



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

28-03-17

9: 52

SALA PLENA

57

SENTENCIA: 335/2017.
FECHA: Sucre, 3 de mayo de 2017.
EXPEDIENTE: 119/2014.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Antonio Guido Campero Segovia.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 45 a 52, subsanada a fs. 58-59, en la que la Administración Tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1979/2013 emitida el 4 de noviembre, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fojas 112 a 121, réplica de fs. 126 a 129 y vlt., dúplica de fs. 133 a 134 y vlt., notificación al tercero interesado cursante a fs. 82, decreto de fs. 135, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

La Administración Tributaria demandante señaló que la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN fue notificada el 11 de noviembre de 2013 con La Resolución del Recurso Jerárquico AGIT/RJ 1979/2013, emitida el 4 de noviembre de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que resolviendo el Recurso Jerárquico interpuesto por el contribuyente Buganvillas Hotel Condominio SRL., en contra de la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0491/2013, que confirma la Resolución Determinativa N° 17-00410-12 de 26 de diciembre de 2012, revocó parcialmente la Resolución de Alzada, resultando lesiva a sus intereses por lo que, al amparo del art. 10 de la Ley N° 212 y arts. 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, aplicables en materia tributaria en virtud al art. 74-2) de la Ley N° 2492, plantea la presente demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Refirió que GRACO Santa Cruz, del SIN ejerciendo las facultades establecidas en los arts. 66 y 100 de la Ley N° 2492, emitió la **Orden de Verificación impositiva 00110VI04830**, a fin de verificar el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado IVA con relación a las Notas Fiscales observadas, respecto de los periodos enero, febrero, marzo, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre del 2008, del Contribuyente BUGANVILLAS HOTEL CONDOMINIO SRL, siendo notificado el 15 de agosto de 2011, otorgándosele el plazo de cinco días hábiles a fin de que presente las Declaraciones Juradas, libro de Compras de los periodos observados, facturas de compras originales detalladas en el anexo, medio de pago de las facturas observadas y otra documentación que el fiscalizador solicite durante el proceso de fiscalización.

El 15 de agosto de 2012, GRACO Santa Cruz, emitió la **Vista de Cargo N° 7912-720-0110VI04830-0184/2012**, notificada al contribuyente el 4 de

octubre de 2012, otorgándole un plazo de 30 días para la presentación de descargos y ofrecimiento de pruebas que considere necesarios, presentando el contribuyente el 1° de noviembre de 2012 documentación de descargo.

El 26 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria, considerando que el contribuyente no presentó la documentación necesaria para validar el crédito fiscal observado, emitió la **Resolución Determinativa N° 17-00410-12**, estableciendo una deuda tributaria sobre base cierta de UFVs 47.998, notificándose al contribuyente con este acto administrativo el 31 de diciembre de 2012 mediante cédula.

El contribuyente presentó Recurso de Alzada contra la Resolución antedicha, resolviendo la ARIT Santa Cruz mediante la Resolución **ARIT SCZ/RA 0491/2013 de 17 de junio**, confirmar la Resolución Determinativa impugnada.

El 9 de julio de 2013, el contribuyente interpuso Recurso Jerárquico contra la Resolución de Alzada, siendo resuelto por la AGIT mediante **Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1979/2013 de 4 de noviembre**, determinando revocar parcialmente la resolución inferior, dejando sin efecto las multas por incumplimiento de deberes formales según las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos, 49405, 48406, y 48551, por un total de 13.500 UFVs, equivalentes a Bs.24.296, así como la deuda tributaria correspondiente a las facturas N°s. 545, 430786, 430795, 430804, 460802 y 140, modificando en consecuencia la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa de 47.998 UFVs equivalentes a Bs.86.384, siendo esta parte de la Resolución de la AGIT, *a decir del demandante*, la que causa agravios y afecta al Estado Plurinacional Boliviano.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Aclarando que la demanda versa únicamente sobre las facturas y Actas de Contravención Tributarias validadas por la AGIT a favor del contribuyente, el demandante refirió que el 15 de agosto de 2012, fueron labradas las Actas por Contravenciones N°s. 48405, 48406 y 48551, al haber incurrido el contribuyente en el incumplimiento del deber formal de registro incorrecto de notas fiscales en el libro de compras IVA correspondiente a los periodos febrero, marzo, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2008, transgrediendo el art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10.0016.07, por lo que se aplicó la sanción para persona jurídica, establecida en el numeral 3.2 del anexo consolidado de la RND N° 10.0097.07 de 1,500 UFVs.

