



2-72-16
78:03

SALA PLENA



12

SENTENCIA: 324/2015.
FECHA: Sucre, 7 de julio de 2015.
EXPEDIENTE N°: 628/2009.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
PRIMER MAGISTRADO RELATOR: Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.
SEGUNDO MAGISTRADO RELATOR: Fidel Marcos Tordoya Rivas.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 48 a 51, a través de la cual, la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0341/2009, de 25 de septiembre de 2009, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la respuesta de fs. 59 a 63, réplica de fs. 80 a 81 vta., dúplica de fs. 85 a 86, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante señala que la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa N° 17-000028-09 de 16 de marzo de 2009, por depuración de crédito fiscal IVA correspondiente a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2004 del contribuyente TRANSBEL S.A., resolviendo determinar la deuda tributaria en Bs. 149.427, equivalentes a 99.469 UFVs, impuesto que incluye el tributo omitido, intereses, sanción por la conducta tributaria y la multa por incumplimiento de deberes formales.

Tal determinación fue confirmada en la instancia de alzada, resolución que impugnada en vía del recurso jerárquico fue revocada parcialmente por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, modificando la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa de la Administración Tributaria.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1. Invocando los arts. 778 y ss. del Cód. de Pdto. Civ., aplicables en materia tributaria por permisón del art. 74 numeral 2 de la Ley N° 2492, el representante de la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Internos, refirió que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al revocar parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada que confirmó la Resolución Determinativa de la Administración Tributaria, y dejar sin efecto parte de la deuda tributaria, por concepto del Impuesto al Valor Agregado IVA, afectó los intereses del Estado Boliviano representado por la Administración Tributaria, existiendo

[Handwritten signature]

fundamentos legales que determinan la legitimidad de la pretensión del fisco.

2. Fundamentó su pretensión alegando que el reparo revocado por la AGIT era totalmente procedente, efectuando al efecto la siguiente disgregación:

- **Facturas sin respaldo original Código -0.-** Las notas fiscales observadas bajo ese código, corresponden a aquellas facturas que no contaban con respaldo original ni documentación que acredite la efectiva realización de la transacción, por lo que existió una indebida apropiación del crédito fiscal a favor de TRANSBEL S.A., las que fueron confirmadas en la Resolución del Recurso de Alzada y, empero, dejadas sin efecto por la Resolución de la AGIT, restringiendo el monto determinado en la Resolución Determinativa dictada por la Administración Tributaria. Agregó que las facturas Nos 2307; 11658 y 7943 no contaban con medios fehacientes de pago, mientras que las facturas Nos, 4765842; 4952550; 4923902; 4977473; 4977473 y 4986926, no fueron aceptadas por que se trataban de formularios guías de pequeños equipajes y no de pólizas. Las facturas 16 y 64 no contaban con registros contables, y comprobantes de pago a nombre de los proveedores, la factura N° 235 no llevaba firmas en su registro contable y no tenía relación con el rubro o actividad del contribuyente por lo que no fue aceptada, mientras que la N° 2760 no fue validada por que solo contaba con registro contable y no con el documento que acredite el pago efectuado.
- **Facturas no vinculadas con la actividad gravada Código 1.-** En este punto, señaló que el contribuyente no demostró a través del contenido de la descripción de la nota fiscal observada la relación de compra, del bien o servicio con la actividad de la empresa, tal el caso de la nota por hospedaje que no acredita la relación con la actividad de la empresa, en el caso de la factura N° 390 emitida por Comsur de compra de electrodomésticos, tampoco se acredita que esta compra tenga relación con TRANSBEL, por lo que estas facturas no podían ser utilizadas en beneficio del sujeto pasivo de la relación tributaria, máxime si se toma en cuenta la disposición contenida en el art 8 de la Ley N° 843.
- **Facturas emitidas a otro NIT y otro nombre Código 2.-** Denunció que los reparos por estas facturas fueron dejados sin efecto en la Resolución del Recurso Jerárquico, sin considerar que las mismas no se encuentran giradas a nombre del contribuyente, ni tampoco registran el número de RUC, contraviniendo la Resolución Administrativa N° 05-0043—99 de 13 de agosto de 1999 que establece la obligación de consignar el número de RUC del comprador cuando éste sea sujeto pasivo del IVA y el inciso b) del art. 4 de la Ley N° 843.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 628/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

