



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

[Firma manuscrita]



03-02-17
14:30

SALA PLENA

SENTENCIA: 338/2016.
FECHA: Sucre, 13 de julio de 2016.
EXPEDIENTE N°: 350/2013.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gabriel Arancibia Yucra contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Fidel Marcos Tordoya Rivas.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fojas 16 a 28, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0307/2013 de 5 de marzo (fojas 1 a 13 y vuelta), la contestación de fojas 66 a 70, la réplica de fojas 80 a 83, la dúplica de fojas 96 a 97, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

Que, Gabriel Arancibia Yucra, se apersonó por memorial de fojas 16 a 28, manifestando que interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0307/2013 de 5 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que confirmó la Resolución ARIT/CHQ/RA 0182/2012, pronunciada en recurso de alzada, que a su vez confirmó la Resolución Determinativa N° 17-000164-12, emitida por la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales.

En medio de una desordenada y extensa relación de hechos, hizo referencia a la Orden de Verificación Interna N° 0011OVI00107, en virtud de la cual la Administración Tributaria procedió a verificar la legalidad del crédito fiscal correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA), solicitándole asimismo la presentación de la información que detalla.

Agregó que en relación con los medios fehacientes de pago por las facturas emitidas por Comercial Lourdes y Comercial San Antonio, ambas casas comerciales con domicilio en la ciudad de Potosí, certificaron que el pago por las compras efectuadas por el ahora demandante, fue efectuado en efectivo, al contado; que sin embargo, la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa N° 17-000164-12 de 13 de julio, indicando que la documental presentada al respecto, es insuficiente.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Como fundamentos de la demanda, señaló lo que a continuación en síntesis se refiere:

Argumentó que la Administración Tributaria no cumplió con el mandato del artículo 100 de la Ley N° 2492, pues ante la duda debió fiscalizar a los emisores de las facturas; agregó que se vulneró el derecho al debido proceso, porque no fiscalizó ni sancionó a los verdaderos responsables de la emisión de las facturas.

Refirió haber cumplido con los tres requisitos que establece la norma para apropiarse del crédito fiscal, es decir, que la operación debe: **1.-** Estar respaldada con factura original o documento equivalente. **2.-** Que se encuentre vinculada con la actividad. **3.-** Que la transacción se haya realizado efectivamente. Que en este sentido, ambas casas comerciales dirigieron notas al SIN Chuquisaca, señalando que las facturas observadas pertenecen a compras realizadas por la Constructora Arancibia de acuerdo con su registro interno y que las copias de las facturas serían remitidas una vez que su contador se reintegre al trabajo, aunque la Administración Tributaria no exigió más el envío de dichas copias, exigiendo al contrario al ahora demandante, la demostración fehaciente de compra de los materiales de construcción.

Expresó que la autoridad demandada incurrió en indebida aplicación de la ley e incorrecta valoración de las pruebas, que presentó sus libros contables diarios y la confesión de los propietarios de las casas comerciales que vendieron los materiales de construcción; que además, se demostró haber pagado las compras con los documentos que cursan a fojas 84 y 125, así como de fojas 13 a 18 del expediente del recurso de alzada.

Citó los artículos 4, 8 y 15 de la Ley N° 843, así como el artículo 8 del Decreto Supremo N° 21530 y alegó que las facturas depuradas fueron emitidas por proveedores como son Comercial Lourdes y Comercial San Antonio, que tienen establecimientos en funcionamiento, con Número de Identificación Tributaria (NIT) y que las facturas emitidas han sido dosificadas por la Administración Tributaria. Añadió que dichas facturas cumplen con los requisitos previstos en el artículo 41 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07.

Manifestó que la Administración Tributaria no ha probado que las facturas presentadas por su empresa, no hayan sido emitidas por los proveedores, consignando otros importes en sus copias, o con diferentes fechas; que la Vista de Cargo no contiene hechos, actos, elementos y valoración como dispone el artículo 96 de la Ley N° 2492, por lo que se vulneró su derecho al debido proceso y la seguridad jurídica, consagrados en el parágrafo II del artículo 115 y en el artículo 117 de la Constitución Política del Estado, como en el numeral 6 del artículo 68 de la Ley N° 2492; Indicó que similar situación se presentó en la emisión de la resolución determinativa, que carece de los requisitos señalados en el parágrafo II del artículo 99 de la Ley N° 2492.

