INFORME Nº 97/15 de 29/05/2015
H.R. Nº 3023 de 02/06/2015

Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

28-05-15
11:46

SALA PLENA

SENTENCIA:	323/2014.
FECHA:	Sucre, 7 de octubre de 2014
EXPEDIENTE N°:	156/2008.
PROCESO:	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Emilio Gonzales Fernández contra la Superintendencia Tributaria General actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA:	**Maritza Suntura Juaniquina**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo interpuesto por Emilio Gonzales Fernández contra la Superintendencia Tributaria General actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 26 a 31, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0718/2007 de 04 de diciembre; la providencia de admisión de la demanda que cursa a fs. 52; el memorial de apersonamiento y contestación negativa a la demanda del Superintendente Tributario General cursante de fs. 56 a 62; los antecedentes procesales y los de emisión de la Resolución impugnada.

CONSIDERANDO I: El demandante señala que el Departamento de Fiscalización de la Gerencia General del Servicio de Impuestos del Servicio de Impuestos Nacionales, mediante la Orden de Verificación Externa (OVE) Nº 0005OVE0404, procedió a efectuar una verificación bajo la modalidad de "Restitución de lo Indebidamente Devuelto", en su calidad de contribuyente con el Número de Identificación Tributaria (NIT) 3749848010, por los periodos fiscales septiembre/2003, octubre/2003, noviembre/2003, diciembre/2003, enero/2004, febrero/2004 y marzo/2004.

Por lo que a efectos de procesar su solicitud de devolución impositiva por los periodos septiembre/2003 a diciembre/2003, se procedió al cruce de facturas con la empresa Compañía Industrial de Tabacos S.A. (CITSA); y por los periodos enero/2004 a marzo/2004, se realizó el cruce de facturas a través de la Gerencia Distrital Grandes Contribuyentes (GRACO) –La Paz; estableciéndose, que las facturas objeto de revisión fueron emitidas a nombre del demandante.

Posteriormente se efectuó la revisión de la documentación que respaldan sus solicitudes de Devolución Impositiva, realizadas con anterioridad al periodo abril/2014, concluyendo la Administración Tributaria que no existe ningún documento que avale la transacción efectiva de compra, puesto que los documentos presentados en las solicitudes CEDEIM, efectuadas por los

periodos antes referidos, presentan irregularidades, por lo que luego de la conclusión del procedimiento, la Gerencia Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales, pronunció la Resolución Administrativa N° GDC/DJ/TTJ/CP/03-07 que lo conmina a restituir el monto de UFV's.365.933.- (trescientos sesenta y cinco mil novecientos treinta y tres Unidades de Fomento a la Vivienda), recurriendo dicha Resolución a través del recurso de alzada, emitiendo la Superintendencia Tributaria Regional de Cochabamba, la Resolución del Recurso de Alzada N° STR-CBA/RA 0131/2007 de 10 de agosto, que "indebidamente" confirmó la Resolución Administrativa impugnada, con el argumento de que no presentó ningún documento que demuestre la veracidad de las transacciones efectuadas, respecto a la compra de mercaderías a CITSA con destino a exportación.

Posteriormente el Superintendente Tributario General, emitió la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0718/20007 de 04 de diciembre, que confirmó la Resolución del Recurso de Alzada N° STR-CBA/RA 0131/2007, concluyendo así la fase administrativa.

Con esos antecedentes, refiere que la Superintendencia Tributaria General, ha interpretado inadecuadamente la normativa vigente, en sentido de que en materia tributaria tiene prioridad el descubrimiento de la verdad material; es decir, que las facturas que no tengan documento fehaciente de pago en la contabilidad del contribuyente, no debe significar que en la contabilidad del proveedor –CITSA-, no exista el comprobante de la operación, lo cual la Administración Tributaria recurrida, debió haber constatado en la etapa administrativa, ya que en la actuación administrativa predomina el principio de verdad material, estipulado en el art. 3 del DS 26462 de 22 de diciembre de 2001, reglamentario de la Ley del Servicio de Impuestos Nacionales, por lo que el procedimiento administrativo de restitución debe llevar a la verdad material, caso contrario, si la resolución administrativa no se ajusta a los hechos materiales verdaderos, el acto administrativo resulta viciado, por lo que la determinación debe ser siempre realizada sobre datos ciertos, pues la determinación sobre presunciones es de última *ratio*; sin embargo, la Administración Tributaria, si bien declaró que las facturas depuradas están giradas a su nombre –Emilio Gonzáles Fernández- con el código de clientes mayoristas, el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), no demostró que las mismas fueron pagadas por terceras personas, sin haber solicitado a CITSA sus libros de ventas, que debieron ser investigados a cabalidad por los auditores, no correspondiendo que el administrado desvirtúe las observaciones, sino que la Administración Tributaria demuestre indubitablemente el nacimiento del deber de restituir lo indebidamente devuelto y así el contribuyente descargue la pretensión del Estado. Debiendo realizar un examen que responda a los criterios de verdad material; en ese sentido denuncia que el procedimiento se halla viciado de nulidad conforme al art. 35 inc. c) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), aplicable por mandato del art. 74 del Código Tributario boliviano (CTb).