- **Facturas sin medios fehacientes de pago Código 3.**- Añadió que estas facturas fueron depuradas por la Administración Tributaria en vista que de la revisión de la documentación de descargo evidenciaron que estas facturas correspondían a fotocopias de documentos contables, comprobantes de pago y contratos de servicios de las facturas observadas, no encontrándose en esa revisión documentos "fuertes" como documentos contables de banco, o que lleven firma y sello del proveedor para poder ser utilizadas y validadas para el crédito fiscal.

3.- Afirmó que los documentos presentados por el contribuyente TRANSBEL, no demostraron la debida apropiación o el derecho al cómputo al crédito fiscal puesto que eran insuficientes dejando en evidencia que el contribuyente cometió una serie de irregularidades para gestionar tales documentos. Aspectos que no fueron debidamente analizados y observados por la AGIT, que *"dejando sin efecto las facturas en cuestión vulneró los principios y normas establecidos, como es el Código Tributario Ley 2492, Ley 843 y Decretos Supremos, homologando los actos irregulares del contribuyente"* (sic).

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0341/2009 de 25 de septiembre de 2009, manteniéndose firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-000028-09 emitida al contribuyente TRANSBEL S.A. -textual-.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial que cursa de fs. 59 a 63 vta., señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

En relación a las notas fiscales observadas bajo el **Código 0.**- Refirió la autoridad demandada que la fotocopia de la factura 383690 consigna el sello de la Administración Tributaria dando cuenta que el original fue revisado en el archivo del contribuyente, hecho que da cuenta de la existencia de la factura original, empero, no obstante de ello, la Administración Tributaria hasta el momento de emisión de la vista de cargo observó las facturas que no cuentan con el original, en el análisis de los descargos a la vista de cargo, estableció un elemento adicional para las facturas bajo este Código como es el referido a la falta del medio de pago respectivo, por lo que en la Resolución del Recurso Jerárquico se procedió con el análisis referido a la demostración de la realización efectiva de la transacción a través del medio fehaciente de pago.

Sobre el resto de las facturas Código 0, números 2307, 11658, 775, 2544891, 12479347, 70875 y 7943 -añade el demandado-, el recurrente

presentó las "Liquidaciones para rendir cuentas" y los respaldos de emisión de cheques, observándose en cada uno de ellos el registro de cada una de las facturas observadas como parte de la rendición de cuentas. En cuanto a las facturas 2354 y 2670, se presentaron los comprobantes contables, Registro de Asientos Diario e impresión on line del Extracto Bancario del Banco Unión, habiendo sido registradas las transacciones en una cuenta de gastos generales.

Respecto a las facturas Nos. 16 y 64 correspondientes a pagos a promotoras de venta,, la propia Administración Tributaria consideró que los descargos presentados eran suficientes porque contaban con registros contables y el comprobante de pago a nombre del proveedor de la factura, por lo que no corresponde la depuración del crédito fiscal a estas facturas.

Similar situación se presenta en relación a las facturas Nos 4765842. 4952550, 4986296, 4977473 y 4923902 que según la Administración Tributaria serían guías y no pólizas, teniendo en cuenta que la Ley N° 1990 (LGA), en su art. 133-d) dispone que el ingreso y salida de documentos urgentes y mercancías transportadas desde y hacia Bolivia a través de empresas de servicio aéreo expreso autorizadas cuyo valor CIF o FOB que no exceda los límites que señala su reglamento, podrán despacharse mediante formulario simplificado, por lo que las notas presentadas por TRANSBEL para respaldo de su crédito fiscal constituyen documentos equivalentes a las notas fiscales.

Apuntó sobre las facturas no vinculadas con la actividad gravada **Código 1**, que una de ellas fue emitida por el Hotel Camino Real, consignando al representante legal de TRANSBEL S.A., como beneficiario del servicio, otra, emitida por COMSUR por compra de artefactos eléctricos para premiar el concurso de ventas en una actividad desarrollada por TRANSBEL en la comercialización de cosméticos, constituyendo esta premiación un incentivo para las promotoras de ventas que no tienen relación de dependencia con la empresa, no habiendo realizado la Administración Tributaria sobre el medio fehaciente de pago de las compras observadas con el Código 1.