Citó los numerales 4 y 5 del artículo 70 del Código Tributario, en relación con las obligaciones del sujeto pasivo, desarrollando a continuación la argumentación sobre su cumplimiento; hizo referencia asimismo a la aplicación del artículo 81 del cuerpo normativo señalado, para decir al respecto, que lo expresado por la AGIT es contradictorio, pues por una parte señala que la documentación respalda las transacciones efectuadas, aunque luego indica que solamente una parte.

Sobre la aplicación del artículo 76 del Código Tributario, expresó que se castiga al comprador de buena fe que recibió facturas originales por la compra, dejando libres a los emisores que no cumplieron con su deber de



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 350/2013. Contencioso Administrativo.- Gabriel Arancibia Yucra contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

registrar sus ventas, reiterando que se deben tener en cuenta las literales de fojas 84 y 125 del cuadernillo de antecedentes.

Agregó que las facturas por sus compras incluyen el NIT de su empresa, con detalle que consigna la fecha de emisión, número de factura, número de la autorización y monto facturado; que pese a que la Administración Tributaria tiene facultades de investigación, control y fiscalización en virtud de lo dispuesto por el artículo 100 de la Ley N° 2492, efectuaron una injusta determinación, sobre una deuda ilegal en su contra. En este punto además hizo mención a la aplicación del principio de verdad material.

En cuanto a la aplicación de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07, puntualizó el inciso q) del artículo 3; el inciso e) del artículo; 4 el numeral 4 del artículo 7; y el artículo 41.

Respecto de la calificación de la conducta como omisión de pago, citó el artículo 165 del Código Tributario, alegando al respecto que quien no pagó o pagó de menos, es el proveedor y emisor de las facturas y que él como contribuyente, cumplió lo que determinan el inciso a) del artículo 4 y el inciso a) del artículo 8 de la Ley N° 843, no correspondiendo en consecuencia la sanción por omisión de pago a su empresa, sino a los emisores de las facturas.

Afirmó asimismo, que las facturas no pueden ser invalidadas por decisión unilateral de la Administración Tributaria, sino que se debe seguir un debido proceso ante un juez, alegando que existe una amplia línea jurisprudencial al respecto, pero sin citar resolución alguna; además, sostuvo que de acuerdo con el artículo 69 del Código Tributario, las facturas emitidas a su favor gozan de presunción de legitimidad.

Sustentó que el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), para aseverar que una factura carece de valor, debe demostrar el hecho en la vía ordinaria, de modo que mientras no exista una sentencia ejecutoriada que las invalide, deben ser reconocidas como válidas de acuerdo con lo que disponen el inciso a) del artículo 4 y el inciso a) del artículo 8 de la Ley N° 843.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial de demanda solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda, determinando la nulidad de obrados hasta la orden de verificación, a efecto que se proceda a fiscalizar a los proveedores, Comercial Lourdes y Comercial San Antonio; o en el pronunciamiento de fondo, revocando la resolución impugnada, disponiendo el reconocimiento del crédito fiscal generado e indebidamente depurado.

II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Que por providencia de fojas 33 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el

que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Cumplida la diligencia señalada el 29 de octubre de 2013 como consta a fojas 59, previa representación de fojas 57 y decreto de fojas 58, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fojas 61 y recibida según cargo de fojas 61 vuelta, por providencia de fojas 71 se dispuso su arrimo al expediente.

A continuación se determinó que a efecto de garantizar el derecho a la defensa del tercero interesado en la presente causa, previamente el demandante señale el domicilio real de la Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales, reservándose la consideración del memorial de contestación de fojas 66 a 70 y vuelta, hasta que se cumpla lo dispuesto precedentemente.

