



Estado Plurinacional de Bolivia

97 Órgano Judicial

13-09-17  
8:33

## SALA PLENA

**SENTENCIA:** 305/2017.  
**FECHA:** Sucre, 3 de mayo de 2017.  
**EXPEDIENTE:** 99/2014.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Pastor Segundo Mamani Vilca.

Pronunciada en el proceso Contencioso Administrativo seguido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 18 vta. de obrados, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1953/2013 de 28 de octubre, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 20; la contestación de la AGIT de fs. 38 a 40 vta.; los memoriales de réplica y dúplica de fs. 59 a 61 y 65 a 66, los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada; y.

### I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

En mérito a la Resolución Administrativa de Presidencia del SIN N° 03-0593-13 de 31 de diciembre, Marco Antonio Aguirre Heredia en representación de la Gerencia GRACO La Paz del SIN, se apersona e interpone demanda contencioso administrativa contra la AGIT, e impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1953/2013 de 28 de octubre, en virtud de los siguientes argumentos:

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

Indica que dentro de las facultades de la Administración Tributaria (AT) se encuentra la de verificar el crédito fiscal, por lo que toda compra reflejada en la factura o nota fiscal debe contar con respaldo suficiente para demostrar que las transacciones fueron efectivamente realizadas; y que las facturas o notas fiscales no tienen valor por sí mismas para el cómputo de crédito fiscal, sino cuando cumplan de manera estricta con los requisitos de validez y autenticidad dispuestos por las Leyes y los Reglamentos Específicos, de manera tal que no quede duda de que las operaciones que originaron la emisión de la factura hayan sido efectivamente consumadas y que el proveedor que realizó la prestación de un servicio o la venta de un producto sea efectivamente el consignado en la factura y consiguientemente el que reciba el pago por la transacción.

Es en este sentido, la AT exige que para realizar el cómputo del crédito fiscal IVA, éste debe estar condicionado a la existencia real de una operación; es decir, debe demostrarse la veracidad de la operación mediante

un respaldo documental, para el caso que exista duda por la AT, inicie una verificación, ante ello el contribuyente con medios probatorios pueda hacer valer el crédito fiscal demostrando que la operación existió mediante pruebas fehacientes, conforme el art. 76 de la Ley 2492 del Código Tributario Boliviano (CTB).

Señala que tomando en cuenta lo dispuesto por el art. 13 de la Ley N° 843, se ha previsto que las facturas cuenten con un Reglamento para su emisión y por ende considerar el crédito o débito fiscal en vista del cumplimiento de ciertos requisitos que se encuentran en el num. 2 del art. 41-I de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07, que respecto a la validez de las facturas o notas fiscales señala; que deben haber sido debidamente dosificadas por la AT, consignando el número de identificación tributaria del sujeto pasivo emisor, el número de factura y el número de autorización.

Conforme a lo referido, la AT señala que las facturas 2863, 2918 y 2919, presentadas por el sujeto pasivo Empresa Minera Inti Raymi S.A. (EMIRSA) no son válidas para generar crédito fiscal, al no encontrarse dentro de los rangos de dosificación autorizados por la AT, por lo tanto no corresponde que el contribuyente se beneficie de un crédito fiscal inexistente; consecuentemente, la depuración de dicho crédito fiscal fue correcta, en cumplimiento de lo previsto en el num. 2, art. 41-I de la RND N° 10-0016-07.

Asimismo, indica que de la revisión de la Nota IR/TES/215/2012 de 26 de noviembre, por la cual EMIRSA solicitó a la empresa TCC BOLIVIA S.R.L. que certifique que se les emitió dos veces las facturas observadas, debido a una corrección en el número de autorización de su primera emisión; señala que dicha nota no cumple los requisitos para ser considerado como prueba ya que presenta una diversidad de contradicciones como ser: Error en el número del Número de Identificación Tributaria (NIT) del proveedor TTC BOLIVIA S.R.L., siendo lo correcto conforme al Padrón de contribuyentes el N° 125717121; asimismo, no prueba su legitimidad mediante un instrumento legal idóneo como fotocopia de su carnet o testimonio de poder del representante legal. Asimismo la nota emitida por el proveedor no cuenta con los números de orden que identifique y descarguen las facturas observadas. Y que la AT al constatar las deficiencias de los descargos le comunicó al contribuyente para que pueda subsanar las observaciones realizadas, dándole la opción de corregir la nota con los datos correctos y adjuntar la fotocopia del representante legal, pero el contribuyente hizo caso omiso de la solicitud realizada.