Transcribiendo el inciso iii del punto IV.3.1. de la Resolución del Recurso Jerárquico, anotó que el Principio de Tipicidad alegado por la autoridad demandada fue cumplido en la aplicación de la sanción al contribuyente, quién además no presentó los descargos para desvirtuar el incumplimiento en el registro de las notas fiscales, quedando demostrado que sí correspondió la aplicación de la sanción.

En relación al detalle de las notas fiscales observadas por la autoridad jerárquica, mencionó que en la Orden de Verificación con la que el



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 119/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

contribuyente fue debidamente notificado, se encontraba inserto el detalle de facturas observadas y los periodos correspondientes, siendo obligación del contribuyente contar con toda la documentación de respaldo y efectuar el llenado del Libro de la manera correcta, habiéndose respetado durante el periodo de verificación el debido proceso y el derecho a la defensa del contribuyente, periodo en el que se demostró que existió un crédito fiscal indebidamente apropiado por el sujeto pasivo.

Bajo el subtítulo "*Respecto al crédito fiscal depurado por la Administración Tributaria*", transcribiendo los arts. 76, 68, 99 de la Ley N° 2492, señaló que durante el proceso de verificación, de emisión de la Vista de Cargo y de la Resolución Determinativa, fueron valoradas todas las pruebas y documentación de descargo presentada por BUGANVILLAS HOTEL CONDOMINIO SRL., obteniéndose como resultado la depuración de algunas facturas y la validación de otras, aclarando que las depuradas no contaban con la prueba suficiente de descargo y arrojaron como resultado la determinación de una deuda tributaria.

Señaló que el contribuyente tenía la obligación de presentar ante la Administración Tributaria la documentación necesaria para demostrar la efectiva realización de la transacción, pues la observación codificada con el número "1" (transacción sin respaldo contable/financiero) fue aplicada a todas las facturas que fueron validadas por la AGIT, considerando además que en los procedimientos tributarios, la verdad material constituye una característica que se opone a la verdad formal que rige el proceso civil, principio que fue observado por la Administración Tributaria a momento de valorar los descargos presentados por el sujeto pasivo, quien, en definitiva *no demostró la realización efectiva de la transacción en la compra con las facturas observadas* (sic), demostrándose que las notas observadas no son válidas para el cómputo del crédito fiscal.

Añadió que el contribuyente en la etapa de descargo y ofrecimiento de prueba antes de la emisión de la Resolución Determinativa, presentó certificaciones de los proveedores respecto a las facturas observadas, empero, se advirtió que dichas certificaciones fueron emitidas por terceras personas ajenas a la transacción, que no son ni el titular del Número de Identificación Tributaria (NIT), ni el representante legal de las empresas proveedoras, existiendo diferencia entre los reportes de los libros de compras declarados por el contribuyente con los libros de ventas declarados por los proveedores, por lo que el contribuyente debió desvirtuar dicho extremo, demostrando que el crédito fiscal apropiado de las notas fiscales observadas, resultaba legítimo.

Finalmente, arguyó que la Resolución Determinativa revocada parcialmente por la autoridad demandada, se encuentra enmarcada dentro la normativa legal vigente y aplicable, no habiendo vulnerado el debido proceso y la seguridad jurídica del sujeto pasivo, siendo el Estado Boliviano el agraviado con la validación del crédito fiscal efectuado por la AGIT en relación a las notas fiscales N°s 545, 430786, 430795, 430804, 460802 y 140 y respecto a la decisión de dejar sin efecto la sanción establecida en las Actas por Contravenciones detectadas en el proceso de verificación.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque en parte la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1979/2013 de 4 de noviembre, en lo que a la validación de las notas fiscales observadas por la Administración Tributaria se refiere, así como a las multas por incumplimiento de deberes formales según las actas por contravenciones tributarias, debiendo en definitiva mantenerse firme la Resolución del Recurso de Alzada que confirmó en su totalidad la Resolución Determinativa 17-00410-12 de 26 de diciembre de 2012.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 12 de septiembre de 2014, que cursa de fs. 112 a 121, señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, consideró pertinente manifestar los siguientes extremos:

En relación a las Actas de Contravenciones Tributarias, señaló que la fundamentación de la Resolución del Recurso Jerárquico, desvirtuó lo expuesto por el demandante, cuando de la compulsión de los libros de compras IVA de Bugarvillas Hotel Condominio SRL, se evidenció que los mismos contienen toda la información exigida para este registro, ajustándose al formato y a la previsión del art. 47 párrafos I y II Numeral 2 de la RND N° 10-0016-07, empero, no obstante de ello, la Administración Tributaria en la Resolución Determinativa N° 17-00410-12 de 26 de diciembre de 2012, sancionó con la multa de 1.500 UFVs por periodo, por incumplimiento de deberes formales, sin considerar que la conducta del contribuyente no se enmarca en el tipo establecido en el sub numeral 3.2 del Numeral 3 del anexo consolidado de la RND N° 10-0037-07, más aún si se considera que bajo el Principio de Verdad Material, la Administración Tributaria, puede trascender más allá de lo que el contribuyente aporta como prueba de descargo, realizando las averiguaciones que considere necesarias a objeto de arribar a la verdad de los hechos económicos.

Manifestó que resulta necesario aclarar que el deber formal relacionado con la presentación de información de los libros de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci LCV, sin errores por periodo fiscal, mereció tipificación a partir de las modificaciones a la RND N° 10-0037-07, aprobadas mediante la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, por lo que en aplicación del Principio de Legalidad establecido en el art. 6, numeral 6 párrafo I de la Ley N° 2492, la sanción que impuso la Administración Tributaria contra el contribuyente, no se ajusta a derecho en vista que la conducta de éste no se encuentra prevista con una sanción en el ordenamiento jurídico vigente, por lo que no puede ser considerada transgresora de los arts. 70-4) de la Ley N° 2492 y 47 párrafos I y II de la RND 10-0016—07 de 18 de mayo de 2007.

Sobre el crédito fiscal depurado, agregó que solo fueron observadas las facturas 545, 430786, 430795, 430804, 460802 y 140, transcribiendo al efecto los puntos IV.3.2. iv, v, ix, xi, de la Resolución del Recurso Jerárquico, mientras que en lo referente a **las transacciones sin respaldo**



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 119/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

contable financiero, transcribió el punto IV.3.2.2., vii, ix, x y xii de dicha Resolución, para manifestar que resulta evidente que en el inicio del proceso de verificación, la Administración Tributaria solicitó las facturas originales, el libro e compras, las declaraciones juradas y los medios de pago, presentando el sujeto pasivo entre otros documentos, sus comprobantes de egreso, y libros mayores de la cuenta Caja General M/N, más la Administración Tributaria no los consideró suficientes como descargo, para el grupo de las 20 facturas cuya observación mantuvo en la Resolución Determinativa, con el argumento de que no se presentaron medios de pago, comprobantes de traspaso y de egreso, registros auxiliares, recibos de pago, libros de caja, libros mayores, etc., cuando el contribuyente, luego de su notificación con la Vista de Cargo, presentó adicionalmente recibos de caja y certificaciones de sus proveedores, que fueron extrañadas por la Administración Tributaria, entidad que mantuvo las observaciones sin precisar cual o cuales serían los documentos extrañados en cada caso.

Se añadió en la respuesta que la AGIT en busca de la verdad material, observó que la Resolución Determinativa, no expresa las razones para mantener observadas las compras realizadas por el contribuyente, así como tampoco expone las razones o causas del rechazo de los descargos presentados por el sujeto pasivo.

Reiterando el análisis de cada una de las facturas observadas por la entidad demandante y validada por la AGIT efectuado en la instancia del Recurso Jerárquico y citando la Resolución AGIT-RJ/0419/2913 de 5 de abril como parte del Sistema de Doctrina Tributaria y la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre emitida por Sala Plena de este Tribunal Supremo de Justicia como Jurisprudencia, concluyó la respuesta indicando que los argumentos del demandante no resultan evidentes, de modo tal que la Resolución de la AGIT fue dictada en sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso.