Subsanada la observación de fojas 71, se ordenó librar orden instruida a efectos de notificar con la demanda a la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, encomendando su diligenciamiento a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de Chuquisaca; cumplida la misma según se verifica a fojas 76, por providencia de fojas 77 se tuvo apersonado a Ernesto Rufo Mariño Borquez en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la Resolución Administrativa AGIT/0054/2013 de 8 de agosto (fojas 62 a 64); y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por el demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

A.- Describió el contenido del inciso a) del artículo 4, como el inciso a) del artículo 8 de la Ley N° 843 en relación con la generación del crédito fiscal y a la vinculación de las operaciones gravadas, es decir, las destinadas a la actividad por la que el sujeto pasivo resulta responsable del gravamen.

En concordancia con lo anterior, citó el artículo 8 del Decreto Supremo N° 21530, además que la Administración Tributaria, en observancia del artículo 64 de la Ley N° 2492, emitió la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07, citando su artículo 41.

Por ello, manifestó, existen varios requisitos que deben ser cumplidos para beneficiarse del crédito fiscal; uno de ellos es el de la existencia de una factura o documento equivalente, en relación con el hecho que las transacciones deben encontrarse vinculadas con la actividad del contribuyente, además que la transacción se haya realizado efectivamente



y que el contenido de la resolución impugnada tiene un análisis completo en apego a las disposiciones legales citadas.

B.- Sobre la depuración de facturas, afirmó que el sujeto pasivo no demostró si efectivamente la transacción fue realizada, además de la no presentación de documentos fehacientes de pago, no porque se trata de un requisito para su validez, sino que ante la incertidumbre sobre la realización de las compras, que si bien se pagaron en efectivo, puede ser demostrada con documentación contable como flujo de caja y registro de kardex del material adquirido.

Dijo que la contabilidad es un instrumento que brinda información sobre hechos económicos, financieros y monetarios, contando con instrumentos como registros diarios, kardex de inventarios, registros de mayor, registros auxiliares, contratos, liquidaciones, cheques, balances, hojas de trabajo, etc.

Expresó que las pruebas presentadas por el demandante, como ser las notas de sus proveedores y las declaraciones realizadas con reconocimiento de firmas ante Notario de Fe Pública, son solo una parte de la documentación que respalda las transacciones, que no permiten a la instancia jerárquica verificar contablemente la correspondencia de dichas transacciones, más aun aplicando lo dispuesto por el artículo 76 de la Ley N° 2492.

Manifestó asimismo que se advirtió que con la emisión de las facturas observadas, no se generó debito fiscal creando perjuicio al Estado, salvando el derecho del contribuyente a repetir esta deuda contra sus proveedores, pues reiteró que el sujeto pasivo no proporcionó la documentación contable suficiente que respalde sus compras.

Respecto de la valoración de la prueba, refirió la aplicación de las Leyes 2492 y 3092, que determinan que ella deberá ser presentada oportunamente y estar relacionada con los puntos que se pretende demostrar; pero que en el presente caso, no la presentó en la etapa de descargos, luego de la notificación con la Vista de Cargo, o aún después bajo juramento de reciente obtención, y que lo presentado no fue suficiente para demostrar materialmente las transacciones.

C.- En cuanto a la omisión de pago, indicó que el contribuyente realizó una apropiación indebida del crédito fiscal por compras en los períodos enero, febrero, marzo, abril, agosto, octubre y diciembre de 2008, es decir, que no pagó los impuestos correspondientes, sino que los descargó con el supuesto crédito fiscal acumulado, por lo que la calificación se adecua a la previsión del artículo 165 de la Ley N° 2492.

Indicó que en virtud de lo señalado, se evidencia que la demanda interpuesta, carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

II.1.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando

improbada la demanda interpuesta por Gabriel Arancibia Yucra, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0307/2013 de 5 de abril.

