Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

4-12-17
9:15

SALA PLENA

SENTENCIA:	306/2017.
FECHA:	Sucre, 3 de mayo de 2017.
EXPEDIENTE:	115/2014.
PROCESO :	Contencioso Administrativo.
PARTES:	ADM - SAO S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR:	**Pastor S. Mamani Villca.**

Pronunciada en el proceso Contencioso Administrativo seguido por la empresa ADM SAO S.A., contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 151 a 160 de obrados, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 de 4 de noviembre, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 173, la contestación de la AGIT de fs. 183 a 190 y del tercero interesado de fs. 176 a 180; los memoriales de réplica y dúplica de fs. 236 a 246 vta. y de 256 a 258 respectivamente, los antecedentes procesales y los de emisión de la Resolución impugnada; y,

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

En mérito al Testimonio N° 389/2012, Carlos Gerardo Pinto Montaño en representación de la Empresa ADM SAO S.A. se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa contra la AGIT, e impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 de 4 de noviembre, en virtud de los siguientes argumentos:

I.1. Fundamentos de la demanda.

Refiere que la Resolución Administrativa (RA) N° 21-00014-12, se originó de la revisión realizada por GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) de los documentos que respaldan las solicitudes de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIMs), bajo la modalidad de verificación posterior correspondientes a los periodos fiscales de enero a marzo de 2008, oportunamente interpuestas por la empresa con el objeto de validar la procedencia de dichas solicitudes.

Del total del crédito fiscal IVA relacionado con operaciones de exportación solicitado en devolución por la empresa, la Administración Tributaria (AT) depuró crédito fiscal IVA por la suma de Bs. 3.518.058,06, observaciones que se agrupan por Código según su concepto, que comprenden: Código 1, 4, 7, 8 y 9.

Las observaciones asociadas a dichos códigos son las siguientes:

Código 1: Notas fiscales no válidas para el beneficio del crédito fiscal por no encontrarse vinculadas con la actividad gravada.

Código 4: Notas fiscales no válidas para el beneficio del crédito fiscal por no encontrarse el original de la Nota Fiscal, declaración única de importación o documento equivalente.

Código 7: Notas fiscales no válidas para el beneficio del crédito fiscal por estar comprendidas dentro del régimen de tasa cero aplicable al servicio de transporte internacional terrestre.

Código 8: Notas fiscales no válidas para el beneficio del crédito fiscal debido a que el contribuyente no presentó documentación de respaldo suficiente a la cancelación de las mismas (Medios Fehacientes de Pago).

Código 9: Notas fiscales no válidas para el beneficio del crédito fiscal debido a que el contribuyente no puede adjudicarse el crédito fiscal generado por sí mismo.

Refiere que aproximadamente el 98% del crédito fiscal IVA no admitido por la AT, se generó porque a criterio del fisco la empresa no probó con medios fehacientes de pago la veracidad de las transacciones revisadas, lo cual considera no ser cierto, a partir de una apreciación completamente subjetiva, siendo un claro perjuicio al derecho a la defensa, a tal efecto citó los arts. 69 y 76 de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano (CTB), señalando que el peso de la prueba corresponde al que sostiene una situación contraria al orden normal de las cosas, y que tratándose de hechos constitutivos de la obligación tributaria corresponde al Fisco el onus probando.

En tal sentido, enfatiza que ADM-SAO SA en el curso de la fiscalización presentó pruebas que acreditan toda la realización efectiva de las transacciones, observadas por falta de vinculación de las mismas con la actividad gravada por el IVA que desarrolla su empresa. Así también refiere que oportunamente aportó prueba ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (RIT-SCZ), que fue debidamente admitida, habiendo descargado el 100% de las observaciones realizadas por el SIN con relación a la falta de medios fehacientes de pago (Código 8); demostrado en el detalle de facturas observadas con el Código 8 de los periodos enero a marzo de 2008 cuyo reparo asciende a Bs. 3.443.397.