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. CONTESTACIÓN DEL TERCERO INTERESADO.

Conforme consta a fs. 82 del expediente, a horas 17:35 del día 4 de septiembre de 2014, se notificó al representante de Bugarvillas Hotel Condominio SRL, con la orden instruida de fs. 62 a 81 en su condición de tercero interesado a objeto de que asuma conocimiento de la causa, sin que se haya apersonado a la misma.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

A efecto de pronunciar resolución, debe tenerse en cuenta que el Procedimiento contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le causen agravio, logrando el restablecimiento de los derechos

lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, instancia en la que la autoridad jurisdiccional ejercerá el control de legalidad, oportunidad conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, de cuya revisión se establecen los siguientes extremos:

1.- El 15 de junio de 2011 GRACO Santa Cruz del SIN, emitió la Orden de Verificación Externa 0011OVI04830, a fin de verificar el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado IVA con relación a las Notas Fiscales observadas, respecto de los periodos enero, febrero, marzo, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre del 2008, del Contribuyente BUGANVILLAS HOTEL CONDOMINIO SRL, detallando las facturas observadas mediante Detalle de Diferencias, FORM 7520, siendo notificado el 15 de agosto de 2011 (fs. 2-6 del Anexo 4).

2.- El 26 de agosto de 2011, el sujeto pasivo, conforme consta el Acta de Recepción de Documentación de fs. 15 del Anexo 4, entregó al SIN 33 fotocopias de Form-200 IVA, 844 fotocopias de Libros de Compras (IVA), 41 fotocopias de facturas originales de compras y 57 fotocopias de Comprobantes de Egreso.

3.- La Administración Tributaria, en fecha 15 de agosto de 2012, emitió las Actas por Contravenciones Tributarias, vinculadas al Procedimiento de Determinación N°s 48405, 48406 y 48551 por incumplimiento del Deber Formal de Registro en Libros de Compras IVA correspondiente a los periodos fiscalizados, estableciendo en contra del contribuyente la contravención del art. 47 de la RND N° 10-0016-07 y la sanción de multa de 1.500 UFVs por cada uno de los periodos en aplicación del sub numeral 3.2 Numeral 3 inciso A) del Anexo de la RND N° 10-0037-07 (fs. 588, 589 y 590 del Anexo 6).

4.- La Administración Tributaria, emitió el Informe Final CITE: SIN/GGSCZ/DF/VI/INF/2347/2012 de 15 de agosto, estableciendo observaciones por Notas Fiscales observadas por falta de documentación contable y financiera, notas fiscales que no cumplen con aspectos formales, porque no fueron dosificadas de acuerdo a la información registrada en el módulo GAUSS, con número de autorización inválidos y fuera de rango de dosificación, notas fiscales que no se encuentran vinculadas con la actividad gravada del contribuyente, por lo que establece un reparo a favor del fisco de UFVs 103.204 equivalentes a Bs182.880, importe que incluye tributo omitido, intereses, la sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales revelados en el proceso de determinación (fs. 596 - 606 Anexo 6).

5.- En base al informe detallado precedentemente, la Administración Tributaria, el 15 de agosto de 2012, emitió la Vista de Cargo N° 7912-720-0011OVI04830-0184/2012, estableciendo sobre base cierta una deuda tributaria del IVA que asciende a la suma de 103.204 UFVs equivalentes a Bs182.880 que comprende los periodos y conceptos descritos en el Informe detallado en el punto que antecede, siendo notificado BUGANVILLAS CONDOMINIO SRL, el 4 de octubre de 2012 mediante cédula (fs. 607 - 618 del Anexo 6, 619 - 622 del Anexo 7).



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 119/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

6.- BUGANVILLAS CONDOMINIO SRL, mediante nota de 1° de noviembre de 2012 que discurre a fs. 624 a 628 del Anexo 7, presentó descargos a la Vista de Cargo, adjuntando la documentación que corre de fs. 630 a 806 del Anexo 7, consistente en certificaciones de emisión de facturas de diferentes proveedores.