III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Continuando el trámite del proceso, mediante memorial de fojas 80 a 83, Gabriel Arancibia Yucra, presentó réplica, memorial que providenciado a fojas 84, dispuso tener por presentada la misma, corriéndose en traslado para la dúplica. A continuación, a través del memorial de fojas 88 a 90 y vuelta, se apersonó Grover Castelo Miranda, en representación de la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, acreditando su personería a través de la resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0595-13 de 31 de diciembre, memorial que providenciado a fojas 91, dispuso se tenga apersonado a Grover Castelo Miranda y en lo principal, se tendrá presente en resolución.

Presentada la dúplica por memorial de fojas 96 a 97, admitida la personería de Daney David Valdivia Coria en virtud de la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fojas 94); y siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

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 sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición 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.

En este marco legal, el artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*. Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento 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 en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 350/2013. Contencioso Administrativo.- Gabriel Arancibia Yucra contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia lo siguiente:

III.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Tributaria emitió la Orden de Verificación Interna 0011OVI00107 de 22 de febrero (fojas 2, anexo 2), dentro del proceso de determinación de apropiación de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA), de las facturas correspondientes al detalle adjunto a continuación (fojas 3).

III.2.- Luego se emitió la Vista de Cargo SIN/GDCH/DF/0011OVI00107/VC/007/2012 de 29 de febrero (fojas 196 a 200, anexo2), habiendo presentado el contribuyente los descargos de fojas 216 a 218 del mismo anexo.

III.3.- A continuación, se pronunció la Resolución Determinativa N° 17-000164-12 de 13 de julio (fojas 5 a 11, anexo 1), por la que se resolvió **DETERMINAR DE OFICIO, POR CONOCIMIENTO CIERTO** las obligaciones impositivas del contribuyente, respecto del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en las notas fiscales declaradas en los períodos enero, febrero, marzo, abril, agosto, octubre y diciembre de 2008, determinando reparos tributarios por un monto de UFV 44.333,- además de calificar la conducta del contribuyente como omisión de pago, sancionándole por este concepto, con el equivalente de UFV 31.201,- es decir, que en virtud de la resolución determinativa, se intimó al sujeto pasivo de la obligación tributaria a pagar la suma de UFV 75.534.

III.4.- Interpuesto recurso de alzada por Gabriel Arancibia Yucra, a través del memorial de fojas 20 a 22 del anexo 1, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, emitió la Resolución ARIT/CHQ/RA 0182/2012 de 26 de noviembre (fojas 57 a 63, anexo 1), por la que resolvió **CONFIRMAR** la Resolución Determinativa N° 17-000164-12 de 13 de julio.

III.5.- Deducido recurso jerárquico por el contribuyente, impugnando la resolución de alzada a través del memorial de fojas 78 a 79 del anexo 1, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución AGIT-RJ 0307/2013 de 5 de marzo (fojas 140 a 152 y vuelta, anexo 1), que determinó **CONFIRMAR** la de alzada, manteniendo en consecuencia firmé la Resolución Determinativa N° 17-000164-12 de 13 de julio que estableció el adeudo de UFV 75.534,- equivalente a Bs. 133.328.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con la supuesta vulneración que se hubiera producido al pronunciar la Resolución Jerárquica hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto: **1)** Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la resolución ahora impugnada confirmando la de

alzada, que a su vez confirmó la Resolución Determinativa N° 17-000164-12, incurrió en vulneración del derecho del contribuyente de apropiarse de crédito fiscal al depurar las facturas emitidas por Comercial Lourdes y Comercial San Antonio en la ciudad de Potosí, a su favor.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

V.1.- Análisis y fundamentación.

El demandante hizo referencia a lo dispuesto por el artículo 8 de la Ley N° 843 y el artículo 8 del Decreto Supremo N° 21530, precisando que los tres requisitos que se deben tomar en cuenta para la validación del crédito fiscal, son: **a)** Que la operación debe estar respaldada con factura original o documento equivalente; **b)** Que debe encontrarse vinculada con la actividad propia del contribuyente; y **c)** Que la transacción se haya realizado efectivamente, sosteniendo que los cumplió.