Así continua explicando las observaciones en cada etapa, refiriendo que la ARIT-SCZ no consideró los descargos presentados ante el SIN que formaban parte de la carpeta que dicha entidad presentó en calidad de prueba y reparó prácticamente el 100% de las facturas observadas por el SIN, sin tomar en cuenta que sólo debía exigir los medios fehacientes de pago que no fueron presentados en la etapa de fiscalización; es decir que la ARIT-SCZ aceptó el 100% de los descargos en los que el importe del medio fehaciente de pago (cheque) coincidía con el importe de la factura y no así en los que varios medios fehacientes en sumatoria daban el importe de la factura, pues no tomaron en cuenta lo ya presentado durante la fiscalización del SIN que en sumatoria deban el importe de la factura; situación que considera que la falta de valoración de todos los descargos es atentatorio a todo principio de justicia y derecho al debido proceso, reduciéndose en esa etapa sólo Bs. 586.439.

Posterior a ello la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 de 4 de noviembre, mantuvo un reparo de tres facturas que suman a Bs. 11.870.258,43 cuyo crédito fiscal reparado es de Bs. 1.543.133,60, que se detalla a continuación:

1.- La factura 382, emitida por El Tejar Agropecuaria, Comercial e Ind., cuyo importe asciende a Bs. 5.332.666,62; con relación a la misma la observación de la AGIT se funda en el Comprobante de egreso 298614 por 313.233.09 $us., respecto del cual ADM-SAO presentó el descargo correspondiente a través de la impresión de pantalla que demostró fehacientemente que existió el egreso y la certificación de cheque emitida por el Banco, demostrando que el pago fue efectivamente realizado al emisor de la factura. Si bien la AGIT validó lo que menciona el SIN en relación a que el comprobante de egreso original 298614 no tiene firma del beneficiario, la verdad material de la operación fue demostrada con la impresión del sistema de ADM-SAO que goza de medidas de seguridad además del cheque certificado correspondiente a la operación.

Conforme a ello, señala que ADM-SAO presentó todos los medios fehacientes (comprobantes de egreso y certificaciones de los cheques pagados por los bancos), que respaldan completamente la transacción realizada. Es más, por la actividad agrícola los pagos excedieron el importe facturado, puesto que en un pago puede existir más de un concepto o factura.

2.- La factura 52, emitida por Flavio Junior Costa Beber, cuyo importe asciende a Bs. 3.092.505.80; con relación a la misma la observación de la AGIT, se fundamenta en el comprobante de pago original 39108 por 18.103.45 $us., a tal efecto señala que por lo operativo del negocio Agroindustrial en Bolivia y por la credibilidad que tiene ADM-SAO SA en el mercado, los proveedores de insumos y/o servicios realizan las operaciones con sus clientes a través de la empresa y no así directamente con sus clientes, por ende en muchos casos los pagos no salen directamente al agricultor, sino a quién vendió los insumos y/o prestó los servicios.

Señala que la operación de triangulación entre la empresa, agricultor y proveedor de insumos y/o servicios, es legal y documentada con la respectiva emisión de la factura, cita como ejemplo: a la Estación de Servicio que vende diésel al agricultor y factura al agricultor; el agricultor vende el grano a la industria y factura a la industria; la industria recibe el grano del agricultor y paga a la Estación de Servicio por cuenta y orden del agricultor.

Lo mismo entiende que se realiza con el resto de los insumos y/o servicios, como es el caso del Seguro Agrícola del cliente Flavio Junior Costa Beber. Por lo que queda explicado la operación usual que se efectúa en el negocio respecto a pagos a terceros por cuenta de los agricultores; ADM-SAO realizó el pago a la Compañía de Seguros La Boliviana Ciacruz por el Seguro Agrícola del agricultor Flavio Junior Costa Beber.

Indica que para generar convicción al SIN, a la ARIT-SCZ y la AGIT, presentó la siguiente documentación, tanto en la fase inicial de la fiscalización como en la fase de impugnación:

- Certificación de la Boliviana que indica que ha recibido el pago de ADM-SAO por concepto del Seguro Agrícola de Flavio Junior Costa Beber.

- Solicitud de Reformulación por la cual el área agrícola de la empresa instruye a la Unidad de Pagos que parte del pago al agricultor (USD 18,103.45) debía ser pagado directamente a la Boliviana Ciacruz por concepto de Seguro,

- La Póliza de Seguro que refleja el nombre del agricultor,

- La transferencia efectuada a la Boliviana (se aclara que en la misma transferencia se hacía el pago de dos seguros),

- Comprobante de pago.

