



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

22-3-17
3:76

SALA PLENA

SENTENCIA: 300/2017.
FECHA: Sucre, 18 de abril de 2017.
EXPEDIENTE: 1242/2013.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Empresa Constructora KANAUDT LTDA.
contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

MAGISTRADA RELATORA: Maritza Suntura Juaniquina.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 22 a 33 vta., interpuesta por Lucio Fernando Quintanilla Vargas en representación de la Empresa Constructora KANAUDT LTDA, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 66 a 69, la notificación mediante provisión citatoria al tercero interesado practicado el 21 de mayo de 2014 cursante a fs. 92; demás antecedentes del proceso y la emisión de la Resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Mediante Orden de Verificación 0012OV00221 y 0012OV00222 ambas de 29 de mayo de 2012, la Administración Tributaria inició procedimiento de Determinación de la deuda tributaria de las gestiones 2010 y 2011, respecto al Impuesto al Valor Agregado (IVA), concretamente sobre el Crédito Fiscal IVA emergente de la compra de servicios de mano de obra, alquiler de maquinaria y equipo de sus proveedores Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo.

Ante la solicitud de documentación realizada por la Administración Tributaria y, después de la presentación de los descargos, el 25 de octubre de 2012, se emitieron las Vistas de Cargo CITE: SIN/GDCH/DF/0012OVE00221/CV/00192/2012 y CITE: SIN/GDCH/DF/0012OVE00222/CV/00193/2012, que indicaron que las Facturas presentadas no son válidas para crédito fiscal de los periodos observados, en razón a no haberse demostrado la procedencia y cuantía del crédito fiscal, así como el domicilio fiscal del proveedor; asimismo, le informaron que existe error en el registro del Libro de Compras.

Después, el 5 de febrero de 2013, la Administración Tributaria, dictó la Resolución Determinativa N° 37/2013 y 38/2013, que resolvió sobre base cierta, confirmar las referidas observaciones, fijando la deuda tributaria en Bs.1186727 (UN MILLON CIENTO OCHENTA Y SIETE MIL SETECIENTOS VEINTISIETE 00/100 BOLIVIANOS) que incluye el tributo omitido y los accesorios de Ley. La empresa Constructora KANAUDT LTDA, interpuso recurso de Alzada contra las mencionadas resoluciones determinativas, adjuntando el 26 de julio de 2013, pruebas de reciente obtención, bajo

juramento. Sin embargo, por Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA0170/2013, se confirmó la Resolución Determinativa N° 17-000037-13 de 5 de febrero de 2013 y, revocó parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-000038-13 de 5 de febrero de 2013, dejando sin efecto, el incumplimiento a Deberes Formales del Acta de Contravenciones Tributarias N° 4967, por un importe de UFV 1.500.- UFV, manteniendo subsistente la deuda tributaria del IVA y su consecuente sanción por omisión de pago, además se pronunció erróneamente sobre el saldo inexistente arrastrado del crédito fiscal del periodo octubre de 2011.

Añade que en el recurso de Alzada presentó, respecto al periodo octubre de 2011, la rectificatoria con importe "0" pero, a la Administración Tributaria *no le dio la gana* de aprobarla, ocasionándole indefensión y coartándole el derecho a recurrir para la aprobación de la rectificatoria. Indica, que la ARIT no se pronunció sobre este punto y, más al contrario, interpretó erróneamente la realidad del cómputo del crédito fiscal a favor del SIN Chuquisaca.

El 16 de julio de 2013, presentó recurso jerárquico para revocar la Resolución de Alzada; sin embargo, no se corrigieron los errores en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre, referido a la depuración del crédito fiscal de las facturas observadas y el saldo inexistente arrastrado para periodo octubre de 2011.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. Respecto a la depuración del crédito fiscal de las facturas observadas.

Indica que presentó las facturas originales de los proveedores Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo; los referidos documentos están vinculados a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; y, se cumplió la transacción con el pago al contado en moneda nacional que realizó, mismo que se encuentra en comprobantes de contabilidad, Libro Diario, Libro Mayor, Balance General e Inventarios que demuestran fehacientemente que las compras fueron realizadas. A pesar de que la Ley N° 843 en sus arts. 4 y 8 solo exigen para el beneficio del Crédito Fiscal la factura original y que las compras se vinculen con operaciones gravadas, cumplió con los requisitos señalados en la Resolución Jerárquica; empero, no fueron debidamente valoradas.