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

Concluye solicitando se declare probada la demanda, revocando en parte la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1953/2013 de 28 de octubre sobre la depuración de las facturas 2863, 2918 y 2919 por falta de dosificación u autorización por la AT.

## **II. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.**



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 99/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

Por su parte, Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT, luego del traslado corrido, contesta la demanda en forma negativa, en virtud de los siguientes fundamentos:

**II.1.** Enfatiza que en aplicación de la verdad material establecida en el art. 200 de la Ley 2492 CTB, el contribuyente para descargo de las Facturas 2863, 2918 y 2919 presentó ante la AT el comprobante de transferencia bancaria del Banco BISA, y ante la Instancia de Alzada los registros contables de las compras realizadas; asimismo se evidenció que adjunto a las transferencias presentó el detalle de los importes que conforman cada transferencia, en tal sentido para la factura 2863, en la transferencia bancaria por Bs. 3.741,60 se incluyó el pago de la referida factura por Bs. 2.104, el pago de Bs. 1.052 y Bs. 585,60, teniendo en total el importe transferido; así también se evidencia que en la instancia de alzada presentó el documento contable de registro de la transacción, para las facturas 2918 y 2919, advirtiéndose que el contribuyente adjuntó a la transferencia bancaria el detalle de los importes que conforman cada transferencia, siendo evidente que la transferencia bancaria por Bs. 18.586 está conformada por el pago de ambas facturas de Bs. 9.293, cada una, así también se evidencia que en la instancia de alzada presentó los documentos contables de registro de ambas transacciones.

Manifiestas que si bien es cierto que la observación por la AT, en términos tributarios refiere a la eficacia probatoria de la factura por cumplimiento de los requisitos de validez y autenticidad, no es menos cierto que tal observación recae en la obligación y responsabilidad del emisor de la misma y no así del contribuyente, por lo que de conformidad al principio de verdad material se estableció en base de la documentación presentada por el contribuyente la realización de la transacción, estableciendo como válido el crédito fiscal de las facturas 2863, 2918 y 2919.

En atención a lo citado, señala que los argumentos del demandante no son evidentes, estando la Resolución Jerárquica en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifica en todos sus fundamentos.

## **II.2. Petitorio de la contestación.**

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Graco La Paz del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1953/2013 de 28 de octubre.

## **III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.**

**III.1.** La Gerencia Graco La Paz del SIN el 11 de junio de 2012, notificó mediante cédula a Cristian Erick Decormis Chávez, representante legal de EMIRSA, con la Orden de Verificación N° 0012OVI05764, modalidad "Operativo específico crédito fiscal", a objeto de revisar el IVA derivado de la verificación del crédito fiscal en las facturas declaradas por el contribuyente que se detallan en anexo, correspondientes a los periodos fiscales abril, mayo y junio 2010; requiriendo en el plazo de 5 días la presentación de Declaraciones Juradas del IVA, Libro de Compras y Ventas IVA, facturas originales de compras de

13

los períodos observados, medios de pago y otra documentación que el fiscalizador solicite durante el proceso para verificar las transacciones que respaldan las facturas observadas.

EMIRSA por carta IR/TES/71/12 de 14 de junio de 2012, solicitó prórroga para la presentación de los documentos solicitados en la Orden de Verificación; la misma que fue aceptada mediante Auto N° 25-0128-2012 de 18 de junio de 2012.

El 19 de octubre de 2012 se emitieron las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 00040793, 00040794, 00040795 y 00040796, por errores de registro de facturas en el Libro de Compras y Ventas IVA físico y a través del módulo Da Vinci de los períodos fiscales abril, mayo y junio 2010 y por la no presentación de toda la documentación requerida dentro de plazo establecido. Actas que aplican las multas por incumplimiento de deberes formales de 1500 UFV y 3.000 UFV, establecidas en los sub numerales 3.2 y 4.1 del Anexo Consolidado A) de la RND N° 10-0037-07.

Concluido el proceso de verificación, la Gerencia Graco La Paz emitió la Vista de Cargo N° 32-0328-2012 de 30 de octubre de 2012, estableciendo contra EMIRSA una obligación tributaria de 1.788 UFV por concepto de IVA omitido, más intereses y sanción preliminar por la conducta del contribuyente de omisión de pago, correspondiente a los períodos fiscales abril y mayo 2010. Vista de Cargo notificada mediante cédula, al representante legal de EMIRSA el 12 de noviembre de 2012.