Que pese a la documentación presentada para este caso, la AGIT no la valoró correctamente y decidió no valorar el crédito fiscal.

Señala que ADM-SAO demostró que se cuenta con el respaldo de la factura original, se tiene vinculación con la actividad gravada y la transacción se realizó efectivamente. Que si bien la AT se centró en que falta la firma del beneficiario en un Comprobante de Pago, no valoró la verdad material demostrada, priorizando solamente un aspecto formal que no desvirtuó lo demostrado con todas las pruebas, mismas que respaldan completamente la transacción realizada; y que por la actividad agrícola los pagos excedieron el importe facturado, debido a que en un pago pueden existir más de un concepto o factura.

3.- La Factura 251, emitida por Hermógenes Mamani Nogales, cuyo importe asciende a Bs. 3.445.086.01, indica que en esta factura la observación de la AGIT se funda en el Comprobante de Egreso 39046 por 1.000 $us., respecto del cual ADM-SAO presentó el descargo correspondiente a través de la impresión de pantalla que demuestra que existió el egreso y además con la certificación de cheque emitida por el Banco demostrando que el pago fue efectivamente realizado al emisor de la factura. Sin perjuicio de ello se adjuntó copia original del documento ante el SIN, ARIT-SCZ y la AGIT.

Que si bien la AGIT, validó lo que menciona el SIN en relación a que el Comprobante de Egreso original 39046 no tiene firma del beneficiario, sin embargo, la verdad material de la operación fue demostrada con la impresión del comprobante del sistema de ADM-SAO que goza de medidas de seguridad, además del cheque certificado correspondiente a la operación.

Conforme a ello, ADM-SAO presentó todos los medios fehacientes que respaldan completamente la transacción realizada. Reiterando que por la

actividad agrícola los pagos excedieron el importe facturado debido a que en un pago pueden existir más de un concepto o factura.

Adicionalmente indica que existió una mala o inexistente valoración de la AT, pues señaló que el importe observado es de 10.000 $us., cuando en realidad es de 1.000 $us.

Conforme a todo lo referido, pide que se considere las pruebas aportadas por ADM SAO, conforme a las reglas de la sana crítica, no siendo admisible omitir la documentación presentada, la cual ofrece la verdad sobre las transacciones cuestionadas.

I.2. Petitorio de la demanda.

Concluye solicitando se declare probada la demanda y en consecuencia revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 de 4 de noviembre.

II. **CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.**

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. Sobre las facturas con el Código 8, (que no cuentan con documentación de respaldo suficiente a la cancelación de las mismas) al respecto señala que de la revisión de los papeles de trabajo se observó que la AT expone las facturas 154, 251, 159, 167, 3238, 251, 52, 401, 1577, 1627, 1628, 1667, 1729, 1899, 302, 157, 258, 301, 5307, 15, 1817, 13255, 103, 38, 325, 255, 401, 1103 y 382, de los periodos fiscales enero, febrero, y marzo de 2008, con la observación del Código 8 del que emerge el tributo omitido total de Bs. 3.443.397; de la revisión de los recursos jerárquicos, la AT tan sólo recurrió por las Facturas 251, 301, 401, 154, 157, 167, 258, 3238, 251, 302, 382 y 401; en tanto que ADM SAO SA, recurrió por las por las Facturas que la ARIT no validó al 100%. En ese entendido, se efectúo la verificación de los respaldos presentados por las facturas precedentemente citadas, tanto en instancia administrativa, como las pruebas de reciente obtención presentadas, en función de las observaciones expuestas por la AT en sus papeles de trabajo y que el contribuyente acompaño en el recurso de alzada.