7.- El 26 de diciembre de 2012, fue pronunciada la Resolución Determinativa N° 17-00410-12, estableciendo una deuda tributaria sobre base cierta de UFVs 47.998, equivalentes a Bs86.384, suma que además de las obligaciones impositivas correspondientes al IVA de los periodos enero, febrero, marzo, mayo, junio, julio agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2008, incluye tributo omitido, intereses, la sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales revelados en el proceso de determinación, notificándose al contribuyente con este acto administrativo el 31 de diciembre de 2012 mediante cédula (fs. 30 a 38 del Anexo 1).

8.- El contribuyente presentó Recurso de Alzada contra la Resolución antedicha, pronunciando la ARIT Santa Cruz la Resolución ARIT SCZ/RA 0491/2013 de 17 de junio, a través de la que determinó confirmar la Resolución Determinativa impugnada (fs. 142 a 156 vlta del Anexo 1, reiterada a fs. 9 a 23 vlta del expediente).

9.- El 9 de julio de 2013, el contribuyente en los términos del memorial del fs. 178 a 180 del Anexo 1, subsanado por memorial que corre a fs. 202 del Anexo 2, interpuso Recurso Jerárquico contra la Resolución de Alzada, siendo resuelto por la AGIT mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1979/2013 de 4 de noviembre, determinando revocar parcialmente la resolución inferior, dejando sin efecto las multas por incumplimiento de deberes formales según las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos, 49405, 48406, y 48551, por un total de 13.500 UFVs, equivalentes a Bs.24.296, así como la deuda tributaria correspondiente a las facturas Nos. 545, 430786, 430795, 430804, 460802 y 140, modificando en consecuencia la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa de 47.998 UFVs equivalentes a Bs.86.384. (fs. 229 a 245 del Anexo 2, reiterada a fs. 25-41 del expediente), resolución que originó la interposición de la presente demanda por la Gerencia Grandes Contribuyentes del SIN Santa Cruz.

V. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

En autos, analizados los actos acaecidos en sede administrativa, efectuando el control de legalidad a que se halla compelido el Tribunal Supremo de Justicia, con la facultad otorgada por los arts. 778 y ss, del Código de Procedimiento Civil, se identifican los siguientes puntos que hacen al objeto de la Litis:

1.- Si la autoridad demandada al dejar sin efecto las multas por incumplimiento de deberes formales en relación a las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos, 49405, 48406, y 48551, por un total de 13.500 UFVs, equivalentes a Bs.24.296, establecidas en la Resolución Determinativa N°

17-00410-12, de 26 de diciembre de 2012, transgredió el art. 47 de la RND N° 10.0016.07.

2.- Si la validación de las Notas Fiscales 545, 430786, 430795, 430804, 430802 y 140, efectuada por la Autoridad demandada, modificando la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa, consideró que la Administración Tributaria actuó en estricto cumplimiento de los arts. 76, 68, 99 de la Ley N° 2492.

VI. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

Cabe aclarar previamente, que la entidad demandante controvierte la decisión de la AGIT únicamente en cuanto a la revocatoria parcial de la Resolución de Alzada, que a su vez incide en la Revocatoria parcial de la Resolución Determinativa en relación precisamente a los dos puntos identificados como controversia, por lo que, de la revisión de antecedentes e ingresando al análisis de los puntos identificados como controversia en el caso de autos, se evidencia lo siguiente:

VI.1. En relación al primer punto objeto de la Litis.-

La Administración Tributaria demandante, sostiene que el 15 de agosto de 2012 fueron labradas las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos 48405, 48406 y 48551, por considerar el ente fiscalizador que el contribuyente BUGANVILLAS CONDOMINIO SRL, incurrió en el incumplimiento al Deber Formal de registro incorrecto de notas fiscales en el libro de compras IVA correspondiente a los periodos febrero, marzo, mayo, junio, julio agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2008, por lo que, transgredió el art. 47 de la RND N 10.0016.07, dejando sin efecto el monto correspondiente a las multas por incumplimiento a dicho deber formal, que asciende a la suma de 13.500 UFVs (trece mil quinientos Unidades de Fomento a la Vivienda) equivalentes a Bs24.296 (Veinticuatro mil doscientos noventa y seis Bolivianos).

Por su parte, la autoridad demandada al dejar sin efecto la multa por incumplimiento a deberes formales, sostuvo en la Resolución ahora impugnada que no correspondía grabar al contribuyente con este reparo, por cuanto su conducta no se subsumía a la previsión del art. 47 de la RND N° 10.0016.07, más aún si se consideraba que dicha disposición normativa fue modificada por otra similar N° 10-0030.11 de 7 de octubre de 2011 pronunciada con posterioridad al hecho generador de la obligación.