EMIRSA mediante carta de 26 de noviembre de 2012, presentó descargos a la Vista de Cargo, consistente en certificado del proveedor y fotocopia de carnet de extranjero residencia permanente y del DS N° 25530.

La Gerencia Graco La Paz del SIN el 30 de enero de 2013, emitió la **Resolución Determinativa N° 17-0040-2013**, estableciendo la obligación de 1.789 UFV por concepto de IVA omitido, más intereses y sanción por omisión de pago de los períodos fiscales abril y mayo de 2010 y multas por incumplimiento de deberes formales por un total de 7.500 UFV establecidas en las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Proceso de Determinación Nos. 00040793, 00040794, 00040795 y 00040796. Acto administrativo notificado mediante cédula el 11 de marzo de 2013.

Ante dicha Resolución, el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la ARIT La Paz mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0746/2013 de 1 de julio, que **confirmó** la Resolución Determinativa N° 17-0040-2013 de 30 de enero de 2013, emitida por la Gerencia Graco La Paz del SIN contra EMIRSA; consecuentemente, mantiene firme y subsistente el monto de 1.789 UFV por concepto del IVA, más intereses y sanción por omisión de pago, correspondiente a los períodos fiscales abril y mayo 2010, así como la multa de 7.500 UFV por incumplimiento de deberes formales establecida en las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 00040793, 00040794, 00040795 y 00040796.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 99/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

Frente a éste hecho; EMIRSA interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto con Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1953/2013 de 28 de octubre, pronunciada por la AGIT, que resolvió **revocar parcialmente** la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0746/2013 de 1 de julio; en consecuencia dejó sin efecto el impuesto omitido de Bs. 2.689 por crédito fiscal IVA más mantenimiento de valor, intereses y sanción por la conducta; y mantuvo firme y subsistente el impuesto omitido de Bs. 67 por crédito fiscal IVA, del periodo abril de 2010, modificando la deuda tributaria de 11.551 UFV a 7.600 UFV importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a los deberes formales. Resolución que dio origen a la presente demanda contencioso administrativa.

#### V. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Que, así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la AT.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el **objeto de la controversia** se refiere a determinar: *Si la AGIT erróneamente validó el crédito fiscal de las facturas 2863, 2918 y 2919.*

#### VI. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

**VI.1.** Ingresando al control de legalidad sobre los extremos denunciados por la AT presuntamente incurridos por la AGIT en la Resolución impugnada, conforme a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece:

El art. 8 inc. a) de la Ley 843 señala que del impuesto determinado, los responsables restarán: *“El importe que resultare 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 periodo 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”.*

Por su parte el art. 13 de la Ley N° 843, prevé que: *“El reglamento dispondrá las normas a que se deberá ajustar la forma de emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, así como los registros*

que deberán llevar los responsables". Concordante el art. 41.I inc. 2) de la RND N° 10-0016-07 reglamenta que las facturas generaran crédito fiscal siempre que cumplan con los siguientes requisitos: "**Sea el original del documento y haya sido debidamente dosificada por la Administración Tributaria, consignado el Número de Identificación Tributaria del sujeto pasivo emisor, el número de la factura y el número de la autorización**".

En consecuencia la eficacia probatoria de la factura o nota fiscal en relación a las operaciones gravadas por el IVA, depende del cumplimiento de los requisitos de validez y autenticidad que reglamentariamente hayan sido previstas al efecto; en ese sentido y conforme a las disposiciones legales y reglamentarias antes glosadas, se establece que en el sistema impositivo boliviano, la factura o nota fiscal como documento de control de las operaciones gravadas, para su validez como documento que contenga crédito fiscal, requiere ser autorizada por la Administración Tributaria.