Seguidamente, refiere que se vulneró el Principio de Neutralidad Impositiva, plasmado en las Leyes 843 y 1489, aplicables a la actividad exportadora, en el entendido que el impuesto no debe alterar las condiciones de mercado o distorsionar la oferta, la demanda ni los precios en las transacciones de bienes gravados, pues la finalidad de este principio es garantizar la competitividad de las exportaciones a través de la devolución del reintegro de impuestos internos y de aranceles pagados por la compra de bienes de capital, activos fijos, insumos, servicios y otros gastos necesarios para la venta de mercancías, bajo el concepto de exportación, con la finalidad de evitar la exportación de componentes impositivos [Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto sobre los Consumos Específicos (ICE)], por lo que el Estado devuelve a los exportadores un monto igual al impuesto, conforme dispone el art. 13 de la Ley N° 1489, modificado por el artículo segundo de la Ley N° 1963.

Alega que se efectuó una ilegal depuración de las facturas por compra de cigarrillos, ya que en el plazo probatorio del recurso de alzada ha presentado documentos que desvirtúan las aseveraciones de la Administración Tributaria, en sentido de que habrían sido "clientes con código" los que habrían pagado las facturas y solicitado que las mismas sean emitidas a su nombre, es así que conforme a la doctrina y legislación tributaria vigente en nuestro país y la línea asumida por la Superintendencia Tributaria General, existen tres requisitos que deben ser cumplidos para que un contribuyente pueda beneficiarse con el crédito fiscal producto de las transacciones que declara, los cuales son: 1) estar respaldado con la factura original; 2) que las compras se encuentren vinculadas a la actividad gravada; y, 3) que la transacción se haya realizado efectivamente. Requisitos que fueron cumplidos, pues presentó facturas originales, fueron emitidas por CITSA y fueron verificadas por la Administración Tributaria, del mismo modo las facturas observadas corresponden a la compra de cigarrillos, que es el producto exportado, por lo cual ese gasto es necesario para que realice la actividad exportadora y, se puede verificar que los documentos que sustentan la solicitud de devolución impositiva no reflejan hechos inexistentes, ya que presentó documentos originales.

Solicita la nulidad de la Resolución Administrativa N° GDC/DJ/TTJ/CP/030-07 de 12 de abril de 2007, refiriendo que el art. 104. V del CTB, dispone que desde el inicio de la fiscalización hasta la emisión de la Vista de Cargo no podrán transcurrir más de doce meses; sin embargo, cuando lo situación lo amerite, previa solicitud fundada, la máxima autoridad ejecutiva de la Administración Tributaria, podrá autorizar una prórroga hasta por seis meses más. En el presente caso el 29 de diciembre de 2005, se dio inicio a la fiscalización y hasta el 29 de enero de 2007, no se emitió la Resolución Administrativa correspondiente; es decir, un año y cuarenta días después, incumpliendo su obligación pública de notificar al sujeto pasivo obligado con la ampliación del plazo de fiscalización.

Alega que se violó el principio de igualdad, ya que la Administración Tributaria, ha privilegiado la información "falsa" proporcionada por el sujeto pasivo CITSA, en detrimento de su persona como sujeto pasivo y beneficiario del crédito fiscal.

Por todo lo señalado concluye solicitando se declare probada su demanda y en consecuencia, se revoque totalmente la Resolución Administrativa Nº GDC/DJ/TTJ/CP/030-07 de 12 de abril de 2007, emitida por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales.