La Administración Tributaria no verificó los hechos, actos y datos del proveedor, resultando reprochable que para unos exija la Ley y para otros no, citando el caso de la Orden de Verificación N° 0012OVE00245 de Waldo Roger Zambrana Ortiz que muestra el mismo domicilio del proveedor Amilkar Barba Rosas, que fue expuesta en la prueba bajo juramento de reciente obtención; empero, no fue considerado ni valorado de acuerdo a la sana crítica prevista en el art. 81 del Código Tributario Boliviano (CTB), afectando los principios de igualdad, seguridad jurídica y debido proceso. Añade, que las facturas depuradas: **a)** Fueron emitidas por los proveedores Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo, con Número de Identificación Tributaria (NIT) y actividad vigente; y, **b)** Estuvieron legalmente dosificadas por el SIN Chuquisaca, de modo que no



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1242/2013. Contencioso Administrativo.- Empresa Constructora KANAUDT LTDA. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

son facturas falsas, constando además la existencia de la transacción [pago al contado] y, la procedencia y cuantía del crédito fiscal.

Con base en ello, reclama que se debería fiscalizar y endilgar responsabilidad a los proveedores y no así a la empresa que representa, que tuvo la mala suerte de comprar productos de dos proveedores que no cumplieron con sus obligaciones de registro en sus Libros de Venta y declarar correctamente los ingresos que recibieron; con base en ello, señala que la decisión de la AGIT vulnera la seguridad jurídica en la compra de cualquier artículo en tiendas y negocios legalmente establecidos, puesto que el comprador solo exige la factura original.

I.2.2. Sobre el saldo inexistente para el periodo octubre de 2011

La Administración Tributaria, incluyó de manera arbitraria y camuflada el saldo de crédito fiscal del periodo septiembre de 2011, arrastrado al periodo octubre de ese año, no teniendo nada que ver con las facturas depuradas, equivalentes al crédito fiscal acumulado a ese periodo de Bs88534. El periodo octubre de 2011, fue rectificado por un valor "0", por un error cometido en los ingresos, según número de orden 1034910909 de 23 de octubre de 2011; empero, en tres oportunidades nos fue rechazada con argumentos reprochables, quedando en estado de indefensión al cortar la posibilidad de recurrir, afectando así el debido proceso y la seguridad jurídica.

Agrega que le están quitando el derecho a compensar el crédito fiscal acumulado en periodos anteriores a octubre de 2011, siendo incluido arbitrariamente con las facturas observadas.

Con base en lo expuesto, sostiene que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre, desconoció su derecho a recurrir, previsto en el art. 115 de la CPE, el debido proceso en su elemento seguridad jurídica, principio de legalidad e igualdad; no se pronunció sobre el saldo de crédito fiscal arrastrado a octubre de 2011, ni valoró la prueba presentada con juramento de reciente obtención.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda; y, en consecuencia, se disponga la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Orden de Verificación para que procedan a la fiscalización a los proveedores de las Facturas observadas (Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo) o pronunciándose sobre el fondo, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre, instruyendo el reconocimiento de todo el crédito fiscal de las facturas depuradas, arrastrado al periodo octubre de 2011, con base en la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDCH/DF/RD/00069/2012 de 29 de julio.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, por memorial cursante de fs. 66 a 69, contestó en forma negativa señalando: **1)** No existe norma expresa referida a Libros contables; en ese sentido, según el art. 37

del Código de Comercio los comerciantes tienen la obligación de llevar Libro Diario, Mayor, de Inventario y Balances y, en caso de utilizar registros auxiliares, estos deben estar legalizados para ser considerados como prueba conforme a los arts. 36, 37 y 40 del Código de Comercio; **2)** Una vez que la Administración Tributaria observó las compras por la no realización de la transacción, no se demostró las actividades ni operaciones grabadas mediante libros, registros generales y especiales que acrediten la procedencia y cuantía de los créditos impositivos; es decir, no se encontró mayores elementos que permitan verificar el desembolso o pago y su registro en los comprobantes de diario, Libro Mayor o Estados Financieros.