Sobre la factura 251, emitida por Hermógenes Mamani Nogales, advirtió que la AT en el proceso de verificación, observó la falta de certificación de los Cheques Nos. 5646, 1230, 338 y 638, además de: *"(...) pago efectivo Cpte.39046 $10.000 sin firmas"*. De la revisión del expediente, se advierte que el sujeto pasivo presentó en calidad de prueba de reciente obtención las Certificaciones correspondientes de los cheques Nos. 5646, 1230, 338 y 638 emitidos por 250.000 $us. equivalente a Bs. 1.912.500; Bs. 93.000; Bs. 74.4000 y Bs. 37.200, respectivamente; asimismo, adjuntó copia original del Comprobante de Pago por Compra a Futuro de Grano 39046, que registra el pago en efectivo de 1.000 $us. y consigna la firma e identificación del receptor. Al respecto, observó que la AT, en sus observaciones refiere que el pago en efectivo alcanzaría a 10.000 $us. por

lo que al no existir correspondencia entre el importe observado y el efectivamente pagado, no fue posible desvirtuar la observación de la AT, siendo que le correspondía al sujeto pasivo, además de presentar el citado comprobante efectuar una explicación de la diferencia; en consecuencia se dispuso mantener el importe como no válido para el crédito fiscal.

Referente a la factura 52 emitida por Junior Costa Beber, la AT únicamente cuestionó la presentación de un Comprobante de Pago en efectivo sin firma del beneficiario; en ese entendido de la revisión del expediente se observó que el contribuyente ante la instancia de alzada, como prueba de reciente obtención presentó el Comprobante de Pago por Compra a Futuro de Grano 39108, la Solicitud de Reformulación, Certificación de Pago GRO/021/SRZ/2013 emitida por la Boliviana CIACRUZ y documentación original referida al pago de Póliza de Seguro; asimismo, explica que el proveedor contrató los servicios de seguro que son pagados por ADM SAO SA, con los fondos provenientes de pagos anticipados por materia prima. Al respecto, según la Solicitud de Reformulación de 29 de octubre de 2007, se estableció que el proveedor solicitó el pago en efectivo de 18.103,45 $us. para la cancelación del Seguro Agrícola, mismo que de acuerdo con la Certificación de la Boliviana CIACRUZ, fue efectivizado el 5 de noviembre de 2007, en virtud a la Póliza de Seguro N° M0000991; que tomando en cuenta la observación de la AT al documento de pago en efectivo como medio fehaciente de pago, se tiene que el Comprobante N° 39108 refiere el pago al proveedor, sin relacionar o condicionar la operación con el destino de pago, por lo que si bien los importes registrados en dicho comprobante y el pago efectuado a la Compañía Aseguradora son coincidentes, la información contenida en el comprobante observado no permite correlacionar los otros documentos presentados, siendo evidente que no existe constancia de la recepción del pago por parte del proveedor; por lo que la documentación presentada no logra desvirtuar la observación de la AT, consecuentemente se confirmó la depuración del crédito fiscal por Bs. 402.026.

En relación a la factura 382, emitida por El Tejar por Bs. 5.332.666,62, la observación de la AT consigna: *"Uno de los pagos Cpte. 30800 $19.517,93 sin certif. cheque 3277; Cpte. sin firma 298614, $313.233,09; Cheque 54760 sin Certif."*; es decir que observó la falta de certificación de los pagos con cheque y la ausencia de firma en el comprobante 298614; que en el presente caso, la certificación de los cheques Nos. 3277 y 54760, fueron presentados en instancia de alzada, por 19.517,93 $us. y 313.233.09 $us., respectivamente, por lo que la observación en cuanto a la falta de certificación quedó subsanada; sin embargo, en cuanto al comprobante de egreso 298614, el contribuyente no presentó mayor documentación que desvirtúe la observación de la AT, conforme era su obligación de acuerdo con el art. 76 de la Ley 2492 CTB, por lo que se mantuvo la observación al crédito fiscal IVA por Bs. 693.247.

II.2. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda interpuesta por ADM SAO SA, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 de 04 de noviembre emitida por la AGIT.

III. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA POR PARTE DE LA GERENCIA GRACO SANTA CRUZ.

III.1. Así también, Boris Walter López Ramos, Gerente del SIN Gerencia GRACO Santa Cruz, contesta la demanda en forma negativa, en virtud de los siguientes fundamentos:

Refiere que el contribuyente en etapa administrativa no presentó documentación de respaldo suficiente a la cancelación de las notas fiscales, incumpliendo con lo establecido en el art. 37 del DS N° 27310 Reglamento al CTB (RCTB), modificado por el art. 12.III del DS N° 27874, conforme a ello la documentación presentada no permitió verificar la constancia de los pagos entre las partes y por ende que la transacción se haya realizado, por lo que las facturas 159, 167, 3238, 251, 52, 401, 1577, 1627, 1628, 1667, 1729, 1899, 302, 157, 258, 301, 5307, 15, 1817, 13255, 103, 38, 325, 255, 401, 1103, 382 no son válidas para el crédito fiscal.