Entonces, es en este marco que ha de analizarse la controversia, a cuyo efecto se tiene que, el *“incumplimiento a un deber formal”*, ingresa en el campo de los actos tipificados como *“ilícitos tributarios”*, definidos como *las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el Código Tributario y demás disposiciones normativas tributarias.*

Del concepto anterior, se desprende que para que una acción u omisión sea considerada como ilícito tributario, necesariamente debe cumplirse el



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 119/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

presupuesto de la **tipificación**, es decir que, si una acción no se encuentra previamente descrita o "tipificada" en el ordenamiento jurídico como hecho o acto ilícito, no podría pretenderse la calificación del acto como tal, menos imponerse una sanción. Así establece el art. 6 numeral 6 parágrafo I de la Ley N° 2492 cuando al referirse a los Principios de Legalidad y tipicidad señala: "(Principio de Legalidad o Reserva de Ley). I. Sólo la Ley puede: 6. Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones (...)".

En la especie, la entidad demandante estableció en la Resolución Determinativa N° 17-00410-12, de 26 de diciembre de 2012, que el contribuyente transgredió el art. 47 de la RND N° 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, labrando en consecuencia las Actas por Contravenciones Tributarias ya referidas. Esta disposición normativa dispone: "*Se establece un libro de registro denominado Libro de Compras IVA en el cual se registrarán de manera cronológica las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes o documentos de ajuste obtenidos en el periodo a declarar y que respalden el crédito fiscal IVA así mismo para fines de información también se deberán registrar los montos del ICE, operaciones no gravadas, exentas u otras gravadas a tasa cero*". Bajo esta normativa, se tiene que BUGANVILLAS CONDOMINIO SRL, a momento de presentar la documentación requerida por el ente fiscalizador, presentó los Libros de Compra IVA, los que informan *el día, mes y año, Número de NIT del proveedor, nombre y razón social del proveedor, número de factura, de póliza, de autorización, código de control, importe total de la factura, importe correspondiente al ICE, importes exentos y importe neto y crédito fiscal generado*, más, no obstante de tal información, la Administración Tributaria castigó al contribuyente imponiéndole la sanción por incumplimiento de Deberes Formales, con una multa de 1.500 UFVs por cada uno de los nueve periodos fiscalizados.

De lo anterior se concluye que el contribuyente a momento de la presentación de la documentación requerida por la Administración Tributaria, presentó entre otra, los Libros a los que hace mención la RND N° 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, consignando el detalle exigido en el sub numeral 3.2 Numeral 3 inciso A) del Anexo de la RND citada, por lo que, ante tal cumplimiento, no correspondía se labren las Actas de fs. 588, 589 y 590 del Anexo 6 por Contravenciones Tributarias, vinculadas al Procedimiento de Determinación N°s 48405, 48406 y 48551 por incumplimiento del Deber Formal de Registro en Libros de Compras IVA, menos que se gravara al contribuyente con multa alguna, resultando entonces que el demandante no tiene razón cuando en el fundamento de su pretensión adujo tal incumplimiento por parte del contribuyente.

Resulta de vital importancia hacer constar que el Deber Formal que tiene que ver con la presentación del Libro de Compras IVA, a través del módulo Da Vinci LCV, sin errores por cada periodo fiscal, mereció tipificación como tal, recién a partir de las modificaciones de la RND N° 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, efectuadas por su similar N° 10-0030-11 emitida recién **el 7 de octubre de 2011**, es decir que, a partir de la fecha de su emisión puede ser considerada una conducta como Incumplimiento a Deber Formal y siendo que los periodos observados a BUGANVILLAS CONDOMINIO SRL datan de la **gestión 2008**, no puede pretenderse la

subsunción de la conducta del contribuyente a una normativa dictada tres años después de ocurrido el hecho. De hacerlo, se estarían transgrediendo los principios de Legalidad y Tipicidad a los que se adscribe el Código Tributario Boliviano, aspecto que permite al Tribunal Supremo de Justicia afirmar que la autoridad demandada al pronunciar la Resolución del Recurso Jerárquico materia de autos, ajusto su accionar a derecho.