CONSIDERANDO II: Admitida la demanda mediante providencia cursante a fs. 52 y corrida en traslado a la Superintendencia Tributaria General, representada por Rafael Rubén Vergara Sandóval, éste contesta negativamente por memorial de 08 de septiembre del mismo año, que cursa de fs. 56 a 62, al tenor de los siguientes extremos:

Señala que el demandante plantea nulidad de la determinación efectuada por la Administración Tributaria, por interpretarse inadecuadamente la normativa vigente, debiendo observarse el criterio de verdad material como el principio de neutralidad impositiva que considera fue vulnerado.

Al respecto nuestro ordenamiento jurídico señala que para que exista anulabilidad de un acto por la infracción de una norma establecida por ley, deben concurrir los presupuestos establecidos por el art. 36. II de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), aplicable en materia tributaria en mérito a los arts. 74. 1 del CTb y 201 de la Ley Nº 3092; es decir, que los actos administrativos carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados.

De la revisión y compulsa de la Resolución Administrativa Nº GDC/DJ/TTJ/030-07 de 12 de abril de 2007, se advierte que la misma resolvió determinar de oficio sobre base cierta y hechos reales, por cuanto consideró que la documentación presentada por el contribuyente en el momento de la solicitud de devolución impositiva, se pudo verificar las facturas de su proveedor CITSA, efectuando el control cruzado y detectando que las facturas no corresponden al exportador.
Alega que si bien dentro del proceso de verificación externa, la Administración Tributaria solicitó documentación al contribuyente, éste no la proporcionó, conforme se tiene del Informe de Conclusiones 303/07; por lo que la Administración Tributaria procedió correctamente a la determinación de la base imponible sobre base cierta, según prevé el art. 43. I del CTb.

En cuanto a la prioridad del descubrimiento de la verdad material en materia tributaria, por lo que la Administración Tributaria no comprobó que las facturas depuradas, giradas a nombre del demandante, con un código diferente

que corresponde a otros clientes mayoristas, hubiesen sido pagadas por terceras personas; sin embargo, no existió ningún agravio al respecto y no corresponde la nulidad invocada, ya que la determinación de lo indebidamente devuelto, se enmarcó en la normativa vigente y no se vulneró el derecho a la defensa del contribuyente ni el debido proceso.

En cuanto al principio de neutralidad impositiva aplicable a la actividad exportadora, cuya finalidad es garantizar la competitividad de las exportaciones, dicho efecto se alcanza mediante la imposición a los productos importados y la devolución del impuesto por las compras incorporadas a los productos de exportación, no significando tasa cero. Al respecto la legislación nacional reconoce el principio de neutralidad impositiva, cuando en los arts. 12 y 13 de la Ley N° 1489 modificados por los arts. 1 y 2 de la Ley N° 1963, respectivamente, dispone que en cumplimiento de dicho principio, los exportadores de mercancías y servicios, recibirán la devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a los Consumos Específicos (ICE) y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos de la actividad exportadora; en ese sentido, siguiendo la línea doctrinal adoptada por la Superintendencia General Tributaria, para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal producto de las transacciones que declara, éstas deben cumplir los siguientes requisitos: 1) la transacción debe estar respaldada con la factura original; 2) que se encuentre vinculada con la actividad gravada; y, 3) que se haya realizado efectivamente. Por lo que la Resolución de Recurso Jerárquico, al confirmar la Resolución de Alzada que a su vez confirmó la Resolución Administrativa N° GDC/DJ/TTJ/CP/03-07 de 12 de abril de 2007, la cual "observó" las compras respaldadas con las facturas N° 4907, 4913, 4947, 4950, 4967, 5040, 5055, 5075, 5156, 5170, 5178, 5185, 5203, 5253, y 5347, emitidas por CITSA, pues evidenció que no se encuentran respaldadas por el medio fehaciente de pago, lo que impide verificar que las transacciones fueron efectivamente realizadas.