Asimismo, refiere que la prueba ofrecida ante la AGIT incumple el presupuesto establecido en el art. 81 de la Ley 2492 CTB, desconociéndose el principio de oportunidad y pertinencia y que indebidamente fue valorada por la ARIT y la AGIT, teniendo en cuenta que sólo debe ser admitida cuando se trata de prueba de reciente obtención, por lo que al no cumplir con ese requisito la misma debió ser rechazada por la AGIT.

III.2. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda interpuesta por ADM SAO SA, y revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 de 4 de noviembre emitida por la AGIT y por consiguiente mantenga firme y subsistente la Resolución Administrativa N° 21-00014-12 de 28 de diciembre de 2012.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

IV.1. El 17 de octubre de 2012, la AT notificó por cédula al sujeto pasivo ADM SAO SA con tres Órdenes de Verificación de 15 de octubre de 2012, correspondientes a la verificación de los hechos elementos e impuestos vinculados al Crédito Fiscal comprometido en el periodo de verificación de las formalidades del Gravamen Arancelario (GA) relacionadas a los periodos: 1) N° 0008OVE0803 del período fiscal enero de 2008, 2) N° 0008OVE0852 del período fiscal febrero de 2008, y 3) N° 0008OVE0853 del período fiscal marzo de 2008. Por otro lado, mediante Requerimiento N° 107927 y CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/NOT/0803/2012 de 16 de octubre de 2012, la AT requirió a la empresa contribuyente documentación complementaria, la cual debió ser presentada al Departamento de Fiscalización hasta el 24 de octubre de 2012.

El 24 de octubre de 2012, de acuerdo al Acta de Recepción de Documentos, la empresa recurrente presentó de manera parcial la documentación solicitada por la Administración Tributaria.

En fecha 26 de octubre del 2012, según memorial, cursante a fs. 15 del cuerpo de antecedentes N° 1, el contribuyente solicitó ampliación del plazo otorgado por noventa (90) días hábiles adicionales para presentar las certificaciones a ser emitidas por las entidades financieras, petición que fue atendida otorgándole únicamente el plazo de diez (10) hábiles, según consta en el Proveído N° 24-02921-12 del 31 de octubre de 2012.

En fecha 14 de noviembre de 2012, según memorial, cursante a fs. 4847 del cuerpo de antecedentes N° 25, señala que presentó la documentación solicitada, con excepción de las fotocopias certificadas de los cheques pagados que deben emitir las entidades financieras, adjuntando las cartas de solicitud de certificación dirigidas y recepcionadas por los Bancos, contra los que fueron girados los cheques, advirtiendo que una vez ADM SAO SA, reciba éstas certificaciones serían entregadas a la AT, conforme consta en el Acta de Recepción de documentos.

En fechas 30 de noviembre y 17 de diciembre de 2012, ADM SAO SA adjuntó al memorial según detalle las fotocopias certificadas de los cheques pagados y transferencias bancarias emitidas y certificadas por las entidades financieras, asimismo, comunicó que en cuanto los Bancos emitan las fotocopias certificadas faltantes, las mismas serán entregadas oportunamente.

El 26 de diciembre de 2012, la AT emitió el Informe con CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/3886/2012, señalando como códigos de depuración de las Facturas: 1. Notas Fiscales no válidas por no encontrarse vinculadas con la actividad gravada; 4. Notas fiscales no válidas por no encontrarse el original de las facturas; 7. Notas fiscales no válidas por estar comprendidas en el Régimen de Tasa Cero; 8. Notas Fiscales no válidas por falta de documentación de respaldo suficiente a la cancelación de las mismas (medios fehacientes de pago); y 9. Notas fiscales no válidas debido a que el contribuyente no puede adjudicarse el crédito fiscal generado por sí mismo; y expuso como resultado de la verificación una deuda tributaria de 6.008.255 UFV que incluye, tributo omitido, interés y sanción por omisión de pago; establece 5.081 UFV, por concepto de deuda tributaria emergente del mantenimiento de valor adeudado de los periodos enero a abril de 2007; y 550.666 UFV de deuda emergente del Mantenimiento de Valor adeudado de los periodos enero a marzo de 2008 y recomienda remitir obrados al Departamento Técnico Jurídico y de Cobranza Coactiva.