VI.2. *Sobre la validación de las Notas Fiscales 545, 430786, 430795, 430804, 460802 y 140, efectuada por la Autoridad demandada, modificando la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa, no consideró que la Administración –tributaria actuó en estricta observancia de los arts. 76, 68, 99 de la Ley N° 2492.*

Este aspecto fue identificado como segundo objeto de la Litis, sobre el que la Administración Tributaria en su acción señaló que el reparo y observación establecidos sobre las Notas Fiscales 545, 430786, 430795, 430804, 460802 y 140, presentadas por el sujeto pasivo de la relación tributaria, se efectuó en estricto respeto de los arts. 76, 68 y 99 de la Ley N° 2492, referidos a la carga de la prueba que atañe a quien pretenda hacer valer sus derechos, en autos el contribuyente, a los derechos que le asisten, y a los requisitos con los que debe cumplir la Resolución Determinativa, en la que se estableció el reparo con el fundamento que el contribuyente no presentó medios de pago, comprobantes traspaso y de egreso, registros auxiliares, recibos de pago, libros de caja, libros mayores, libros diarios, inventarios, etc.

Por su parte, la AGIT, revocó esta parte del acto administrativo de la entidad demandante y validó las notas fiscales por considerarlas totalmente válidas para acceder al derecho del crédito fiscal IVA, correspondiendo entonces ingresar al análisis pertinente de cada una de estas notas fiscales, a fin de conceder razón al demandante o en su defecto negársela si de este análisis resulta que quién posee razón en sus fundamentos es la autoridad demandada.

Al fin señalado, en primer término debe tenerse presente los requisitos con los que debe cumplir una nota fiscal para ser sujeta de crédito, siendo el art. 8 inc a) de la Ley N° 843 que con meridiana claridad establece: *“Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras, 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”.*

Así también el art. 8 en su primer párrafo del DS. N° 21530 de 27 de febrero de 1987, Reglamentario de la Ley N° 843 sobre el mismo tema prevé: *“El crédito fiscal computable a que se refiere el artículo 8 inciso a) de la ley 843 es aquel originado en las compras, adquisiciones contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen vinculadas con la actividad sujeta al tributo”.*

En el marco legal descrito precedentemente, ingresando al análisis de las facturas depuradas por la Administración Tributaria y validadas por la AGIT, se tiene que la **Factura N° 545** (fs. 19 del Anexo 4), fue emitida por



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 119/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

“Super Sur Fidalga”, siendo observada en el proceso de fiscalización porque según la Administración Tributaria, no coincidía con el proveedor. Empero, conforme consta en el Libro de Compras IVA del contribuyente BUGANVILLAS (fs. 117 del Anexo 4), **la compra fue efectivamente realizada**, constando a fs. 126 del Anexo 3 la certificación emitida por el proveedor “Super Sur Fidalga” dando cuenta que dicha factura fue efectivamente emitida a nombre del contribuyente BUGANVILLAS CONDOMINIO, siendo coincidentes los datos entre la certificación y la factura, en cuanto a NIT del contribuyente, Numero de Autorización, fecha e importe de la compra, no siendo responsabilidad del sujeto pasivo de la relación tributaria que en el Informe de Ventas reportadas por el contribuyente emitido por el Sistema Informático del SIN que cursa a fs. 580 del Anexo 6, los datos consignados no coincidan con la factura, registros contables (Comprobantes de Egreso fs. 20 del Anexo 4 y Libro de Compras IVA fs. 117 del Anexo 4) del contribuyente y la certificación del proveedor.

En suma, la observación de la Administración Tributaria fue realizada únicamente en base al Informe del Sistema Informático, dato que es desvirtuado por los otros documentos mencionados precedentemente, por lo que, la AGIT validó el crédito fiscal emergente de la Factura N° 545 porque dicha Nota Fiscal cumplió con la previsión de los arts. 8 inc. a) de la Ley 843 y 8 del DS. N° 21530, no existiendo trasgresión alguna en la Autoridad demandada.