Señaló también a cerca de las facturas **Código 2**, emitidas a otro NIT y otro nombre que el contribuyente, en relación a las facturas Nos 8394903 y 8265085 emitidas por SAGUAPAC, presentó el contrato original de alquiler del inmueble suscrito entre el propietario de éste y el representante de TRANSBEL, hecho que justifica que dichas facturas no se encuentren a nombre del contribuyente sino del propietario del inmueble, lo que desvirtuaría la observación de la Administración Tributaria.

En relación a las facturas de servicios básicos consignadas a otro nombre (Enrique Javier Vargas Delos), el contribuyente presentó también el contrato de arrendamiento del inmueble incluidas las líneas telefónicas, por lo que las facturas observadas, consignan el nombre del propietario de este inmueble y las facturas Nos. 7054101, 7054102, 12888492, 12943074, 1736804, 1792607, 7221687, 15739057, 1847899, 15793347, 1902981 y 7364177, corresponden a la línea telefónica arrendada por el contribuyente, siendo procedente el derecho al crédito fiscal.



Agregó que en las facturas **Código 3**, sin medio fehaciente de pago, debe considerarse que este medio no solo se limita a documentos bancarios, sino también comprende documentos que prueben fehacientemente la realización de la transacción, habiendo el contribuyente presentado los recibos de alquiler y comprobantes de la cuenta bancos, documentación que fue verificada por la Administración Tributaria, consignado el sello que da cuenta que el original fue revisado en el archivo del contribuyente.

Finalmente, concluye la respuesta de la autoridad demandada señalando que el contribuyente presentó los contratos de arrendamiento que logran respaldar el registro de los gastos en los comprobantes contables, verificándose que fueron cargados en la cuenta "Alquileres de locales", cumpliendo así con el requisito de la existencia del medio fehaciente de pago.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

1. Los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso acreditan que el hecho que dio lugar a los reparos determinados por la Administración Tributaria y a los recursos de impugnación consiste en la fiscalización externa N° 79070VE0016, por la cual el Departamento de Fiscalización dependiente de la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente TRANSBEL S.A., en relación al Impuesto al Valor Agregado IVA de los periodos, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2004.
2. Producto de la orden de fiscalización mencionada en el punto precedente, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 1908-7907-OVE0016.089/2008 de 9 de diciembre de 2008, notificada personalmente el 17 de diciembre de 2008 al representante legal de TRANSBEL S.A., registrándose como observaciones que originaron este acto las siguientes: **a)** Código 0 Crédito Fiscal IVA, observado por facturas de copras sin respaldo, originando un reparo de Bs56.103; **b)** Código 1 Crédito Fiscal IVA observado por compras no vinculadas a la actividad, originando un reparo por Bs.35.782, **c)** Código 2. Crédito fiscal IVA observado porque no cumplen requisitos formales, originando un reparo por Bs-7.801; **d)** Código 3. Crédito fiscal IVA observado por no contar con medios fehacientes de pago, dando origen al crédito fiscal observado de Bs. 30.138. dando efecto de que dentro del plazo establecido por el art. 98 de la Ley N° 2492 (Código Tributario Boliviano), asuma defensa, produzca y ofrezca pruebas.
3. En el plazo concedido, el contribuyente presentó el 16 de enero de 2009, memorial presentando los descargos a la Vista de Cargo, que originó el Informe en Conclusiones N°

SIN/GGSC/DF/INF/0374/2009 de 13 de marzo de 2009 del Departamento de Fiscalización de la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, emitiendo la Administración Tributaria la Resolución Determinativa N° 17-00028-09 de 16 de marzo de 2009, que determinó las obligaciones impositivas del contribuyente TRASNBEL S.A., sobre base cierta por la obligación de crédito fiscal, estableciéndose la obligación impositiva de Bs. 149.427 equivalentes a 99.469 UFVs, correspondiente al tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multa por incumplimiento de deberes formales y la calificación de la conducta. Así mismo sanciona al contribuyente por la contravención tributaria de omisión de pago con una multa igual al 100% del tributo omitido expresado en Bs. 58.269, equivalentes a 38.788 UFVs (fs. 1 a 8 del expediente).