El 31 de diciembre de 2012, la AT notificó por cédula a la empresa recurrente con la **Resolución Administrativa N° 21-00014-12**, como resultado de la verificación realizada, mediante las Ordenes de Verificación Externas 1) N° 0008OVE0803, 2) N° 0008OVE0852, y 3) N° 0008OVE0853, correspondiente a los períodos enero a marzo 2008, resolviendo establecer la diferencia existente entre el monto devuelto por concepto de Devolución Tributaria respecto del que resulta un importe indebidamente devuelto incluido el Mantenimiento de Valor restituido, por un total de 3.907.869 UFV, correspondiente al

tributo indebidamente devuelto, el mantenimiento de valor indebidamente restituido y sus accesorios.

Ante dicha resolución, el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la ARIT-Santa Cruz mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0501/2013 de 17 de junio, misma que **revoca parcialmente** la Resolución Administrativa N° 21-00014-12 de 28 de diciembre de 2012, emitida por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN.

Ante éste hecho; la AT y el contribuyente interpusieron recursos jerárquicos, que fueron resueltos con Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 de 4 de noviembre, pronunciada por la AGIT, que resuelve **revocar parcialmente** la Resolución ARIT-SCZ 0501/2013 de 17 de junio, consiguientemente revocando parcialmente la Resolución Administrativa N° 21-00014-12 de 28 de diciembre de 2012, dejando sin efecto el tributo omitido por devolución indebida del IVA de los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2008, por Bs. 1.900.467 quedando firme y subsistente el tributo omitido de Bs. 1.617.594 emergente de la depuración de facturas del que emerge una deuda tributaria de 1.644.845 UFV equivalentes a Bs. 2.960.967, que incluye tributo omitido e intereses por el IVA de los periodos fiscales enero a marzo de 2008.

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 las facturas 251, 52 y 382 se encuentran respaldadas con medios fehacientes de pago.*

VI. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

VI.1. Los arts. 115-II y 119-II de la Constitución Política del Estado (CPE), propugnan como garantías jurisdiccionales el derecho al debido proceso y a la defensa, que según el entendimiento asumido por la Sentencia Constitucional (SC) N° 2798/2010-R de 10 de diciembre es: *"...el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de*

que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos".

Respecto de los derechos al debido proceso y a la defensa, es menester hacer referencia al art. 68 num. 2) y 7) de la Ley 2492 CTB, mismo que prevé como derechos del sujeto pasivo; *"...a que la administración tributaria resuelva expresamente las cuestiones planteadas..."*; *"al debido proceso..."*; y a *"formular y aportar, en la forma y plazos previstos..., todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución"*. En esa misma lógica el art. 36-II de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA), establece que será nulo un acto cuando; **"el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión..."**, norma que concuerda plenamente con el art. 55 del DS N° 27113 Reglamento a la LPA (RLPA), que establece; *"será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados y lesione el interés público..."*; Estos dispositivos legales prevén que la nulidad se limita sólo para aquellos casos en los que se deje en indefensión a los administrados o se afecte al orden público, pues ratificar que, *"la nulidad por la nulidad misma no tiene más efecto que la innecesaria obstrucción de la pronta solución de las controversias"*.

En este entendido, la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia, ha establecido que en materia de nulidades procesales, se deben observar ciertos principios, como el principio de especificidad, trascendencia y convalidación, de tal modo que la nulidad resulte útil en el proceso y tenga la bondad de restablecer derechos procesales que pudieron haberse lesionado, tales como el derecho a la tutela judicial efectiva en el caso del demandante o el derecho a la defensa en el caso del demandado o, para evitar la intromisión de determinada causa de terceros ajenos a la litis y en definitiva, garantizar la justicia del fallo.

De lo referido se tiene que ADM SAO S.A. refiere que por la documental aportada hubiese demostrado que las facturas 251, 52 y 382 se encuentran respaldadas con medios fehacientes de pago, identificadas con el código 8, mismas que no hubiesen sido consideradas por la ARIT ni por la AGIT.