En cuanto a la ilegal depuración de facturas por compra de cigarrillos, y la aplicación del principio de verdad material, refiere que la instancia jerárquica procedió a la verificación de los tres requisitos exigidos para el efecto, evidenciándose que respecto al primer requisito, no fue cumplido, según consta de las notas 566/06 y CITSAFIN 108/07 (fs. 616 y 625 de antecedentes administrativos). Respecto al segundo requisito, se advierte que Emilio Gonzáles Fernández, registra como actividad secundaria la venta al por mayor de alimentos, bebidas y tabacos, siendo que las facturas observadas corresponden a la compra de cigarrillos, por lo cual se cumple este requisito. Finalmente en relación al tercer requisito, CITSA, mediante Cite 0566/206 de 13 de diciembre de 2006 y CITSAFIN 108/07 de 5 de marzo de 2007, hizo conocer a la administración tributaria que el contribuyente Emilio Gonzáles Fernández, no se encuentra en la base de datos de esa compañía y que es usual que sus clientes soliciten la emisión de la factura a nombre de terceras personas, como habría ocurrido en el presente caso, no habiendo el

contribuyente demostrado haber efectuado la transacción, conforme el art. 76 del CTb, además de verificarse inconsistencias en la forma de pago y contablemente no se evidenció el ingreso ni el destino de las adquisiciones a través de medios fehacientes de pago.

Añade que respecto a la solicitud de nulidad de la Resolución Administrativa N° DC/DJ/TJ/CP/030-07, con el argumento de que el Auto de Prórroga de Plazo N° GNF/DIF Auto 32/2006, que autorizó la prórroga por seis meses, conforme al art. 33 de la LPA, debió ser notificado a los 5 días de emitido; empero, Emilio Gonzáles Fernández, mediante memorial presentado el 21 de febrero de 2007 (fs. 663 y vta. de antecedentes administrativos), señaló que habrían transcurrido un año y cuarenta días de la fiscalización en contravención al art. 104 del CTb, habiendo la Administración Tributaria respondido mediante nota GDC/DF/VE/OF/531/07, comunicándole que con el Auto 32/2006 de 5 de diciembre, se autorizó la ampliación del plazo, situación que objetó; sin embargo, tuvo oportunidad de revisar el expediente conforme a su derecho, ampliación que se justifica, por cuanto en dos oportunidades durante el procedimiento de verificación, efectuó cambio de jurisdicción, conforme informe GDC/VE-360/06 de 30 de noviembre de 2006, por lo que el propio contribuyente retrasó la tarea de verificación; en consecuencia, no se le causó agravio.

En cuanto a la existencia de violación al principio de igualdad, dicho principio debe aplicarse ante situaciones que funden diferencias reales, lo que en el presente caso no es aceptable, ya que la diferencia que aduce no corresponde puesto que la carga de la prueba recae en el contribuyente, a quien le fueron requeridos los medios de pago que demuestren la compra realizada, acto que no realizó y fue la empresa CITZA la que hizo conocer a la Administración Tributaria que el contribuyente Emilio Gonzáles no se encuentra registrado en la base de datos de esa compañía y que es usual que sus clientes soliciten la emisión de la factura a nombre de terceras personas, como ocurrió en el presente caso.

Por todo lo expuesto, finaliza solicitando se declare Improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0718/2007 de 4 de diciembre, emitida por el Superintendente Tributario General.

CONSIDERANDO III: Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

El art. 38. 16 de la Ley del Órgano Judicial (LOJ), concordante con el art. 778 del CPC, confieren atribución a la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, para el conocimiento y resolución de procesos contencioso administrativos.

De lo anteriormente señalado se tiene que la procedencia del proceso contencioso - administrativo ante sede judicial, se halla condicionada al previo agotamiento de la vía administrativa en sede administrativa, a través de los recursos correspondientes, impugnando un acto administrativo por el cual se hubiera dictado resolución que declare la aceptación o rechazo de la pretensión invocada, en un previo procedimiento administrativo iniciado de oficio o a petición de parte.

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Supremo Tribunal en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó con la Resolución del Recurso Jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Superintendencia Tributaria General.

CONSIDERANDO IV. En la especie, de la normativa aplicable y de los antecedentes de la demanda se tiene que:
El objeto de la controversia radica en la determinación de oficio dispuesta por la Resolución Administrativa N° GDC/DJ/TTJ/CP/030-07 de 12 de abril de 2007, por cuanto de la revisión de la documentación presentada por el contribuyente al momento de la Solicitud de Devolución Impositiva, más el control cruzado realizado, concluyó que las facturas no corresponden al exportador, procedimiento que según el demandante vulnera los principios de verdad material, de neutralidad impositiva y de igualdad, por lo cual solicita su anulación.