4. El contribuyente planteó el recurso de alzada, conforme consta de fs. 9 a 12 del cuaderno procesal, 42-45 de antecedentes administrativos, que fue resuelto con la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ 0101/2009 de 3 de julio de 2009 en la que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, confirmó la Resolución Determinativa N° 17-000028-09 de 16 de marzo de 2009, porque consideró que esta Resolución no vulneró los principios de presunción de inocencia y presunción de legalidad, previstos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, señalados como transgredidos por el contribuyente y además cumple con todos los requisitos exigidos por la Ley 2492.
5. TRANSBEL S.A., interpuso el recurso jerárquico el cual fue conocido y resuelto por la AGIT, que pronunció la resolución impugnada en el proceso, determinando revocar parcialmente la resolución de alzada, modificando la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa N° 17-00028-09 de 16 de marzo de 2009, por depuración de crédito fiscal IVA correspondiente a los periodos octubre, noviembre y diciembre 2004, de Bs. 149.427 equivalentes a 99.469 UFVs a Bs. 969.429 equivalentes a 46.217 UFVs, incluyendo el impuesto omitido, intereses sanción por la conducta tributaria y multa por incumplimiento de deberes formales (fs. 262 - 280 del Anexo 1).
6. Dicho acto administrativo tributario dio origen al proceso contencioso administrativo, materia de autos.
7. En el curso de su trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Código de Procedimiento Civil. Presentadas la réplica de fs. 80 a 81 vta. y la dúplica de fs. 85 a 86, en las que ambas partes ratificaron sus argumentos, se decretó autos para sentencia, conforme consta en la providencia de fs. 88.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

En autos, el objeto de la Litis se centra en determinar si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, actuó correctamente y de acuerdo a



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 628/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

ley al revocar parcialmente la Resolución ARIT -SCZ 0101/2009 de 3 de julio de 2009, modificando la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa N° 17-00028-09 de 16 de marzo de 2009.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

En autos, el representante de la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Internos, refiere que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al revocar parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada que confirmó la Resolución Determinativa de la Administración Tributaria, y dejar sin efecto parte de la deuda tributaria, por concepto del Impuesto al Valor Agregado IVA, afectó los intereses del Estado Boliviano representado por la Administración Tributaria, existiendo fundamentos legales que determinan la legitimidad de la pretensión del fisco.

Acusó que la depuración de las facturas obedeció a un estudio minucioso de la documentación contable del contribuyente TRANSBEL S.A., habiendo encontrado facturas que no cuentan con el respaldo original, facturas no vinculadas con la actividad gravada, facturas que consignan otro número de NIT y otro nombre y facturas que no cuentan con medios fehacientes de pago.

En principio, debe decirse que el **crédito fiscal** es el monto que el contribuyente ha pagado en concepto de impuestos al adquirir un producto o insumo y que puede deducirlo ante el Estado. En otras palabras, puede afirmarse que el crédito fiscal es un monto en dinero a favor del contribuyente. A la hora de determinar la obligación tributaria, el contribuyente puede deducirlo del débito fiscal (su deuda) para calcular el monto que debe abonar al Estado.

Ahora bien, el crédito fiscal se encuentra restringido a la existencia de una actividad (operación) que se encuentre respaldada por un documento mercantil que refleja toda la información de una operación de compraventa, denominado factura, nota fiscal o cualquier otro documento que demuestre indubitablemente la transacción realizada y que cuente con la eficacia probatoria por cumplir con todos los requisitos exigidos por Ley.

Es así que el art. 4 de la Ley No 843, señala que el hecho imponible debe hallarse respaldado con la emisión de la respectiva factura, nota fiscal, o documento equivalente, disponiendo el art. 8 inc. a) de la misma Ley que el crédito fiscal IVA resulta de aplicar la alícuota correspondiente "*sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestación de servicios o toda otra prestación o insumo alcanzado por el gravamen que los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida. Sólo darán lugar al crédito fiscal las compras, adquisiciones o importaciones definitiva, contrato de obras o servicios, o toda prestación o insumo de cualquier naturaleza en la medida 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*".