II.1. Petitorio

Con base en lo expuesto, solicita se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre.

II.2. Réplica y Dúplica

Corrida en traslado la respuesta, la Empresa Constructora KANAUDT LTDA no presentó réplica a pesar de la notificación con la respuesta practicada el 18 de junio de 2014 (fs. 96), situación que ocasionó la no presentación de la dúplica por parte de Daney David Valdivia Coria por la AGIT.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces Superintendencia Tributaria General -hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria-.

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

III.1. Cursa Orden de Verificación 0012OVE00221 de 29 de mayo de 2012, emitida por el SIN, del IVA de la gestión 2010 del periodo fiscal: diciembre, correspondiente al contribuyente: Empresa Constructora KANAUDT LTDA (fs. 16 del Anexo 2).

III.1.1. Vista de Cargo CITE: SIN/GDCH/DF/0012OVE00221/VC/00192/2012, que respecto al crédito fiscal del periodo observado, señaló que fue indebidamente utilizado en razón a que "...ninguna es válida para crédito fiscal al no haber sido demostrada la procedencia y cuantía de su crédito y ser inexistente el domicilio fiscal del proveedor de acuerdo a publicación Remitida por la GNF, nómina de NITs. Inexistentes; determinándose egresos



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1242/2013. Contencioso Administrativo.- Empresa Constructora KANAUDT LTDA. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

indebidamente deducidos del Impuesto a pagar IVA” (fs. 53 a 56 del Anexo 1).

III.1.2. Resolución Determinativa N° 17-000037-13 de 5 de febrero de 2013, que muestra, en relación al crédito fiscal del periodo verificado, la misma observación realizada en la Vista de Cargo (fs. 79 a 84 del Anexo 1).

III.2. Orden de verificación 0012OVE00222 de 29 de mayo de 2012, emitida por el SIN, del IVA de la gestión 2011 de los periodos fiscales: febrero y octubre, del contribuyente: Empresa Constructora KANAUDT LTDA (fs. 2 del Anexo 2).

III.2.1. Vista de Cargo CITE: SIN/GDCH/DF/0012OVE00222/VC/00193/2012, que respecto al crédito fiscal del periodo observado, señaló que fue indebidamente utilizado en razón a que “...ninguna es válida para crédito fiscal al no haber sido demostrada la procedencia y cuantía de su crédito y ser inexistente el Domicilio fiscal del proveedor...” (fs. 95 a 99 del Anexo 2).

III.2.2. Resolución Determinativa N° 17-000038-13 de 5 de febrero de 2013, que muestra, en relación al crédito fiscal del periodo verificado, la misma observación realizada en la Vista de Cargo (fs. 125 a 131 del Anexo 2).

III.3. Recurso de Alzada interpuesto, por la Empresa Constructora KANAUDT LTDA (fs. 35 a 37 del Anexo), subsanado a fs. 51 a 52 del Anexo.

III.3.1. Auto de apertura de término de prueba de 19 de abril de 2013, dispuesto por la Directora Ejecutiva Regional Chuquisaca (fs. 60 del Anexo).

III.3.2. Memorial presentado por la Empresa Constructora KANAUDT LDA, ratificando la prueba adjunta en el recurso de Alzada (fs. 65 del Anexo); mismo que es rechazado por la Administración Tributaria por haberse presentado fuera de plazo y no demostrarse que la omisión no fue por causa propia y con juramento de reciente obtención (fs. 75 del Anexo).

III.4. Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 070/2013 de 24 de junio, que resolvió confirmar la Resolución Determinativa N° 17-000037-13, de 5 de febrero de 2013 y, revocar parcialmente únicamente sobre el incumplimiento de Deberes Formales contenido en Acta de Contravenciones Tributarias N° 49967, por un importe de UFV's 1.500, manteniendo subsistente la deuda tributaria (fs. 94 a 103 del Anexo), con base en lo siguiente:

Respecto a la depuración del crédito fiscal por no demostrar la procedencia y cuantía de los créditos y domicilios inexistentes del proveedor.