Previamente a resolver la problemática planteada, es necesario establecer el marco normativo aplicable a los medios fehacientes de pago, para lo cual se considera pertinente exponer la normativa vigente aplicable al caso de autos, como ser el art. 37 del Decreto Supremo (DS) N° 27310, Reglamento al Código Tributario de 9 de enero de 2004; 12 del DS N° 27874, que modifica el art. 37 del DS 27310; 8 del DS N° 21530 Reglamento al IVA; 4 del DS N° 772 Reglamento de la Aplicación de la Ley de 19 de enero de 2011 y demás disposicionesadministrativas tributarias sobre la materia; así como la doctrina tributaria establecida por la Autoridad de Impugnación Tributaria en las Resoluciones Jerárquicas STG/RJ/0064/2005,STG/RJ/00123/2006 y

STG/RJ/0156/2007, AGIT-RJ 0100/2011 de 14 de febrero de 2011 -entre otras-, que establecen una línea respecto al cumplimiento por parte de los sujetos pasivos de tres requisitos ***sine qua non*** para que puedan beneficiarse del crédito fiscal.

Por el principio de legalidad y en atención al principio de jerarquía normativa establecido en los arts. 180 y 410. I de la Constitución Política del Estado (CPE), concordante con el art. 6 del CTb, se debe considerar en el presente caso, la aplicación preferente de las leyes sobre las normas infra legales arriba aludidas.

Es así que la Ley N° 843 Texto Ordenado a diciembre de 2004, respecto al Impuesto al Valor Agregado (IVA), establece que:

"ARTICULO 4°.- El hecho imponible se perfeccionará: a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente...".

"ARTICULO 8°.- Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el Artículo 15° sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.

Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen".
Por su parte la Ley N° 2492 Código Tributario establece:

"ARTICULO 66° (Facultades Específicas). La Administración Tributaria tiene las siguientes facultades específicas: 11. Modificado por el artículo 20 de la Ley N° 62 del Presupuesto General del Estado - Gestión 2011, de 28 de noviembre de 2010, por el siguiente texto: Aplicar los montos mínimos establecidos mediante Decreto Supremo a partir de los cuales los pagos por la adquisición y venta de bienes y servicios deban ser respaldadas por los contribuyentes y/o responsables a través de documentos reconocidos por el sistema bancario y de intermediación financiera regulada por la Autoridad de Supervisión Financiera (ASFI). La falta de respaldo mediante la documentación emitida por las referidas entidades, hará presumir la inexistencia de la transacción para fines de liquidación de impuestos e

implicará que el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal, así como la obligación del vendedor de liquidar el impuesto sin deducción de crédito fiscal alguno".

"ARTICULO 70° (Obligaciones Tributarias del Sujeto Pasivo). Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo:
1. Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la Administración Tributaria, ocurridos los hechos previstos en la Ley como generadores de una obligación tributaria.
4. Respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas.
5. Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque los mismos se refieran a periodos fiscales prescritos. Sin embargo, en este caso la Administración Tributaria no podrá determinar deudas tributarias que oportunamente no las hubiere determinado y cobrado.
11. Cumplir las obligaciones establecidas en este Código, leyes tributarias especiales y las que defina la Administración Tributaria con carácter general".

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

"ARTÍCULO 36.- (Obligación de llevar contabilidad). Todo comerciante está en la obligación de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza, importancia y organización de la empresa, sobre una base uniforme que permita demostrar la situación de sus negocios y una justificación clara de todos y cada uno de los actos y operaciones sujetos a contabilización, debiendo además conservar en buen estado los libros, documentos y correspondencia que los respalden".

"ARTÍCULO 37.- (Clases de libros). El comerciante debe llevar, obligatoriamente, los siguientes libros: Diario, Mayor y de Inventario y Balances, salvo que por ley se exijan específicamente otros libros.
Podrá llevar además aquellos libros y registros que estima convenientes para lograr mayor orden y claridad, obtener información y ejercer control. Estos libros tendrán la calidad de auxiliares y no estarán sujetos a lo dispuesto en

el artículo 40°, aunque podrán legalizarse los considerados necesarios para servir de medio de prueba como los libros obligatorios".