En relación con el crédito fiscal, el inciso a) del artículo 8 de la Ley N° 843, determina: *“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.**”* (Las negrillas son añadidas). Los dos primeros párrafos del artículo 8 del Decreto Supremo N° 27310, Reglamentario del Impuesto al valor Agregado (IVA), establecen: *“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.** A los fines de la determinación del crédito fiscal a que se refiere el párrafo anterior los contribuyentes aplicarán la alícuota establecida en el artículo 15 de la ley 843 sobre **el monto facturado de sus compras;** importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzado por el gravamen.”* (Las negrillas son añadidas).

En el caso de autos, además de la presentación de los descargos de fojas 216 a 218 del anexo 2, presentados por el contribuyente, al deducir recurso de alza por memorial de fojas 20 a 22 (anexo 2), presentó los documentos que cursan de fojas 13 a 18 (anexo 2), consistentes en la declaración de los propietarios de Comercial Lourdes y Comercial San Antonio, con reconocimiento de firmas ante Notario, de ser proveedores del contribuyente y de ser evidente que ellos emitieron las facturas que respaldan las compras de materiales de construcción, además de haber dirigido las notas de 22 de marzo de 2011 al Departamento de



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 350/2013. Contencioso Administrativo.- Gabriel Arancibia Yucra contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Fiscalización del Servicio de Impuestos Nacionales en la ciudad de Sucre, razones por las que sostuvo que la Administración Tributaria no cumplió con el mandato del artículo 100 de la Ley N° 2492.

Por otra parte, es evidente que cursan documentos de fojas 84 a 125 del anexo 2, entre los que se verifican los informes de fojas 87 a 90, remitidos por el Servicio de Impuestos Nacionales de Potosí a Sucre y en virtud de los cuales, se hizo conocer a Gabriel Arancibia Yucra, a través de la nota de 25 de agosto de 2011 (fojas 91), que debía *"...demostrar documentalmente la procedencia y cuantía de los créditos impositivos mediante Medios Fehacientes de Pago, Cheques, Comprobantes de Depósito Bancarios, Traspaso de Cuentas Bancarias, que respalden las transacciones económicas de las facturas..."*

Adicionalmente, se encuentran consultas de dosificación como también del padrón de contribuyentes, verificándose asimismo en las fotocopias de las facturas presentadas, que se encuentran consignadas a nombre de las mismas personas que efectuaron la el reconocimiento de ventas y se dirigieron a la Administración Tributaria reconociendo que emitieron las facturas en cuestión; en particular, precisamente a través de las literales de fojas 84 y 125 en las que los propietarios de las casas comerciales a que pertenecen las facturas, hicieron una relación de las que emitieron, con fecha, número de factura, orden de autorización y monto facturado; documentos que fueron de pleno conocimiento del Servicio de Impuestos Nacionales.

Como señala el inciso a) del artículo 4 de la Ley N° 843, el hecho imponible nace: *"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."*

En la especie, se realizó la operación como afirmó el contribuyente, él pagó al contado, los vendedores reconocieron haber vendido la mercadería y emitido las facturas, lo que implica que recibieron el pago por ella, resultando ilógico que la Administración Tributaria exija la demostración de existencia de medios fehacientes de pago, constituidos por documentos contables o mercantiles, cuando en los hechos todos los documentos que cursan en el expediente, como se señaló, constituyen también una forma de determinar fehacientemente que el precio fue pagado.

Lo que en realidad la norma establece específicamente, es que la validez del crédito fiscal está dada en función del monto facturado por las compras, lo que incluye que la factura deberá cumplir con los requisitos determinados reglamentariamente, además de encontrarse la compra, vinculada con la actividad sujeta al tributo. Al medio fehaciente de pago se puede arribar por diversos medios, no necesariamente contables o mercantiles, sino como en el caso presente, por declaración y reconocimiento de quien recibió efectivamente ese pago, quien a partir de lo cual, reconoce también ser responsable y encontrarse obligado al pago del tributo que se genere por la operación. Es decir, que en este sentido, el demandante cumplió con los requisitos señalados.