- 1) “...cursa a fs. 42 del CA N° 1 y 82 del CA N° 2 del SIN el ‘Comunicado’ del Servicio de Impuestos Nacionales en el periódico La Razón, de fecha 18 de marzo de 2012, en el que se

da a conocer a la opinión pública, que en so de las facultades previstas para la Administración Tributaria en el CTB, y según el proceso de investigación del comportamiento tributario de contribuyentes que se detallan en listado adjunto -en el que se encuentran los proveedores Amilkar Barba Rosas NIT 3934778014 y Escalante Melgarejo Wilfredo NIT 1975307016-, 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 Nacional 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'".

- 2) "...las facturas de compra mencionadas anteriormente, fueron observadas por la Administración Tributaria debido a la imposibilidad de establecer la legitimidad de las mismas, por inexistencia de los domicilios de los proveedores Wilfredo Escalante Melgarejo con NIT 1975307016 y Amilkar Barba Rosas con NIT 3934778014; toda vez que mediante un proceso de investigación, la Administración Tributaria determinó que en los domicilios declarados por los proveedores en el Padrón de Contribuyentes, no se desarrolla ninguna actividad declarada, ni se conoce a los titulares del NIT, reflejando en su comportamiento tributario la entrega de facturas, sin la efectiva transacción económica, ni la transferencia de bienes y/o servicios (...)"
- 3) "...las facturas originales presentadas por el recurrente se evidencian incongruencias, que producen dudas sobre la legalidad de las notas fiscales emitidas por Wilfredo Escalante Melgarejo, que en formato impreso, corresponden a las Sucursales 1 y 6, que extrañamente presentan la misma dirección Av. 2 de Agosto N° 4333 Zona Nor Este, Barrio Cordecruz, igualmente las notas fiscales emitidas por **Amilkar Barba Rosas** con NIT 393477804, en su formato; presentan distintas razones sociales 'Importadora Barba', 'Amilkar's Company' y 'Servicios y Construcciones en General' y extrañamente corresponden a la misma Casa matriz con dirección Calle Sucre N° 236, Zona Central, Santa Cruz; a su vez esta dirección está también consignada extrañamente como dirección de la Casa Matriz en las facturas emitidas por Wilfredo Escalante Melgarejo. Por tanto es correcta la observación de las facturas; más aún cuando la Administración tributaria en Anexo a Form. 7531 Ordenes de Verificación (...) requirió al recurrente la presentación de medios fehacientes de pago u otra documentación que demuestre la efectiva realización de las transacciones, la procedencia y cuantía de los créditos impositivos, los que no fueron presentados hecho que también motivo la observación".



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1242/2013. Contencioso Administrativo.- Empresa Constructora KANAUDT LTDA. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En cuanto a la solicitud de rectificación presentada a la Administración Tributaria.

- 1) "...el sólo envío del Proyecto de Declaración Jurada Rectificatoria por el portal Tributario Newton en el presente caso, no surte efecto legal, al tratarse de una rectificatoria a favor del contribuyente que conforme al **art. 28 del DS 27310, necesariamente debe ser aprobada por la Administración Tributaria, para tener efecto legal**, mediante una verificación formal y/o la verificación mediante procesos de determinación".
- 2) "De acuerdo a los antecedentes mencionados, es evidente que el contribuyente en la declaración jurada IVA del periodo octubre de 2011, compensó parte del impuesto determinado con el saldo de crédito fiscal del periodo anterior (septiembre de 2011), y que en el periodo septiembre 2011, este saldo en su totalidad fue compensado con el impuesto determinado; siendo por tanto inexistente el saldo de crédito fiscal periodo anterior consignado y compensado en el periodo octubre 2011; consiguientemente corresponde confirmar el reparo determinado por la Administración Tributaria por este concepto de Bs88.534.-, equivalente a UFV's 51.989.- más aún cuando no existe evidencia que en el proceso de verificación o en el término probatorio, el contribuyente hubiera presentado a la Administración Tributaria u ofrecido como prueba, la Solicitud de Rectificatoria de la Declaración Jurada IVA del periodo septiembre 2011, quedando claro que las pruebas de descargo deben ser presentada por escrito al Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital..."