"ARTÍCULO 40.- (Forma de presentación de los libros). Los comerciantes presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar, encuadernados y foliados, a un Notario de Fe Pública para que, antes de su utilización, incluya, en el primer folio de cada uno, acta sobre la aplicación que se le dará, con indicación del nombre de aquel a quien pertenezca y el número de folios que contenga, fechada y firmada por el Notario interviniente, estampando, además, en todas las hojas, el sello de la notaría que lo autorice y cumpliendo los requisitos fiscales establecidos.
Serán también validos los asientos y anotaciones que se efectúen por cualquier medio mecánico o electrónico sobre hojas removibles o tarjetas que, posteriormente, deberán ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios que serán legalizados, siempre que faciliten el conocimiento de las operaciones y sirvan de prueba clara, completa y fidedigna".

"ARTÍCULO 44.- (Registro en los libros Diario y Mayor). En el Libro Diario se registraran día por día y en orden progresivo las operaciones realizadas por la empresa, de tal modo que cada partida exprese claramente la cuenta o cuentas deudoras y acreedoras, con una glosa clara y precisa de tales operaciones y sus importes, con indicación de las personas que intervengan y los documentos que las respalden. De este libro se trasladaran al Mayor, en el mismo orden progresivo de fechas, las referencias e importes deudores o acreedores de cada una de las cuentas afectadas con la operación, para mantener los saldos por cuentas individualizadas".

"ARTÍCULO 57.- (Examen de libros y papeles ordenado de oficio). Las autoridades judiciales o administrativas sólo pueden ordenar de oficio el examen de libros, correspondencia y documentos de los comerciantes, en los siguientes casos: 1) Definir montos de tributos adeudados en casos de controversia".

En mérito al bagaje de normas expuestas, ciertamente podemos concluir que, el sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes: **1)** La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme lo establece el artículo 4 inc. a), concordante con el artículo 8 inc. a), de la Ley N° 843. Este documento mercantil emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser presentado en original; **2)** Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada de acuerdo a lo establecido en el artículo 8 inc. a), de la Ley N° 843; y **3)** La realización efectiva de la transacción; es decir, que se perfeccione con el pago de la

alícuota establecida en el art. 15 de la Ley Nº 843, concordante con el art. 8 del DS Nº 21530.

El primer y el último requisito, están estrechamente ligados a los medios fehacientes de pago, añadiendo de nuestra parte que, no es suficiente presentar la factura como prueba, porque este 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. Asimismo, para la comprobación de la realización efectiva de la transacción, también ésta deberá estar materialmente documentada en los libros y registros especiales, de comercio, comprobantes de egresos, extractos bancarios, kárdex 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.

Análisis del caso concreto

De los antecedes expuestos y normativa glosada, podemos concluir que el departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, mediante Orden de Verificación Externa Nº 0005OVE0404, notificada personalmente al contribuyente Emilio Gonzáles Fernández, el 22 de diciembre de 2005, procedió a efectuar la verificación bajo la modalidad de Restitución de lo Indebidamente Devuelto, de los periodos septiembre a diciembre de 2003 y enero a marzo de 2004, de los impuestos IVA, ICE y GA, determinando irregularidades en las compras realizadas a CITSA, al no existir medios fehacientes de pago y documentos que avalen la transacción, evidenciándose mediante el informe presentado por la empresa CITSA a través de nota CITSAFIN 108/07 de 05 de marzo de 2007, que Emilio Gonzáles Fernández, no figura en su base de datos como cliente de la compañía, siendo usual que algunos de sus clientes soliciten la emisión de facturas a nombre de terceros, aclarando que la compra fue realizada por clientes mayoristas, quienes solicitaron que las facturas se emitan a nombre del demandante, añadiendo que ninguna de las ventas sujetas a verificación tenían como destino la exportación, pues no cuentan con autorización para aquello.

Lo referido en dicha nota no fue desvirtuado por el contribuyente, pues no demostró ser beneficiario de las notas fiscales observadas, ni probó que la transacción se realizó, conforme señala el art. 76 del CTb, incumpliendo los requisitos 1) y 3) para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA producto de las transacciones que declara.