Que las facturas utilizadas por el demandante para apropiarse del crédito fiscal no hayan generado el débito necesario, no es su responsabilidad, sino precisamente de los emisores de las facturas, sobre quienes la Administración Tributaria tiene pleno conocimiento de su existencia, a quienes dosificó y autorizó la emisión de facturas; resulta ilógica la expresión de la autoridad demandada, en la parte final del sub numeral xxv del numeral IV.3.1. de la resolución impugnada, que dice: "...*salvando su derecho del Contribuyente a repetir esta Deuda contra estos proveedores.*" (Sic).

De acuerdo con la cita precedente, la Autoridad Jerárquica pretende cohonestar la ilegalidad de la actuación de los comerciantes a quienes la Administración Tributaria autorizó a emitir facturas, pues en conocimiento de los hechos como se plantearon, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 100 de la Ley N° 2492, el Servicio Nacional de Impuestos Nacionales tenía el deber inexcusable de investigar, controlar y fiscalizar los actos de los emisores de las facturas cuestionadas.

Es evidente y claro el contenido del artículo 76 de la Ley N° 2492; sin embargo, la Administración Tributaria y menos la Autoridad Jerárquica, no puede expresar la miope interpretación legocentrista y obtusa, de pretender desconocer la realidad porque el texto de la ley contiene una expresión; más aun tomando en cuenta que la legislación tributaria dispone que en la interpretación de sus normas, se aplicará la sana crítica, que al decir de Heberto Amilcar Baños: "*...las reglas de la sana crítica 'no son otras que las de la lógica, basadas en la ciencia, en la experiencia y en la observación, que conducen al juez a discernir lo verdadero de lo falso' (...)* se trata de '*criterios normativos (reglas, pero no jurídicas) que sirven al hombre normal, en una actitud prudente y objetiva (sana), para emitir un juicio de valor (...) acerca de una cierta realidad.*"

El artículo 41 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07, indica que las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, generarán crédito fiscal para los sujetos pasivos, cuando cumplan los siguientes requisitos: **a)** Sean originales. **b)** hayan sido dosificadas por la Administración Tributaria, consignen el Número de Identificación Tributaria (NIT) del emisor, el número de factura y el número de autorización. **c)** La fecha de emisión. **d)** Acreditar el número NIT o el número de la cédula de identidad cuando se trate de contribuyentes no inscritos en el padrón de contribuyentes. **e)** Consignar el monto facturado en numeral y literal, excepto cuando se trate de máquinas registradoras. **f)** Consignar el código de control cuando corresponda. **g)** Consignar la fecha límite de emisión. **h)** No presentar enmiendas, tachaduras, borrones e interlineaciones.

De la relación anterior y de la verificación de las fotocopias de las facturas correspondientes al caso de autos, se establece que las mismas contienen toda la información señalada en cuanto se trata de facturas para su emisión manual, por lo que como indica la norma reglamentaria, son válidas, sin que por otra parte quien reciba las facturas, esté obligado a conocer y saber si la información contenida en ellas es correcta o no, labor que corresponde a la Administración Tributaria como parte de sus facultades y deberes de control.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 350/2013. Contencioso Administrativo.- Gabriel Arancibia Yucra contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Por la razón anotada, el párrafo I del artículo 96 de la Ley N° 2492, determina: *“La Vista de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación...”*.

A su turno, de acuerdo con el mandato del párrafo II del artículo 99 del Código Tributario, la resolución determinativa *“...deberá contener como requisitos mínimos; lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente...”*.

En este sentido, resulta evidente la acusación vertida por el demandante en sentido de haberse vulnerado su derecho al debido proceso, garantizado por el párrafo II del artículo 115 y por el párrafo I del artículo 117 de la Constitución Política del Estado, lo que concuerda con el numeral 6 del artículo 68 del Código Tributario, pues si bien se admitió y adjuntó al expediente la información y pruebas recibidas por la Administración Tributaria, no merecieron valoración alguna, limitándose ella, como la Autoridad Jerárquica, a efectuar una aplicación vertical y cerrada de la norma.