Asimismo, deberá tenerse en cuenta que entre los principios más importantes que inspiran el procedimiento administrativo, se encuentra el principio de verdad material, que faculta a la Autoridad Administrativa competente a verificar plenamente los hechos que sirven de fundamento para sus decisiones, para lo cual deberá reunirse de todos los medios probatorios necesarios, y si estos no son lo suficientemente validos según su sana crítica, queda facultado a razonar bajo este principio. Además esta atribución o facultad que la Ley otorga a la Autoridad Administrativa, se concreta la función de cooperación de la administración hacia el administrado o particular respectivamente, cuando las pruebas aportadas por estos adolezcan de alguna inconsistencia referente a un dato o información, siempre con el fin de llegar a la verdad histórica de los hechos y así emitir una resolución que ofrezca seguridad jurídica, tomando en cuenta que en el procedimiento administrativo, prima la verdad material sobre la verdad formal, siendo necesario para el esclarecimiento de aquella verdad un criterio de amplitud. Principio que ha sido desarrollado por este Tribunal en las Sentencias: 218/2013, 047/2015, 378/2015, 580/2015, entre otras.

En ese entendido las facturas 2863, 2918 y 2919, refiere la AT no son válidas para generar el crédito fiscal al no estar dosificadas; al respecto, se observa que la AGIT verifica los descargos presentados por el contribuyente consistentes en: comprobante de transferencia bancaria del Banco BISA presentados ante la AT y en instancia de alzada los registros contables de las compras realizadas, asimismo se verificó que adjunto a las transferencias bancarias se presentó el detalle de los importes que conforman cada transferencia, en tal sentido para la **factura 2863**, en la transferencia bancaria por Bs. 3.741,60 se incluyó el pago de la referida factura por Bs. 2.104 el pago de Bs. 1052 y Bs. 585,60, teniendo el total del importe transferido; así también se evidencia que en la instancia de alzada se presentó el documento contable de la transacción.

De la misma forma para las **Factura 2918 y 2919**, se advirtió que el contribuyente adjuntó a la transferencia bancaria el detalle de los importes que conforman cada transferencia, siendo evidente que la transferencia bancaria por Bs. 18.586 está conformada por el pago de ambas facturas de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 99/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

Bs. 9.293, cada una; así también se evidenció que en la instancia de alzada el contribuyente presentó los documentos contables de registro de ambas transacciones.

Al respecto, en la doctrina tributaria, se concibe el principio de verdad material como el: *“Título que recibe la regla por la cual el magistrado debe descubrir la verdad objetiva de los hechos investigados, independientemente de lo alegado y probado por las partes”* José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé, Derecho Tributario Procesal, pag.13).

Por lo que conforme a los antecedentes y conforme al principio de verdad material por el cual el juzgador debe enmarcar su valoración con arreglo a la libre apreciación de las pruebas aportadas, se concluye el contribuyente demostró la realización de las transacciones; señalando además que las facturas observadas no fueron emitidas por el contribuyente EMIRSA, sino por quien concedió a favor de éste la prestación solicitada, en consecuencia, las obligaciones tributarias y/o presentación de declaraciones juradas en la forma y plazo establecido por ley, constituye responsabilidad exclusiva del emisor, contra quien la Administración deberá proceder conforme corresponda, por ello no puede privársele del derecho a la obtención del crédito fiscal, como tampoco puede atribuírsele responsabilidades que como se ha establecido en la Resolución jerárquica, son de competencia de terceros y no del sujeto pasivo, pues obrar de manera contraria, transgrede el principio de la buena fe contenido en el art. 69 de la Ley 2492 CTB, que señala: *“En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume 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”*, entendimiento arribado en el AS N° 16/2015 de 23 de febrero.

#### **VI.2. Conclusión.**

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que en la actuación de la AGIT, no se encuentra vulneración a norma alguna que amerite dejar sin efecto la Resolución impugnada mediante la presente acción, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la AT en atención a lo fundamentado precedentemente.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y por lo dispuesto por los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 18 vta. de obrados, interpuesta por la Gerencia Graco La Paz del SIN; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1953/2013 de 28 de octubre, emitida por la AGIT.

**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**

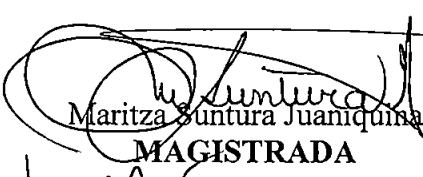
  
Rómulo Calle Mamani  
**MAGISTRADO**

  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

  
Maritza Suintura Juaniquina  
**MAGISTRADA**



  
Fidel Marcos Tordeya Rivas  
**MAGISTRADO**

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

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA**

GESTIÓN: 2017.....

SENTENCIA N° 305..... FECHA 3 de mayo.....

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2017.....

Conforme

VOTO DISIDENTE: .....