Conforme a lo referido, revisados los antecedentes administrativos con respecto a la factura 382 se observa que la Gerencia Graco del SIN, mediante el Informe Cite: SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/3886/2012 de 26 de diciembre, depuró el crédito fiscal de Bs. 447.861,18 de los comprobantes: "314273 sin firma $us. 250.000 CHQ5645 sin cert.; 314926 Bs. 93.000 CHQ 1230 sin cert.; cpte.315326 Bs. 74.400 CHEQ 338 sin cert.; cpte.318721 Bs. 37.200 CHQ 638 sin cert.; pago efecto cpte 39046 $us.1.000 sin firmas" (fs. 45 de antecedentes administrativos); depuración que fue contemplada en la Resolución Administrativa N° 21-00014-12 de 28 de diciembre.

Conforme a ello el contribuyente interpuso recurso de alzada haciendo referencia de que no se valoró en la fiscalización efectuada la documentación probatoria aportada por la empresa, ante la falta de copias

certificadas de los cheques emitidos por ADM SAO SA para el pago de sus proveedores, que por cuestiones ajenas no pudieron ser obtenidas de las entidades financieras con anterioridad al cierre de fiscalización; circunstancia por la cual presenta pruebas de reciente obtención vinculadas directamente con el Código 8.

Ante ello, la ARIT Santa Cruz en la Resolución de alzada señaló que del total de facturas observadas se validaron 14 facturas, al haberse adjuntado por la empresa contribuyente: facturas, cheques, comprobantes de pago y certificación de los proveedores. Asimismo advirtió que los cheques presentan sello de certificación de pago del banco respaldando de forma efectiva, mismos que fueron girados y cobrados por los proveedores.

Ahora bien, con respecto a la **factura 251** emitida por Hermógenes Mamani Nogales, en cuanto al **Comprobante 39046 hace referencia a la suma de 100 $us. por no tener firmas**, manteniendo en consecuencia la depuración establecida, así como también de los otros Comprobantes: 314273, 314926, 315326 y 318721, refiriendo que no se ha demostrado con documentación contable los comprobantes de pago y los medios de pago entre los que figuran los cheques y la efectiva realización de la transacción.

Ante esta Resolución ADM SAO SA impugnó ante la AGIT, con el argumento que bajo el principio del debido proceso, se debió considerar la valoración de las pruebas aportadas, que por su naturaleza revelan la verdad material de los hechos controvertibles.

Conforme a ello, la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico, respecto a las facturas identificadas con el Código 8, depuradas por la ausencia de certificación de los cheques; efectúo una valoración a la prueba de reciente obtención presentada en alzada, por lo que varias de dichas facturas fueron validadas. Sin embargo con respecto a las facturas 251, 52 y 382 mantuvo la depuración efectuada por la AT, tomando en cuenta la confusión existente **respecto a la factura 251, no obstante a contar con la certificación de los cheques Nos. 5646, 1230, 338 y 638**, así como de la original del **comprobante de pago por compra a futuro de Grano 39046 que registró el pago efectivo de 1.000 $us. consignando la firma e identificación del proveedor**, sin embargo la AT observó que el pago en efectivo alcanzó a 10.000 $us., y el comprobante presentado como descargo únicamente consignó el importe de 1.000 $us., por lo que ratificó que no existe correspondencia entre el importe observado y el efectivamente pagado, en cuya consecuencia mantuvo el importe de Bs. 447.861 como no válido para el crédito fiscal.

De todos los antecedentes descritos, se observó que existe ausencia de una adecuada valoración de la prueba ofrecida en alzada, misma que trajo como consecuencia confusión en la AGIT, quien valoró la prueba ofrecida respecto a los comprobantes observados, pero concluyó de forma confusa al identificar falta de correspondencia de un monto que en inicio por la AT se estableció por 1.000 $us., en alzada fue identificado por 100 $us. y en instancia jerárquica refiere que el pago alcanzaría a 10.000 $us.