Es evidente que entre los deberes del sujeto pasivo de la obligación tributaria se encuentran los señalados en los numerales 4 y 5 del artículo 70 de la Ley N° 2492, que consisten en respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos o instrumentos públicos, conforme se establezca en la normativa específica; y demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque se refieran a periodos fiscales prescritos.

En el caso presente y como ya fuera expresado en relación con la valoración de la prueba y la aplicación de la sana crítica, como dispone el artículo 81 del Código Tributario, además del principio de verdad material, la Administración Tributaria, como la autoridad impugnada, tomaron conocimiento de los hechos, pero además el Servicio de Impuestos Nacionales tiene en sus registros toda la información necesaria a efecto de cumplir efectivamente con sus facultades y deberes de verificación, control y fiscalización, recordándole por otra parte, que por mandato del artículo 200 de la Ley N° 2492, además de los principios en él expresados, son de aplicación en la materia los contenidos en el artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, N° 2341.

Sobre la comprensión del principio de verdad material, el Tribunal Constitucional Plurinacional, se ha referido a través de su Sentencia N° 1662/2012 de 1 de octubre de 2012, entre otras, a *“...aquella verdad que corresponde a la realidad, superando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada*

de juzgar a otro ser humano, o de definir sus derechos y obligaciones, dando lugar a una decisión injusta que no responda a los principios, valores y valores éticos consagrados en la Norma Suprema de nuestro país, a los que, todas las autoridades del Órgano Judicial y de otras instancias, se encuentran impelidos a dar aplicación, entre ellas, al principio de verdad material, por sobre la limitada verdad formal.”

En virtud de lo señalado precedentemente, la aplicación del principio de verdad material (hechos), no significa el desconocimiento o la inexistencia de la verdad formal (documentos); más al contrario, como sucede en el caso de autos, existe una acumulación de documentos constituidos en antecedentes administrativos, que son un reflejo de lo que fueron los hechos, existiendo la necesaria coherencia, que genera convicción y permite aplicar el principio de verdad material.

Adicionalmente, como establece la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07, en diversos puntos como: El inciso q) del artículo 3, sobre el hecho que la factura o nota fiscal, es el documento autorizado por la Administración Tributaria, que acredita una operación gravada por el IVA; el inciso e) del artículo 4, en relación con la facturación manual que es el caso de autos, cuya dosificación deberá ser pre-impresa por imprenta autorizada, siendo su autorización, competencia de la Administración Tributaria; y el artículo 41 sobre el que ya se fundamentó líneas arriba, constituyen normativa que determina la responsabilidad de la Administración Tributaria en la autorización para la emisión de facturas, y por ende de la relación del emisor de las facturas con el Servicio de Impuestos Nacionales, por lo que se reitera que es un despropósito y una forma de cohonestar una acción ilegal del emisor de la factura, el pretender requerir del contribuyente el pago del impuesto, pero además imponerle una sanción, para que este luego pueda repetir la obligación contra el emisor de la factura.

Si la Administración Tributaria y la Autoridad de Impugnación Tributaria actúan de la manera expresada, estarían claramente incumpliendo la ley, vulnerando principios constitucionales y violando expresamente el inciso c) en relación con los incisos e) y g) del artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, vulnerando a su vez derechos y garantías constitucionales del contribuyente, pues deben ser considerados adicionalmente los principios procesales en materia tributaria, de proporcionalidad y no confiscatoriedad, en concordancia con lo dispuesto por el parágrafo I del artículo 323 de la Constitución Política del Estado.

V.2.- En relación con la sanción impuesta por omisión de pago, de acuerdo con el artículo 165 del Código tributario, es evidente que quien no pagó o pagó de menos, es el proveedor y emisor de las facturas, de acuerdo con la amplia fundamentación precedente, ya se manifestó que la Administración Tributaria cuenta con toda la información a efecto de determinar la responsabilidad que corresponda a quien incumplió el deber omitiendo el pago.