Bajo la normativa citada y glosada precedentemente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, *-conforme reconoce la ARIT Santa Cruz en la resolución del recurso de alzada y el contribuyente en el recurso jerárquico de fs. 110 a 122 vta. del Anexo 1-*, estableció que el contribuyente para ser beneficiario del cómputo del crédito fiscal, producto de las transacciones que declara, debe cumplir con tres requisitos a saber: **a)** Estar respaldado con la factura original, **b)** Que se encuentre vinculado a la actividad gravada, **c)** Que la transacción haya sido efectivamente realizada.

Las consideraciones precedentes han de servir de parámetro para realizar el control de legalidad sobre el acto administrativo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, observando cada una de las facturas que fueron depuradas por la Administración Tributaria, y validadas por la autoridad demandada a tiempo de resolver el recurso jerárquico.

Al fin antes indicado se efectúa el siguiente análisis:

IV.1. Facturas sin respaldo original Código -0.- Según el demandante, las notas fiscales observadas bajo ese código, corresponden a aquellas facturas que no contaban con respaldo original ni documentación que acredite la efectiva realización de la transacción, habiéndose el contribuyente TRABEL S.A. apropiado indebidamente del crédito fiscal IVA,

De la revisión de los antecedentes administrativos, se evidencia que la Administración Tributaria *-conforme reconoce en la demanda-*, observó las facturas bajo el **Código 0** por que éstas **no contaban con el respaldo original**, empero, la ARIT Santa Cruz, a tiempo de resolver el recurso de alzada deducido por el contribuyente, luego de observar los descargos, rechazó estas facturas que sí contaban con respaldo original por no contar con *medios fehacientes de pago*; es decir que, en alzada se añadió un elemento mas a las facturas observadas por la Administración Tributaria, resultando ser cierta la aseveración del contribuyente en el recurso jerárquico cuando afirma que la ARIT Santa Cruz obró *ultra petita*, máxime si en la Resolución de recurso de alzada, (fs. 22 del expediente). la ARIT Santa Cruz, reconoció: *"(...) De la compulsas se extrae que si bien es cierto existen 26 facturas codificadas como facturas sin original, también es cierto que una vez que fueron presentadas la mayor parte de éstas en original al funcionario fiscalizador, éste comprobó el incumplimiento de los otros requisitos por lo que, pese a contener el original se mantuvo el reparo por las facturas (...)"* (negrillas han sido añadidas), es decir que, primeramente se reconoce la existencia de originales de las facturas observadas, empero, se mantiene el reparo por otro concepto que no fue considerado por la Administración Tributaria, como es la falta del medio fehaciente de pago, sin considerar que es la Ley 843 que en su art. 4° inc. a) establece que toda transacción será probada con la factura correspondiente cuando señala: *"El hecho imponible se perfeccionará: 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"* (negrillas y sub rayado son añadidas).



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 628/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

Nótese que la norma glosada no consigna en su texto que se deberá acreditar la transacción con la emisión de la factura **y el medio fehaciente de pago**. Por esto, aunque la autoridad demandada no reconozca que su inferior haya obrado *ultra petita*, procedió al análisis de las 26 facturas depuradas por falta de respaldo original, concluyendo que solamente 3 de ellas no contaban con el respaldo original como son las facturas N°s 383690, emitida por el LAB, 849 de SABSA y 591342 de FEDEX COURRIER, por lo que mantuvo el reparo al no ser posible el cómputo del crédito fiscal conforme señala el art. 8 inc. a) de la Ley 843. En relación a las restantes 23 facturas, se comprobó que contaban con el respaldo original, pero se ingresó a analizar si estas contaban con los medios fehacientes de pago, concluyendo acertadamente que en las facturas Nos 2307; 11658 y 7943., sobre las que el contribuyente presentó las "Liquidaciones para rendir cuentas" y respaldos de emisión de cheques por los recursos consignados a nombre de Willam Gil y Esther Saona de Aguirre, los pagos fueron realizados con desembolsos efectuados a dependientes de la empresa TRANSBEL S.A., por lo que correspondía levantar el reparo de la Administración Tributaria.