De igual forma no se advierte una adecuada valoración probatoria con respecto a la **factura 52**, observada por la falta de firma del beneficiario en el comprobante de pago 39108, siendo que el ahora demandante hace referencia a otros documentos presentados, mismos que considera respaldatorios a dicha transacción; lo mismo ocurriría con la **factura 382** con referencia al comprobante de egreso 298614, cuando de manera superflua se indica que no se presentó mayor documentación que desvirtúe lo observado por la AT, cuando ADM SAO SA, señala que en instancia de alzada presentó certificaciones y documentación que respaldan las operaciones efectuadas con terceros a favor de sus proveedores, pruebas a las que la ARIT ni la AGIT no se han pronunciado.

A tal efecto cabe señalar que las autoridades administrativas y judiciales al momento de emitir sus resoluciones tienen el deber de proyectar las razones y el camino deductivo que les condujeron a asumir determinada decisión, sustentada en la lógica, la experiencia común y la razonabilidad; de allí se infiere que la Resolución dictada, precedida por la actividad de valoración de la prueba, necesariamente debe estructurarse con la debida motivación y fundamento, como elementos propios de la garantía del debido proceso.

Por su parte, la SC 0871/2010-R de 10 de agosto, señaló que debe existir una estricta vinculación entre la valoración de la prueba y la motivación y fundamentación de toda Resolución Administrativa o jurisdiccional al señalar: *"Finalmente, en coherencia con la argumentación desarrollada (...) y en cuanto al segundo supuesto descrito supra; es decir, en lo relativo a la conducta omisiva de la autoridad jurisdiccional o administrativa en lo referente a su facultad de valoración probatoria, debe señalarse que existe una estricta vinculación entre la omisión valorativa de prueba y la violación al derecho a la motivación de toda resolución jurisdiccional o administrativa, ya que tal como se señaló, entre los requisitos que debe tener* ***toda decisión para garantizar el derecho a la motivación, se encuentra la descripción individualizada de todos los medios de prueba aportados por las partes procesales, la valoración de manera concreta y explícita todos y cada uno de los medios probatorios producidos, la asignación de un valor probatorio específico y la determinación del nexo de causalidad entre las denuncias o pretensiones de las partes procesales****, el supuesto de hecho inserto en la norma aplicable, la valoración de las pruebas aportadas y la sanción o consecuencia jurídica emergente de la determinación del nexo de causalidad antes señalado, en consecuencia, queda claro que la omisión valorativa de prueba, vulnera de manera directa el derecho de motivación como elemento configurativo del debido proceso".*

Por lo tanto, existió una conducta omisiva por parte de la ARIT Santa Cruz al no haber compulsado la prueba ofrecida, situación que vulnera el derecho a la motivación como elemento configurativo del debido proceso, por no describir de forma individualizada todos los medios de prueba aportados por ADM SAO SA con respecto a las facturas 251, 52 y 382 y ser valorados de forma concreta y explícita todos y cada una de estas pruebas de forma motivada, lo que indujo a la AGIT a la emisión de un criterio errado, en consecuencia, corresponde emitir un nuevo pronunciamiento por la ARIT- Santa Cruz con respecto a las citadas facturas.

VI.2. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda se concluye que al haberse evidenciado vulneración al debido proceso en su vertiente motivación y fundamentación de la Resolución por inadecuada valoración probatoria, corresponde anular obrados hasta la Resolución de Alzada, inclusive.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la Ley 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **PROBADA EN PARTE** la demanda de fs. 151 a 160, presentada por la empresa ADM SAO SA, consecuentemente **deja sin efecto** la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 01972/2013 de 4 de noviembre, y **anula** obrados hasta la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0501/2013 de 17 de junio, debiendo la ARIT-Santa Cruz emitir nueva Resolución resolviendo en base a los fundamentos expuestos, en ambos casos se deja sin efecto, sólo con relación a las facturas 251, 52 y 382.

No suscriben las Magistradas Norka Natalia Mercado Guzmán, Maritza Suntura Juaniquina, 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

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Me Adhiero a la Disidencia

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017

SENTENCIA Nº 306 FECHA 3 DE MAYO

LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2017

MAG. NORKA N. MERCADO GUZMÁN
MAG. MARITZA JUNTURA JUANIQUINA
MAG. JORGE I. VON BORRIES MENDEZ

VOTO DISIDENTE: .....

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