III.5. Recursos Jerárquicos presentados por la Gerencia Distrital del SIN Chuquisaca (fs. 123 a 125 del Anexo) y, la Empresa Constructora KANAUDT LTDA (fs. 136 a 137 del Anexo).

III.6. Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre, que resolvió confirmar la Resolución ARIT-CHQ/RA 070/2013 de 24 de junio, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-000037-13 de 5 de febrero de 2013; y, revoca parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-000038-13 de 5 de febrero de 2013, dejando sin efecto la sanción por Incumplimiento de Deberes por un importe de 1.500 UFV, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria de 312.710 UFV y la correspondiente sanción de Omisión de Pago de 271.611 UFV (fs. 193 a 208 del anexo). Con base en lo siguiente:

- 1) "xiv. (...) en el presente caso, se advierte que el Sujeto Pasivo no presentó documentación contable o financiera u otra documentación que acredite la realización la realización de la transacción, no encontrando mayor sustento respecto al registro de ingreso y utilización de las compras o servicios que fueron adquiridos, o elementos que permitan evidenciar que contablemente existió el desembolso por el pago, es decir, no se

encontró mayores elementos que permitan verificar el desembolso o pago y su registro en los comprobantes de diario, en Libros Mayores o Estados Financieros”.

- 2) *“xv. (...) no cursa documentación contable que sustente la efectiva realización de las transacciones (...); y que permita conocer o tomar convicción de varios aspectos, tales como la forma y el medio de pago, si existe evidencia del registro en la contabilidad de la empresa, el registro del ingreso y utilización de las compras o servicios que fueron adquiridos, entre otros”.*
- 3) *“xvi. En ese contexto, se evidencia que el Sujeto Pasivo no ha presentado, prueba que demuestre que realizó estas transacciones, incumpliendo lo establecido en los Artículos 36 y 40 del Código de Comercio; 70 Numerales 4 y 5 y 76 de la Ley N° 2492 (CTB). Consecuentemente, corresponde confirmar lo establecido por la Resolución de Alzada, y consiguientemente confirmar el reparo establecido por la Administración Tributaria respecto de las facturas señaladas”.*

IV. IDENTIFICACIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

Con base en lo descrito y los argumentos expuestos por ambas partes se advierte que la controversia radica en lo siguiente: Si es correcta la depuración de las facturas originales de los proveedores Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo presentadas por la Empresa Constructora KANAUDT LTDA, dentro de las Órdenes de Verificación 0012OVE00221 y 0012OVE00222 ambas de 29 de mayo de 2012. Y, si la ARIT omitió pronunciarse sobre la solicitud de rectificación presentada por el contribuyente al periodo octubre de 2011.

Fijado el *thema decidendum* y revisados los antecedentes descritos ut supra, corresponde verificar la veracidad de los hechos precedentemente expuestos.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

V.1. Consideraciones previas.

De la revisión de antecedentes se advierte que dentro de las Órdenes de Verificación 0012OVE00221 y 0012OVE00222 ambas de 29 de mayo de 2012, realizadas a la Empresa Constructora KANAUDT LTDA, la Administración Tributaria, emitió las Vistas de Cargo CITE: SIN/GDCH/DF/0012OVE00221/VC/00192/2012 y CITE: SIN/GDCH/DF/0012OVE00222/VC/00193/2012, que resolvieron observar las facturas de los proveedores (Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo) de la citada empresa, señalando que: *“...ninguna es válida para crédito fiscal al no haber sido demostrada la procedencia y cuantía de su crédito y ser inexistente el Domicilio fiscal del proveedor...”* (la negrilla fue añadida), siendo dos los motivos por los cuales la Administración Tributaria dispuso la depuración: falta de medios fehacientes de pago e inexistencia del domicilio fiscal del proveedor.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

En cuanto a la inexistencia del domicilio del proveedor, la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre, aclaró lo siguiente:

“vii. En este contexto, esta instancia jerárquica como se señaló líneas arriba, ha asumido como línea doctrinal, verificar dicha titularidad con el cumplimiento de tres requisitos básicos los cuales son: 1) la existencia de la Factura; 2) que la misma 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 ese entendido y dada la naturaleza de la observación realizada por la Administración Tributaria, el análisis en el presente caso únicamente se centrará en verificar el tercer requisito, es decir, que la transacción se haya realizado efectivamente, toda vez que si bien la Administración Tributaria observó adicionalmente que el domicilio declarado por el proveedor no se desarrolla ninguna actividad o que el proveedor no fue habido, se debe entender que el control de obligaciones formales inherentes al proveedor de ninguna forma justifica la depuración o validación de un crédito fiscal” (el subrayado es nuestro).

Por lo expuesto, se constata que el análisis y resolución del caso, por parte de la Autoridad demandada, se enfocó a verificar el cumplimiento del tercer requisito precedentemente expuesto; es decir, que la transacción haya sido efectivamente realizada, para así dar validez a las facturas emitidas por los proveedores de la entidad demandante (Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo). En ese sentido, resulta impertinente que el demandante continúe sosteniendo que no se le puede endilgar la responsabilidad de sus proveedores en el cumplimiento de las obligaciones del que emite la factura, por cuanto, la depuración de factura, con la corrección realizada en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre, obedeció únicamente por no haberse demostrado la efectiva transacción realizada entre la empresa Constructora KANAUDT LTDA y los proveedores Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo.

En efecto, como se mostró *ut supra*, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre, señaló: “...el control de obligaciones formales inherentes al proveedor de ninguna forma justifica la depuración o validación de un crédito fiscal”, razonamiento con el cual corrigió el error cometido en las Vistas de Cargo CITE: SIN/GDCH/DF/0012OVE00221/VC/00192/2012 y CITE: SIN/GDCH/DF/0012OVE00222/VC/00193/2012, en cuanto a la depuración por la inexistencia del domicilio fiscal de los proveedores Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo, quedando solo la observación por no haber sido demostrada la procedencia y cuantía del crédito fiscal, situación que a decir de la Autoridad ahora demandada no fue demostrada, correspondiendo a este Tribunal examinar su veracidad, conforme a los cargos presentados en la demanda contenciosa administrativa.

V.2. Respecto a las facturas observadas por la Administración Tributaria

La Administración Pública se rige bajo el principio de legalidad conforme prevé el art. 232 de la CPE y en correspondencia, toda persona está obligada también a cumplir con lo que prescriben las Leyes, recordar que el art. 70.4 del CTB impone la obligación al sujeto pasivo de: **“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” (las negrillas son nuestras), estableciendo el art. 36, 37 y 40 del Código de Comercio, la obligatoriedad de llevar Libros y registros de contabilidad, con la finalidad de respaldar las actividades y operaciones gravadas. Asimismo, el art. 8 inciso a) *in fine* de la Ley N° 843 establece: “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”.

En ese contexto, en el caso de Autos, se constata que la Administración Tributaria en observancia del art. 76 del CTB, procedió a la investigación del comportamiento tributario de los contribuyentes Amilkar Barba Rosas y Escalante Melgarejo Wilfredo -proveedores del ahora demandante-, evidenciando que las citadas personas no desarrollan las actividades declaradas en el Padrón Nacional de Contribuyentes ni cuentan con domicilio fiscal; dichos resultados fueron dados a conocer a la opinión pública en el matutino La Razón de 18 de marzo de 2012, tal cual se hizo constar en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 070/2013 de 24 de junio, descrito en el punto III.4 del presente fallo judicial. La referida investigación trajo como consecuencia, que la carga de la prueba recaiga en el contribuyente, Empresa Constructora KANAUDT LTDA, para respaldar con medios fehacientes de pago las compras realizadas de sus proveedores, por cuanto ante la sospecha de actos o negocios simulados se toma en cuenta el *efectivamente realizado* por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los contribuyentes, conforme prevé el art. 8.II.b) del CTB. De ahí, que en el presente caso la sola presentación de las facturas originales no resulta suficiente para respaldar el crédito fiscal declarado por el contribuyente. Así, en la Sentencia 177/2016 de 21 de abril, este Tribunal señaló: **“...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”** (el resaltado es



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1242/2013. Contencioso Administrativo.- Empresa Constructora KANAUDT LTDA. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

nuestro), criterio que se mantiene y ratifica también en el presente caso, ya que para la validez de las facturas resulta indispensable demostrar la concurrencia de los siguientes requisitos esenciales: **1)** La existencia de la factura; **2)** Que se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; y, **3)** La transacción se haya efectivamente realizada.