En relación a las facturas Nos, 4765842; 4952550; 4923902; 4977473; 4977473 y 4986926 (Anexos N°s 10 y 13), observadas por que se trataban de formularios guías de pequeños equipajes y no de pólizas. Debe tenerse en cuenta la disposición del art. 133-d) de la Ley General de Aduanas N° 1990 de 28 de julio de 1999, establece: *"Ingreso y salida de documentos.- El ingreso o salida de documentos urgentes y mercancías transportadas desde y para Bolivia a través de empresas de servicio aéreo expreso, autorizadas (courier) cuyo valor total CIF o FOB, según corresponda, no exceda los límites que señala su Reglamento, podrán despacharse mediante formulario simplificado, suscrito y presentado por el representante autorizado de la empresa de servicio expreso, con el pago de tributos de importación"* Consecuentemente, como expresa el demandante al tratarse de **formularios guías de pequeños equipajes**, el contribuyente TRANSBEL S.A., quedaba exento de la obligación de presentación de las pólizas erróneamente exigidas por la Administración Tributaria, más aún si estos envíos se encontraban dentro la previsión del art. 200 del Decreto Supremo N° 25780 Reglamentario de la Ley General de Aduanas que determina que los envíos urgentes con un valor FOB menor o igual a \$us 1000 (Dólares un mil) y un peso igual o menor a 40 kilos, podrán someterse a tratamiento expreso. Entonces, la AGIT al validar estas facturas y levantar los reparos del ente fiscalizador, ajusto su accionar a las normas glosadas y citadas en este acápite.

A cerca de las facturas 16 y 64 que según GRACO Santa Cruz, no contaban con registros contables y comprobantes de pago a nombre de los proveedores, consta en antecedentes administrativos, los papeles trabajo bajo el rotulo "Detalles de facturas observadas después de aceptar descargos" en los que el SIN considera que los descargos presentados **son suficientes porque cuentan con registros contables y el comprobante de pago a nombre del proveedor de la factura**, por lo que ante tal reconocimiento, no cabía ya la observación de la falta del original y el medio fehaciente de pago, entendiéndose entonces que no correspondía la

depuración, motivo por el cual la AGIT a momento de resolver el recurso jerárquico, levantó el reparo con el entendimiento antedicho.

Las facturas N°s 235 y 2670, siendo este el número correcto y no 2760 como se consigna en la demanda, fueron observadas por que a decir de la Administración Tributaria no llevaba firmas en su registro contable y no tenía relación con el rubro o actividad del contribuyente, más en los antecedentes administrativos cursan los comprobantes contables extracto bancario del Banco Unión, demostrando que las actividades comerciales fueron efectivamente realizadas, registradas en la cuenta de "Gastos generales -Reparto Provincia-Incentivos Gerente de Zona", por lo que, correspondía, que estas facturas sean validadas para el crédito fiscal y levantar el reparo. Así lo hizo la Autoridad demandada a tiempo de resolver el recurso jerárquico deducido por el contribuyente.

V.2. Facturas no vinculadas con la actividad gravada Código 1.- En relación a las facturas observadas bajo este Código, el demandante hace referencia únicamente a la factura N° 390 emitida por COMSUR, observándola porque según la Administración Tributaria, el contribuyente no demostró a través del contenido de la descripción de esta nota fiscal la relación de la compra, del bien o servicio con la actividad de la empresa. No refiere en la demanda el número de la factura que habría sido extendida por servicio de hospedaje, sin embargo afirma que esta nota por hospedaje no acredita la relación con la actividad de la empresa.