Este Supremo Tribunal Supremo de Justicia ha expresado a través de la Sentencia N° 16/2015 de 23 de febrero, que: “...la alteración, falsificación e inhabilitación de la factura **constituye responsabilidad para el emisor y**



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 350/2013. Contencioso Administrativo.- Gabriel Arancibia Yucra contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

no para el sujeto pasivo de la relación tributaria, quien conforme al art. 22 de la Ley N° 2492, debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas en dicha Ley, no estando contemplada dentro de ellas la verificación de la validez y/o legalidad de las facturas... (Las negrillas son añadidas).

Asimismo, que respecto de la habilitación y dosificación previa de las facturas por la Administración Tributaria, **"...en ningún caso el cumplimiento de tal disposición corresponde al contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria, mas al contrario, quienes se hallan compelidos a tal cumplimiento son los emisores de las facturas, quienes deberán preocuparse de la observancia de estos aspectos."** (Las negrillas son añadidas). En la especie, la Administración Tributaria no probó que el contribuyente hubiera conocido que las facturas observadas hubieran tenido alguna irregularidad y que aun de ese modo las haya utilizado.

Por ello la norma tributaria contenida en el artículo 69 de la Ley N° 2492, determina: **"En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han cumplido sus obligaciones tributarias cuando han observado sus obligaciones materiales y formales, hasta que en debido proceso de determinación, de prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme a los procedimientos establecidos en este Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias."**

No es correcto que la Administración Tributaria y la Autoridad de Impugnación Tributaria pretendan no solamente cobrar el tributo a quien no corresponde o a quien le resulte más fácil o cómodo, afirmando que el contribuyente puede repetir la obligación contra el emisor de la factura, lo que ya de hecho significa un reconocimiento y una aceptación de la existencia de una irregularidad que en los hechos buscan validar; pero además, imponer una sanción por omisión de pago, sin haber demostrado que el sujeto pasivo es responsable de una acción punible, constituye un exceso que este Supremo Tribunal de Justicia no puede admitir.

V.3. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda; se concluye lo siguiente:

Por la fundamentación ampliamente expuesta, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al confirmar la resolución de alzada, que a su vez confirmó la Resolución Determinativa N° 17-000164-12 de 13 de julio, emitida por la Administración Tributaria, incurrió en vulneración del derecho del contribuyente de apropiarse de crédito fiscal al depurar las facturas emitidas a su favor por Comercial Lourdes y Comercial San Antonio en la ciudad de Potosí.

Por lo anterior, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0307/2013 de 5 de marzo, incurrió en interpretación errónea y aplicación indebida de normas

tributarias, en relación con la depuración del crédito fiscal apropiado por el demandante, derivado de las compras efectuadas a Comercial Lourdes y Comercial San Antonio, ambas con domicilio en Potosí.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los artículos 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda contencioso administrativa de fojas 16 a 28, interpuesta por Gabriel Arancibia Yucra, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia deja sin efecto la Resolución AGIT-RJ/0307/2013 de 5 de marzo, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), así como la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0182/2012 de 26 de noviembre, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) de Chuquisaca y la Resolución Determinativa N° 000164-12 de 13 de julio, emitida por la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales.

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

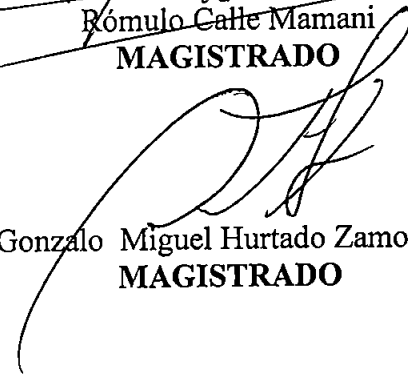
Regístrese, notifíquese y archívese.


Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO



Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

No suscribe por emitir voto disidente
Maritza Sunturá Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO



Auto mi



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 350/2013. Contencioso Administrativo.- Gabriel Arancibia Yucra contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
 ÓRGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
 SALA PLENA

GESTIÓN: 2016.....

SENTENCIA Nº 338... FECHA 13 de julio.....

LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2016.....

Dra. Maritza Suintwa Juengeme
 VOTO DISIDENTE:

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