En ese sentido, si bien la empresa demandante ha demostrado la existencia física de las Facturas de compra de sus proveedores Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo, así como la vinculación de las adquisiciones con la actividad que realiza el actor. Sin embargo, no ha demostrado en ninguna fase del proceso administrativo que la transacción haya sido indudablemente realizada, por cuanto las facturas presentadas dentro de las Ordenes de Verificación 0012OVE00221 y 0012OVE00222 ambas de 29 de mayo de 2012, no fueron respaldadas con registros que permitan concluir que la transacción realizada con sus proveedores fue efectivamente consumada; consiguientemente, el contribuyente -hoy demandante- al no haber desvirtuado o enervado los cargos presentados por la Administración Tributaria en las Vistas de Cargo, dentro del plazo otorgado, ocasionó que sean observadas y luego depuradas y, como emergencia de aquello, la Administración Tributaria procedió a la determinación de la existencia y la cuantía de la deuda tributaria, sobre base cierta, conforme manda el art. 92 del CTB, que tomó en cuenta también el saldo a favor del contribuyente declarado en el periodo anterior fiscalizado, sin que exista ninguna ilegalidad por cuanto para la liquidación del tributo se toma en cuenta también el saldo a favor del contribuyente que hubiese del periodo anterior.

Por lo expuesto, no resulta evidente que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre, que confirmó la Resolución ARIT-CHQ/RA 070/2013 de 24 de junio, sea ilegal o injusta, debido a que la depuración realizada se encuentra conforme a la normativa que rige la materia, conforme se expuso *ut supra*.

V.3. Sobre la solicitud de rectificación del periodo octubre de 2011.

Para el análisis de la solicitud de rectificatoria presentada por el demandante, recordar que el art. 78.II del CTB establece: "Podrán rectificarse a requerimiento de la Administración Tributaria o por iniciativa del sujeto pasivo o tercero responsable, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del Fisco o la disminución del saldo a favor del declarante. También podrán rectificarse a libre iniciativa del declarante, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del Fisco; **previa verificación de la Administración Tributaria.** Los límites, formas, plazos y condiciones de las declaraciones rectificatorias serán establecidos mediante Reglamento. En todos los casos, la Declaración Jurada rectificatoria sustituirá a la original con relación a los datos que se rectifican" (el resaltado es nuestro). Por su parte, el art. 28.II del Reglamento al CTB indica: "Estas rectificatorias, conforme lo dispuesto en el Párrafo Segundo del Parágrafo II del Artículo 78 de la Ley N° 2492, **deberán ser aprobadas por la Administración Tributaria antes de su presentación en el sistema financiero, caso contrario no surten efecto**

3

legal. La aprobación por la Administración será resultado de la verificación formal y/o la verificación mediante procesos de determinación, conforme se establezca en la reglamentación que emita la Administración Tributaria” (las negrillas nos corresponden).

Con base en la referida normativa legal, los antecedentes del caso concreto muestran que ciertamente la Empresa Constructora KANAUDT LTDA -hoy demandante- presentó, en fase de Alzada, documentación que evidencia la solicitud de rectificación de los Formularios 200 y 400 del periodo septiembre de 2011 (fs. 30 a 32 del Anexo); situación que fue analizada y resuelta en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 070/2013 de 24 de junio, que luego fue confirmada por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre. No se tomó en cuenta la petición de rectificatoria realizada por el actor en razón a que no demostró que fuera aprobada por la Administración Tributaria, conforme prevé en art. 78.II del CTB, concordante con el art. 28.II de su reglamento; por ende, no se puede pedir el reconocimiento de la validez de la rectificatoria presentada por el contribuyente con la sola presentación de la solicitud, puesto que la normativa legal exige que ésta sea autorizada por la Administración Tributaria para su eficacia, aspecto que no ocurrió en el presente caso y fue correctamente valorada en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 070/2013 de 24 de junio, confirmado por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre, conforme se mostró en el punto III.4 del presente fallo judicial; asimismo, no corresponde que el demandante exija que se tome en cuenta la rectificación de los Formularios 200 y 400 del periodo septiembre de 2011 dentro de las Órdenes de Verificación 0012OVE00221 y 0012OVE00222 ambas de 29 de mayo de 2012, no sólo porque materialmente no existe aprobación de la Administración Tributaria sino porque las Ordenes de Verificación emitidas corresponden a otro periodo.

Finalmente, sobre la solicitud de instruir la realización de una Orden de Verificación a los contribuyentes Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo, este Tribunal no puede inmiscuirse en las facultades de control, verificación, fiscalización e investigación de la Administración Tributaria (arts. 21 y 100 del CTB); por ende, la empresa demandante debe asumir defensa, alegar y demostrar el cumplimiento de obligaciones propias; es decir, el actor en el presente caso debe demostrar la responsabilidad por actos propios, por cuanto él es el sujeto pasivo de la obligación tributaria. En ese sentido, como se explicó precedentemente, el actor no cumplió con los deberes específicos impuestos por el art. 70.4 del CTB que exige respaldar las actividades y operaciones realizadas con medios fehacientes de pago; siendo el objetivo de este último el “...*validar la realización efectiva de una transacción...*” (Sentencia N° 34 de 11 de mayo de 2016, expediente 220/2015-CA), situación que no ocurrió en el presente caso.

VI. CONCLUSIONES.

Por lo expuesto, este Tribunal llega al entendimiento de que la Administración Tributaria no actuó de manera arbitraria e ilegal al disponer la depuración de las facturas observadas a la Empresa Constructora KANAUDT LTDA, dentro de las Ordenes de Verificación



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

0012OVE00221 y 0012OVE00222 ambas de 29 de mayo de 2012, por cuanto fueron precedidas de la investigación a los proveedores de la citada empresa: Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo. Y, luego de exponer y presentar los cargos al contribuyente -hoy demandante- en la Vistas de Cargo descritas *ut supra*, éstas no fueron enervadas o desvirtuadas por la Empresa Constructora KANAUDT LTDA a través de la presentación de medios fehacientes de pago, que demuestren que la transacción realizada por la empresa Constructora KANAUDT LTDA y sus proveedores Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo fueron efectivamente consumada; situación que fue correctamente advertida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre, que confirmó la Resolución ARIT-CHQ/RA 070/2013 de 24 de junio, no evidenciándose ilegalidad o arbitrariedad.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la Ley 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 22 a 33 vta., interpuesta por Lucio Fernando Quintanilla Vargas en representación de la Empresa Constructora KANAUDT LTDA; y, en consecuencia, **MANTIENE** firme y subsistente la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre, por los motivos expuestos *ut supra*.

No suscribe el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

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


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

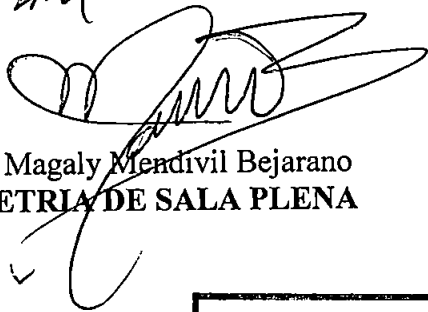

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Maritza Suntuza Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

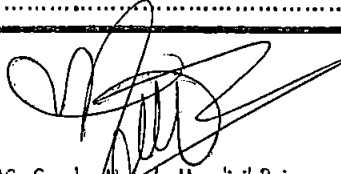


Santa Ma!


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017.....
SENTENCIA Nº 300... FECHA 18 de abril
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2017.....
Dr. Jorge I. von Borries Mónde
VOTO DISIDENTE:


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