En el caso de la factura N° 390 emitida por COMSUR (fs. 2589, Cuerpo 12), efectivamente la misma consigna la transacción por compra de electrodomésticos (118 DVD y un televisor marca Philips), por lo que no tendría relación con la actividad del contribuyente. Sin embargo, conforme consta en antecedentes administrativos, el contribuyente en el recurso de alzada manifiesta que esta compra *emerge de la campaña navideña por acumulación de puntos por compras, para realizar una premiación directa al consumo de los clientes, siendo esta actividad una estrategia de ventas acorde a la normativa de la empresa y que forma parte de un costo relacionado con su actividad al tratarse de acciones por incrementar las ventas* (fs. 10 vta. del expediente), aspecto que no fue tomado en cuenta por el ente fiscalizador.

Sin embargo, teniendo en cuenta que la actividad de TRANSBEL S.A, es la **comercialización de cosméticos**, la compra efectuada para premiar al cliente o clientes con mayor consumo de productos, por supuesto que tiene relación directa y se encuentra vinculada a la actividad gravada. Consecuentemente la AGIT al levantar el reparo establecido por la Administración Tributaria en relación a la factura N° 390 emitida por COMSUR, consideró la previsión contenida en el art. 8 inc. a) de la Ley 843, que dispone que sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal, las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios o cualquier otra prestación o insumo de cualquier naturaleza en la medida en que se vinculen con la operación gravada, es decir aquella destinada a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen.

Sobre la nota fiscal de hospedaje, el demandante simplemente hace referencia a la misma, empero, no obstante de ello, revisados los



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 628/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

antecedentes se evidencia que la misma corresponde a la Factura N° 33531, emitida por Hotel Camino Real, consignando el nombre de Juan Lesevic, que conforme el Poder General de Representación que cursa a fs. 2758-2763 vta. del Anexo 12, resultaba ser el representante legal de TRANSBEL S.A., coligiéndose que el crédito fiscal de esta nota de hospedaje se encuentra vinculada a la actividad del contribuyente, haciéndose aplicable la disposición del art. 8 inc. a) de la Ley 843 citado en el párrafo precedente.

V.3. Facturas emitidas a otro NIT y otro nombre Código 2.- El actor en relación a estas facturas, señala que los reparos por estas facturas fueron dejados sin efecto en la Resolución del Recurso Jerárquico, sin considerar que las mismas no se encuentran giradas a nombre del contribuyente, ni tampoco registran el número de RUC, contraviniendo la Resolución Administrativa N° 05-0043—99 de 13 de agosto de 1999 que establece la obligación de consignar el número de RUC del comprador cuando éste sea sujeto pasivo del IVA y el inciso b) del art. 4 de la Ley N° 843.

Es necesario aclarar que el demandante no individualiza como en los otros casos las facturas validadas por la autoridad demandada y sobre las que la Administración Tributaria estableció cargos, por lo que de la revisión de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0341/2009, hoy impugnada, la AGIT haciendo uso de la facultad conferida por el art. 81 de la Ley N° 2492, que establece la valoración de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica procedió al análisis de las facturas Nos. 15753797, 16002973 y 16218771 emitidas por la Cooperativa Rural de Electrificación Limitada y las facturas Nos 8394903. 8128319 y 8265085 emitidas por SAGUAPAC.

Para el caso de las facturas emitidas por la Cooperativa Rural de Electrificación Limitada, el contribuyente presentó como prueba de descargo el contrato de alquiler del inmueble suscrito entre Jorge Bendel Telchi y TRANSBEL S.A., encontrándose las facturas a nombre del propietario del inmueble y por ello no consignaban el número de RUC (NIT) del contribuyente. Por ello, en un correcto análisis, la AGIT levantó el reparo de la Administración Tributaria sobre estas facturas al comprobar que el nombre consignado en ellas, correspondía al propietario del inmueble arrendado por el contribuyente para desarrollar su actividad.

Idéntica situación se presenta con las facturas emitidas por SAGUAPAC por servicios básicos de otro inmueble arrendado por TRANSBEL S.A. al propietario Enrique Javier Vargas Delos, sito en barrio Equipetrol de la ciudad de Santa Cruz con mas las líneas telefónicas, considerándolas idóneas para el crédito fiscal a favor del contribuyente.