El análisis precedente es válido también en cuanto a las **Facturas N°s 430786, 430795, 430804, 430802** que cursan a fs. 7, 9, 11 y 13 del Anexo 3, éstas fueron emitidas por COTAS, al igual que el caso anterior, fueron observadas por el ente fiscalizador porque no coincide con el proveedor. Sin embargo, según la documentación de descargo presentada por el proveedor que discurre a fs. 19 del Anexo 3, Certificación del Proveedor COTAS, fs. 6, 8, 10 y 12 del Anexo 3, Recibos de Caja, en base a los que se realizaron el Registro en el Comprobante de Egreso y Libro de Compras IVA del Contribuyente, dan cuenta que BUGANVILLAS CONDOMINIO SRL., efectivamente realizó el pago por el servicio de Telefónica fija y móvil, nacional e internacional, por lo que no correspondía la depuración de la Administración Tributaria, privando al contribuyente del derecho al crédito fiscal en relación a dichas notas fiscales.

Finalmente sobre la **Factura N° 140** de fecha 13 de mayo de 2008, corresponde decir, que fue observada por la Administración Tributaria, conforme consta en la Vista de Cargo N° 7912-720-0011OVI04830-0184/2012, indicando que la misma fue emitida por Panadería La Boulangeri SRL, con NIT 149542029, evidenciándose de los descargos presentados por el contribuyente no ser cierta la afirmación del SIN, toda vez que esta Factura que discurre a fs. 56 del Anexo 4, fue emitida por Frial Guigui con NIT 3207829010, no existiendo en antecedentes la Factura observada por la Administración Tributaria, hecho que llevó a la AGIT validar la Factura 140 al estar respaldada con toda la documentación contable de BUGANVILLAS CONDOMINIO SRL y ante la ausencia de la Factura observada.

Efectuada la fundamentación precedente para resolver los puntos de controversia en el caso de autos, permite al Tribunal Supremo de Justicia afirmar que no encontró en la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1979/2013 de 4 de noviembre, que revocó los reparos establecidos en la Resolución Determinativa N° 17-00410-12, de 26 de diciembre de 2012 contravención a los arts. 76, 68, 99 de la Ley N° 2492, porque si bien es cierto que la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización observó esta normativa tributaria, dando la oportunidad al contribuyente a presentar los descargos que cursan en obrados respecto a sus derechos así como al debido proceso, cumpliendo la Resolución Determinativa con los requisitos previstos por el art. 99 de la Ley N° 2492, no es menos cierto que realizó una mala valoración de la prueba de descargo en relación a las facturas analizadas en este punto.

VII.- CONCLUSIÓN.

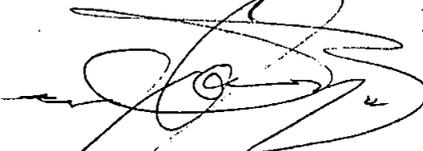
Que del análisis y fundamentación hasta aquí efectuados, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que no resulta evidente la afirmación del demandante cuando en el fundamento de su acción afirma que el sujeto pasivo no demostró la realización efectiva de la transacción en la compra con las facturas observadas, como tampoco podía establecerse en contra del contribuyente una sanción por incumplimiento al Deber Formal, por no poder subsumirse su conducta a una disposición legal pronunciada con posterioridad a la producción del hecho generador del tributo, por lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1979/2013 de 4 de noviembre, no incurrió en transgresión alguna de las normas jurídicas citadas, habiendo realizado una correcta y adecuada interpretación de las disposiciones legales en las que fundó su decisión.

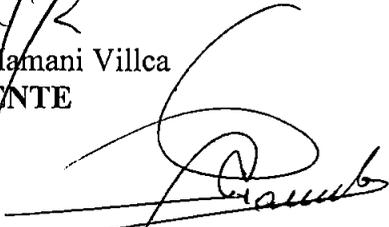
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en los artículos 4 y 6 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1979/2013 de 4 de noviembre de 2013.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.


Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE


Jorge Isáac von Borries Méndez
DECANO


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 119/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

[Signature]
Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

[Signature]
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

[Signature]
Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

[Signature]
Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

[Signature]
Maritza Suintura Juaniquina
MAGISTRADA

[Signature]
Eidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO



[Signature]
Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017.....
SENTENCIA N° 335... FECHA 3 de mayo.....
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2017.....

Conformer
VOTO DISIDENTE:

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