456 (de los proveedores Guido Lorent Moreno, Juan Carlo Medrano Zapata y Pedro Rojas Pachi) fueron o no correctamente depuradas por Administración Tributaria conforme al Código 1-3, toda vez que estas se encuentran giradas a nombre de otro proveedor y por incumplimiento de requisitos formales en su emisión (no dosificadas) y no habiéndose presentado ninguna prueba de descargo"*, se debe realizar el siguiente análisis de hecho y de derecho:

Para resolver este objeto de controversia, es necesario dividir el examen de las facturas observadas, así se tiene que: 1) Las facturas N° 6527 y 6528, por la certificación emitida por el emisor de la factura Guido Lorent Moreno se verifica que debido a un error de la imprenta en las facturas se consignó el número 6 por delante, que evidencia un error en la numeración de las facturas, sobre este aspecto se debe reiterar el criterio asumido por este Tribunal de que en caso de duda sobre el otorgar o no el crédito fiscal se debe aplicar el principio de la buena fe contenido en el art. 69 del Código Tributario, puesto que el beneficiario del crédito fiscal de la factura presentó las facturas sin haberse enterado del error en la numeración; 2) La factura N° 519 conforme a la Consulta de Dosificación se determina que esta no tiene los datos de número de autorización es decir que no está dosificada, en razón a ello se debe repetir el criterio asumido por este Tribunal en el sentido de que el beneficiario del crédito fiscal no le compete el control de la validez de la factura por falta de dosificación que es una circunstancia ajena al



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1218/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

comprador para beneficiarse del crédito fiscal; 3) Las facturas 452, 454, 455 y 456 fueron observadas por la Administración Tributaria por ser emitidas a otro contribuyente y la Consulta de Dosificación, evidencian que fueron emitidas fuera del rango de dosificación por lo que corresponde nuevamente reiterar que el beneficiario del crédito fiscal (comprador) no le compete el control de la validez de la factura por falta de dosificación que es una circunstancia ajena para beneficiarse del crédito fiscal.

4. Sobre el cuarto objeto de controversia referido a: *"Si la factura N° 370 a nombre del proveedor Félix Amando Acevedo Zambrana fue correctamente o no depurada por la Administración Tributaria porque la Vista de Cargo y Resolución Determinativa contiene el detalle y observaciones debidamente identificadas sobre esta factura"*, se debe efectuar el siguiente análisis:

a) A fin de resolver la controversia planteada se debe hacer una revisión exhaustiva de los requisitos de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa, así se tiene que el art. 96.I del Código Tributario determina que: *"La Vista de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado"*, de tal forma que aplicando la lógica jurídica, la Vista de Cargo sirve de fundamento directo a la Resolución Determinativa y por ello debe contener: hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que sustenten la Resolución Determinativa, por otro lado, la Resolución Determinativa conforme al art. 99.II debe tener los siguientes requisitos: *"La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa"*, siendo fundamental en la Resolución Determinativa el fundamento de hecho y derecho, entendiéndose por fundamento de hecho, las pretensiones de las partes o interesados, los hechos en que las funden y que hubiesen sido alegados en relación con las cuestiones que hayan de resolverse, las pruebas que se hubiesen propuesto y practicado y por los fundamentos de derecho, las razones y fundamentos legales del fallo que haya de dictarse con expresión concreta de las normas jurídicas aplicables al caso sobre la base del conflicto o problema jurídico que se resuelve.

b) En el caso de autos efectuada una revisión de la Vista de Cargo N° 7912-720-0011OVI04613-0194/2012 de 15 de agosto de 2012 (fs. 22 a 34 del Anexo Administrativo N° 1 de fs. 1 a 200), se evidencia que esta consigna en el Cuadro N° 2 denominado Análisis de Notas Fiscales

Observadas en la Orden como observación inicial que la factura 370 no se encuentra dosificada y registra como Código de Observación el Número 4, posteriormente al finalizar el señalado cuadro, en la leyenda de literales de los Códigos Observados no hace mención al Código Número 4 y en la Resolución Determinativa N° 17-00385-12 de 21 de diciembre de 2012 (fs. 39 a 46 del Anexo Administrativo N° 1 de fs. 1 a 200), en la página 2 hace mención al Código Número 4 indicando que este significa que la nota fiscal declarada cumple con la formalidades en la norma aplicable, de tal forma, que efectuada la confrontación entre la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, en el presente caso, se constata que la Vista de Cargo no contiene en relación a la factura 370, el fundamento directo de la Resolución Determinativa porque el detalle del cargo de la factura observada no se encuentra de forma explícita para que el contribuyente pueda asumir defensa y presentar los descargos que crea conveniente, por ello se confirma la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada.

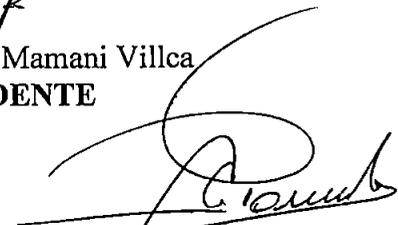
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y 6 de la Ley N° 620, declara **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 53 a 60, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Enrique Martin Trujillo Velázquez contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01662/2013 de 9 de septiembre del 2013, 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.

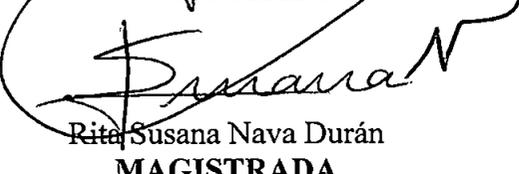

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Romulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norika Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

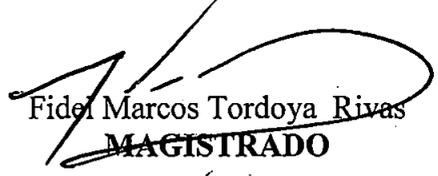


Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1218/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

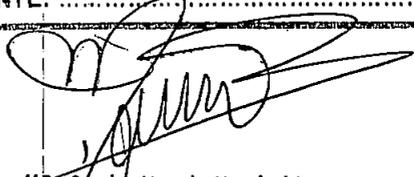

Maritza Suintura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

improbada

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA
GESTIÓN: 2017
SENTENCIA Nº 212 FECHA 18 de abril
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2017
Conforme
VOTO DISIDENTE:



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