V.4. Facturas sin medios fehacientes de pago Código 3.- Añadió que estas facturas fueron depuradas por la Administración Tributaria en vista que de la revisión de la documentación de descargo evidenciaron que estas facturas correspondían a fotocopias de documentos contables, comprobantes de pago y contratos de servicios de las facturas observadas, no encontrándose en esa revisión documentos “fuertes” como documentos contables de banco, o que lleven firma y sello del proveedor para poder ser utilizadas y validadas para el crédito fiscal.

En relación a los medios fehacientes de pago, el art. 70 num.4), 6) y 8) del Código Tributario (Ley 2492), entre las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, incluye el deber de respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, además de conservar en forma ordenada en el domicilio tributario los libros de contabilidad, registros especiales, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos e información computarizada y **demás documentos de respaldo de sus actividades**, facilitando las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación de la Administración Tributaria. Dicha norma es concordante con los arts. 25 num. 4) y 6), 36, 37 y siguientes del Código de Comercio, normativa efectivamente aplicable al caso de autos, en razón a que la actividad que realiza el contribuyente es comercial.

De la cita legal precedente, se concluye entonces que el concepto del medio fehaciente de pago no se restringe a los documentos bancarios, denominados por el demandante "*documentos fuertes*", pudiendo constituir medios fehacientes de pago otros documentos con los que el contribuyente demuestre que efectivamente se realizó la transacción, habiendo presentado TRANSBEL S.A. la documentación que discurre en el Anexo 13 de antecedentes administrativos, en el que constan Comprobantes Contables y Comprobantes de la Cuenta Bancos, recibos de alquiler y otros, documentación que fue verificada por el ente fiscalizador que consignó el sello de correspondencia entre la fotocopia y el original que fue revisado en el archivo del contribuyente y que, mereció el análisis pertinente por parte de la AGIT para arribar a la determinación de revocar parcialmente la resolución del recurso de alzada.

Finalmente, de la revisión de la resolución del recurso jerárquico AGIT-RJ 0341/2009 de 25 de septiembre de 2009, se establece que en ella, la autoridad demandada efectuó un análisis pormenorizado y detallado no sólo de las que fueron depuradas por la Administración Tributaria y validadas en esta instancia administrativa, si no de cada una de las facturas que fueron objeto del proceso de fiscalización, arribando a la conclusión de que, las facturas depuradas por el SIN resultaban válidas para la obtención del crédito fiscal a favor de TRANSBEL S.A.

En consecuencia, cuando la AGIT determinó evocar parcialmente la resolución de alzada, modificando la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa N° 17-00028-09 de 16 de marzo de 2009, por depuración de crédito fiscal IVA correspondiente a los periodos octubre, noviembre y diciembre 2004, **de Bs. 149.427** equivalentes a 99.469 UFVs, **a Bs. 969.429** equivalentes a 46.217 UFVs, incluyendo el impuesto omitido, intereses sanción por la conducta tributaria y multa por incumplimiento de deberes formales, no transgredió ninguna de las disposiciones legales citadas en la presente resolución que además se constituyen en fundamento jurídico de la presente sentencia.

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, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando



Estado Plurinacional de Bolivia
 Órgano Judicial

Exp. 628/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia
 Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
 Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
 Tributaria.

IMPROBADA la demanda DE FS. 48 A 51 y en su mérito, firme y
 subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0341/2009
 emitida el 25 de septiembre de 2009 por la Autoridad General de
 Impugnación Tributaria.

No suscriben los Magistrados Jorge Isaac von Borries Méndez, Gonzalo
 Miguel Hurtado Zamorano por emitir voto disidente, quien se constituyó en
 primer relator.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Romulo Calle Mamani
 DECANO

Antonio Guido Campero Segovia
 MAGISTRADO

Pastor Segundo Mamani Villca
 MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
 MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
 MAGISTRADA

Maritza Suintara Juaniquina
 MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
 MAGISTRADO



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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANISMO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA	
GESTIÓN: ...2015.....	
SENTENCIA N° ...329... FECHA 7 de julio.....	
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° ...1/2015.....	
Dr. Jorge I. von Borries Méndez Dr. Gonzalo M. Hurtado Zamorano	
VOTO DISIDENTE:	

MSc. Sandra Magaly Mendivil Bejarano