En cuanto a la nulidad solicitada, debemos señalar que el llamado principio de trascendencia que rige en los procedimientos, instituye que no es posible nuli-

dad alguna sin que exista desviación importante que afecte la defensa en proceso y que exista interés jurídico en la declaración derivada del perjuicio que le ha ocasionado el acto presuntamente irregular. Pues no puede haber nulidad si la subsanación del vicio no ha de influir en el sentido de la resolución o en las consecuencias del acto procesal. Por lo que se tiene que el ejercicio de las amplias facultades de la administración tributaria de investigación, fiscalización y verificación debe estar sujeto a la pertinencia de la obtención de información que estrictamente sea considerada necesaria y vinculada al objeto del proceso, en consideración de que sería innecesaria la activación de todas estas amplias facultades, cuando los considerados necesarios por la administración son suficientes para aclarar el objeto del proceso. Consecuentemente, en el caso en examen, se advierte que al contribuyente se le solicitó presente los medios de pago que demuestren la compra realizada, acto que no lo realizó, y siendo que su omisión no puede ser subsanada con la nulidad del procedimiento administrativo, por lo que en el caso de autos no procede la anulación de los actuados administrativos para llegar ulteriormente al mismo estado del proceso, más aún cuando no se advierte vulneración al derecho a la defensa del administrado Emilio González Fernández, habiendo tenido la oportunidad de presentar los descargos que considere pertinentes, así como haber activado los medios de impugnación correspondientes; en consecuencia, es evidente que no existe agravio en este punto que pueda incidir en la nulidad de la Resolución impugnada.

Respecto a la aplicación del principio de neutralidad impositiva, éste se alcanza mediante la imposición a los productos importados y la devolución del impuesto por las compras incorporadas a los productos de exportación, no simbolizando tasa cero. Es así que las Leyes N° 843 y 1489 (modificada por Ley 1963), con la finalidad de evitar la exportación de componentes arancelarios (IVA, ICE y GA), el Estado devuelve a los exportadores un monto equivalente al impuesto oblado. Al respecto, nuestra normativa reconoce el principio de neutralidad impositiva, cuando en los arts. 12 y 13 de la Ley 1489 modificados por los arts. 1 y 2 de la Ley 1963 respectivamente, estipula que en observancia de este principio, los exportadores de mercancías y servicios, recibirán la restitución del IVA e ICE y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, para lo cual el sujeto pasivo debe cumplir con requisitos mínimos para que su Solicitud de Devolución Impositiva le sea favorablemente deferida en base a documentos y hechos válidos, pues este beneficio está supeditado al cumplimiento de exigencias que la norma prevé.

Consecuentemente conforme señalan los arts. 66. núm. 11) del CTB y 37 del DS 27310, las compras realizadas por los contribuyentes deben ser acreditadas por medios fehacientes de pago, requisito que en el caso en examen no ha sido cumplido, porque las facturas presentadas por el contribuyente corresponden a ventas realizadas por CITSA a otros clientes mayoristas cuyos códigos figuran tanto en los recibos de caja como en las facturas. Consecuentemente **para que**

el Estado Plurinacional a través de la Administración Tributaria pueda dar viabilidad a cualquier Solicitud de Devolución Impositiva, basado en la neutralidad impositiva a la cual está constreñido en exportaciones, y siendo que es un componente de la buena fe del Estado, éste debe circunscribirse al elemento de irrefutabilidad que deba dar testimonio de la certeza de acreditación de los medios fehacientes de pago para la procedencia de Devolución Impositiva al sujeto pasivo, lo contrario significaría vulneración a la buena fe del Estado y los propósitos que persigue por medio de la potestad tributaria que tiene de financiarse.

En tal sentido, al no haber acreditado el solicitante que efectivamente realizó la transacción con CITSA, se evidencia que el actuar de la Administración Tributaria no ha vulnerado las normas acusadas como tales en la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0718/2007 de 04 de diciembre, emitida por la Superintendencia Tributaria General, que confirmó la Resolución de Alzada que a su vez ratificó la Resolución Administrativa N° GDC/DJ/TTJ/CP/03-07 de 12 de abril de 2007.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en el art. 10. I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011 Ley de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, lo dispuesto en los artículos 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y en virtud de los fundamentos expuestos, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso Administrativo interpuesto por Emilio Gonzales Fernández contra la Superintendencia Tributaria General, actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0718/2007 de 4 de diciembre, pronunciada por la Superintendencia Tributaria General.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Duran por emitir voto disidente.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE

Rómulo Calle Mamani
DECANO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO