



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

92

SALA PLENA

73-03-17

3047

SENTENCIA: 361/2017.
FECHA: Sucre, 3 de mayo de 2017.
EXPEDIENTE: 18/2014.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Maritza Suntura Juaniquina.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 66 a 73 vta., interpuesta por Enrique Martín Trujillo Velásquez en representación legal de la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1893/2013 de 14 de octubre, que cursa de fs. 18 a 45, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada legalmente por Daney David Valdivia Coria; la contestación cursante de fs. 113 a 117 y demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la Resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El representante legal de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN -en adelante la Administración Tributaria- señaló que, fue notificado con la Resolución impugnada el 23 de octubre de 2013, resolviendo el recurso jerárquico interpuesto por el contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A. impugnando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0605/2013 de 8 de julio, que a su vez, confirmó la Resolución Determinativa No. 17-00017-13 de 27 de febrero de 2013, emitida por la propia Administración Tributaria; por lo que se habilita la vía contencioso administrativa para demandar el control de legalidad de la citada Resolución impugnada, de conformidad a los arts. 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil (CPC), el art. 74.2 del Código Tributario Boliviano (CTB) y la SC 0090/2006 de 17 de noviembre.

Indicó que, la Administración Tributaria en uso de sus atribuciones y facultades conferidas por el CTB y dando cumplimiento a la Orden de Verificación 0011OVI03598, procedió a la verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias relativas al impuesto al valor agregado (IVA) producto de notas fiscales observadas, por parte del señalado contribuyente; producto de la verificación sobre base cierta, se comprobó que el mismo no determinó el IVA conforme a ley, consignando en sus declaraciones juradas datos que difieren de los verificados. Agrego que, presentados los descargos del contribuyente se emitió la Vista de Cargo 7912-720-0011OVI03598-0729/2012, para posteriormente emitirse la referida Resolución Determinativa que determinó una deuda tributaria de Bs. 24.578.- (veinticuatro mil quinientos setenta y ocho 00/100 bolivianos) a favor del fisco; esta última resolución -como se relató ut supra-, genero

3

la cadena de impugnaciones realizadas por el contribuyente que desencadenó en la emisión de la Resolución Jerárquica ahora impugnada.

Finalmente, indicó que la Resolución Jerárquica impugnada dispuso revocar parcialmente la Resolución de Alzada y, en consecuencia, modificó el adeudo tributario establecido por la referida Resolución Determinativa, dejando sin efecto el tributo omitido de Bs. 2.441.- (dos mil cuatrocientos cuarenta y un 00/100 bolivianos) de los periodos fiscales noviembre y diciembre del año 2008, y la multa por incumplimiento de deberes formales de UFV's 300.- (trecientos 00/100 unidades de fomento a la vivienda); manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria de UFV's 9.121.- (nueve mil ciento veintiuno 00/100 unidades de fomento a la vivienda) equivalente a Bs. 16.547.- (dieciséis mil quinientos cuarenta y siete 00/100 bolivianos) por IVA del período fiscal diciembre de 2008, que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales; lo cual provocó agravios a los intereses del Estado Plurinacional de Bolivia.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Expresó que, de manera superficial la AGIT pretende validar el crédito fiscal de las facturas observadas por la Administración Tributaria bajo el principio de verdad material y sin considerar la verdad formal o principio de sometimiento pleno a la ley, estando ambas ligadas de manera absoluta, ya que de lo contrario, se estaría desconociendo las formalidades procedimentales que por ley se encuentran establecidas y son de cumplimiento obligatorio; bajo ese entendido se tiene que la Resolución Jerárquica impugnada no puede pretender validar y valorar notas fiscales que incumplen la normativa tributaria, más aún si el contribuyente no presentó descargos valederos y legales, sin tomar en cuenta lo establecido en el art. 81 del CTB.

Expresó que, el contribuyente presentó como descargos los siguientes documentos: **a)** Comprobantes de egreso y libros mayores, sin notariar, que reflejan pagos a varios proveedores en efectivo y sin firma de los mismos; **b)** Registros contables de la provisión de los pasivos y no así los pagos realizados; y, **c)** Extracto de cuenta financiera donde se muestra el retiro de la caja de ahorro del contribuyente, pero no presenta la operación de las transferencias a las cuentas financieras de los funcionarios. Agregó que, estos descargos son insuficientes para validar las notas fiscales observadas.

Respecto a la factura observada No. 216 emitida por Natalhie Vanessa Eguez Justiniano, alegó que la misma no fue presentada en documento original, por lo que se incumplió lo establecido en el art. 41.I de la Resolución Normativa de Directorio (RDN) 10.0016.07, fundamentado en los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843 y los arts. 4 y 8 del DS 21530; Luego expresa "... con excepción de la factura N° 216 que fue presentada por el sujeto pasivo cuya observación se deja sin efecto."(sic).

Respecto de las facturas observadas Nos. 1920 y 1922, emitidas por Benny Mariamma; y, 213 y 216 emitidas por Natalhie Vanessa Eguez Justiniano; manifestó que las mismas no fueron dosificadas por la Administración



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 18/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

Tributaria y/o están fuera del rango de dosificación, incumpliendo los requisitos formales establecidos en el art. 41.I.2 y III de la RDN 10.0016.07, que en el marco de lo previsto en los arts. 14 de la Ley N° 843 y 13 del DS 21530, reglamenta las condiciones de utilización del crédito fiscal contenido en facturas, notas fiscales o documentos equivalentes; por lo que esas facturas no serían válidas para crédito fiscal.

Respecto de las facturas observadas Nos. 1920 y 1922, emitidas por Benny Mariamma; 213 y 216, emitidas por Natalhie Vanessa Eguez Justiniano; y, 171, emitida por Patricia Sedano; alegó que el contribuyente no demostró que las transacciones se hayan realizado efectivamente y que los controles cruzados no tienen por finalidad determinar la validez del crédito fiscal, sino realizar simplemente el cruce del débito crédito de las facturas y que las observaciones a la validez de las notas fiscales se exponen formalmente en la Vista de Cargo, a lo que el sujeto pasivo debe presentar los descargos correspondientes, no teniendo las notas fiscales validez por sí mismas para el cómputo del crédito fiscal porque la onerosidad y la transmisión de dominio debe respaldarse con documentación contable. Agrega que, el sujeto pasivo debe demostrar que la transacción efectivamente se ha realizado en cumplimiento a lo dispuesto en los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843, 8 del DS 21530, 70.4 y 5 del CTB, así como la carga de la prueba prevista en el art. 76 del CTB; disposiciones concordantes con los arts. 36, 37 y 40 del Código de Comercio, es decir que todo comerciante debe llevar obligatoriamente los libros diario, mayor, inventario y balances, cumpliendo con el encuadernado y foliado ante Notario de Fe Pública, por lo que, toda transacción debe estar respaldada mediante documentación pública o privada que justifique y la compra venta de bienes y servicios.

Finalmente, sobre la multa por incumplimiento de deberes formales por el Acta 54767, expresa que la misma tiene respaldo en el art. 47.I de la RDN 10.0016.07, sobre el libro de compras y ventas IVA y el formato aplicado para el registro de las transacciones, lo cual fue desconocido por la AGIT.

I.3. Petitorio.

Solicitó se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1893/2013, en lo referido a revocación parcial que se dispuso en este acto administrativo; y, en consecuencia, se declare firme y subsistente la Resolución de "Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0522/2013 que confirma la Resolución Determinativa 17-00017-13..." (sic).

II. De la contestación a la demanda.

El representante legal de la AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente, señalando que, no obstante que la Resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos y los argumentos de la demanda se sujetan a los del recurso jerárquico, cabe remarcar y precisar que si se valoró la normativa señalada en el presente caso, señalando los arts. 8 y 15 de la Ley N° 843 y 8 del DS 21530, y que la prestación de servicios contiene las obligaciones de hacer y de dar, que en su configuración están sujetas a la voluntad de las partes, establecida a través de un contrato verbal o escrito, por lo que, para la materialización del hecho imponible, se tiene que este debe realizarse en

territorio nacional, las partes deben conocer sobre el inicio y la finalización de la prestación, fijar un precio y respaldo con factura original y documentación contable, que permitan demostrar la efectiva transacción y no una simulación de acto jurídico de acuerdo al art. 8.II del CTB.

Asimismo, después de argumentar respecto al impuesto a las utilidades empresariales (IUE) en concordancia con los principios de contabilidad generalmente aceptados; respecto a la factura No. 216, emitida por Natalhie Vanessa Eguez Justiniano, indicó que la misma se presentó en original, cumpliendo con lo establecido en el art. 4 de la Ley N° 843; en lo que respecta a las facturas no dosificadas por la Administración Tributaria y/o fuera de rango de dosificación, alegó que no es motivo suficiente para la depuración del crédito fiscal IVA, toda vez que, el cumplimiento de dicha obligación le corresponde al emisor de la nota fiscal; finalmente, respecto que el contribuyente no demostró que las transacciones se hayan realizado efectivamente, manifestó que se evidenció de las planillas de pago a proveedores, planilla de traspasos, extracto de caja de ahorro, planilla de traspasos y planilla detalle para pago de proveedores, que se hicieron traspasos parciales a la cuenta de Natalhie Vanessa Eguez Justiniano y que el saldo fue cancelado en efectivo, consignándose la firma de la beneficiaria en conformidad, pagó último que de manera general fue contabilizado en el comprobante de transacción correspondiente.

Finalmente, agrega que, la documentación proporcionada por el sujeto pasivo, conforma el art. 76 del CTB logra demostrar la validez del crédito fiscal IVA, emergente de la aplicación de los arts. 8 de la Ley N° 843 y 8 del DS 21530; por lo que, se puede verificar que los argumentos del demandante no son suficientes y que la Resolución Jerárquica impugnada fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, no existiendo lesión ni agravio de derechos.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbadamente la demanda y, en consecuencia, de declare firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1893/2013.

III. Réplica y dúplica.

Mediante memorial de réplica, cursante de fs. 141 a 144 vta., se apersonó Boris Walter López Ramos, en representación legal de la Administración Tributaria, quien reiteró los argumentos contenidos en la demanda contencioso administrativa.

Por memorial de dúplica, corriente de fs. 148 a 149 vta., el representante legal de la AGIT señaló que, el sujeto pasivo adjuntó a su recurso jerárquico fotocopias simples de los contratos de servicios y el acta de recepción de documentos relacionada a la Orden de Fiscalización 001OFE00057, por lo que se constató por el principio de verdad material que esa documentación estaría en poder de la propia Administración Tributaria, aspecto confirmado por la Vista de Cargo emitida en ese proceso y que fue adjuntada como prueba; siendo que esa documentación



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 18/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

permitió demostrar la validez del crédito fiscal IVA emergente de la aplicación de los arts. 8 de la Ley 843 y 8 del DS 21530. Asimismo, indico que la Administración Tributaria, al invocar el principio de sometimiento pleno a la ley, planteó un nuevo argumento que no fue motivo de impugnación en instancia administrativa, por lo que no corresponde su consideración en aplicación del principio de congruencia.

IV. Intervención del tercero interesado.

Por memoriales presentados el 30 de junio de 2014 y 10 de febrero de 2015, cursantes de fs. 133 a 135 vta. y 158, se apersonaron Patricia Andía Méndez y Eduardo Kilibarda, en representación de la Corporación Educativa Santa Cruz S.A., contestando negativamente a la demanda contencioso administrativa y exponiendo lo siguiente:

Sobre las Facturas Nos. 1920 y 1922, emitidas por Benny Mariamma, expresaron que el emisor cometió un error al imprimirlas al consignar equivocadamente el número de autorización y que, de conformidad a la RDN 10-0016-07, esa es responsabilidad de la emisora, por lo que no se puede pretender la depuración de crédito, más aún si la propia Administración Tributaria ya sancionó a dicha emisora; asimismo, la transacción consignada en la factura No. 1920 fue sustentada por el comprobante de egreso No. 081118 y su cobro de pago en la Boleta de Honorarios de noviembre 2008, que consigna el mismo monto de dinero u contiene el sello de caja y la firma de conformidad de la interesada; en lo que respecta a la transacción consignada en la factura No. 1922, la misma fue sustentada en pagos parciales a depósito en la cuenta de la beneficiaria, como se puede corroborar en el registro contable y en el extracto de la caja de ahorro, siendo el saldo cancelado en efectivo, tal y como lo refleja la planilla detalle de pago a proveedores, conteniendo la firma de la beneficiaria y que el comprobante de transacción registra de forma general el pago de la planilla total.

Sobre la factura No. 213, emitida por Natalhie Vanessa Eguez Justiniano, alegaron que -como se describió supra- los errores del emisor de la nota fiscal no pueden ser atribuibles al beneficiario del crédito fiscal de acuerdo a los arts. 3 y 15 de la RDN 10-0016-07, y que tal extremo pudo verificarlo la Administración Tributaria fiscalizando al proveedor, lo que no hizo obviando el principio de verdad material; asimismo, indicaron que esta transacción está sustentada en el comprobante de egreso No. 81117 y su cobro en Boleta de Honorarios de noviembre 2008, en la cual se consigna el monto de dinero y contiene el sello de caja y la firma de conformidad de la interesada.

Sobre la factura 216, emitida por Natalhie Vanessa Eguez Justiniano, la misma se presentó en original e indicaron nuevamente que los errores en su dosificación no son atribuibles al beneficiario del crédito fiscal; asimismo, esta transacción se encuentra sustentada en las planillas de pago a proveedores, de trasposos y detalle para pago de proveedores, así como en el extracto de caja de ahorro, documentos que evidencian el pago parcial en depósitos a cuenta y el pago en efectivo a la interesada, todo contabilizado en el comprobante de transacción correspondiente y que además consta la firma de la misma.

Sobre la factura No. 171, emitida por Patricia Sedano, la misma fue sustentada por contrato de servicios suscrito con la misma en calidad de consultora académica, transacción respaldada por el registro contable de egreso correspondiente y su cobro en efectivo mediante boleta de pago; consignándose el monto pagado, el sello de caja y la firma de conformidad de la interesada.

Finalmente, respecto del Acta de infracción No. 54767, indicaron que se pretende sancionar la omisión de las facturas observadas mediante libro de compras IVA, aspecto que no tiene sustento en la propia RDNA 10-0016-07, ya que se sanciona el deber de presentar dicho documento o de presentarlo fuera del plazo establecido, por lo que ninguna de la normativa utilizada se ajusta a los hechos en consideración del principio de tipicidad.

Por todo lo expuesto, solicitaron que se confirme la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1893/2013, por corresponder en virtud del valor justicia y la Constitución Política del Estado, haciendo notar que el monto liquidado por esta Resolución ya fue pagado en su totalidad a la Administración Tributaria, por lo que ya quedo extinguida la deuda tributaria, por lo que actuaron como buenos contribuyentes, respetuosos de las disposiciones de la autoridades competentes; a lo cual adjuntaron boletas de pago al SIN.

V. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

1. Por Orden de Fiscalización 0011OVI3598, en la modalidad Operativo Específico Crédito IVA, con alcance al crédito fiscal contenido en las facturas detalladas por los períodos fiscales de enero a diciembre de 2008, se inició la fiscalización contra el contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A., requiriendo la presentación de declaraciones juradas, libros de compras y ventas, facturas de compras originales que fueron declaradas como crédito fiscal y medios de pago de las facturas observadas.
2. El 9 de noviembre de 2012, el contribuyente solicitó la ampliación del plazo para la presentación de la documentación requerida, la cual fue rechazada por Proveído 24-03115-12 de 28 de noviembre de 2012; por lo que, la Administración Tributaria emite las siguientes Actas por Contravenciones Tributarias: **a)** Acta 54755, por el incumplimiento al deber formal de registro de compras en libros IVA; **b)** Acta 54767, por el incumplimiento a la presentación del Libro de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci; y, **c)** Acta 54768, por el incumplimiento a la entrega de la documentación requerida durante la fiscalización.
3. Por nota presentada el 22 de noviembre de 2012, el sujeto manifestó a la Administración Tributaria que la documentación solicitada durante la fiscalización ya fue entregada, excepto la correspondiente a los periodos julio, noviembre y diciembre, todos del año 2008, ya que la misma fue entregada el 15 de noviembre de 2012, según consta en la acta de recepción de documentación emitida por la propia Administración Tributaria.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 18/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

4. La Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo 7912-720-0011OVI03598-0720/2012 de 23 de noviembre, la cual fue notificada al contribuyente el 30 de igual mes y año; por lo que, éste último presentó nota de descargo, argumentando la nulidad de la referida Vista de Cargo, que no le correspondía la sanción establecida en el Acta 54766 por encontrarse los Libros de Compra debidamente legalizados y que presentó la documentación requerida, no correspondiendo el Acta 54768 igualmente.
5. Por Resolución Determinativa 17-00017-13 de 27 de febrero de 2013, la Administración Tributaria determinó sobre base cierta la deuda tributaria por la suma de UFV's 13.547.- (trece mil quinientos cuarenta y siete 00/100 unidades de fomento a la vivienda), equivalentes a Bs. 24.578.- (veinticuatro mil quinientos setenta y ocho 00/100 bolivianos), por tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multas por omisión de pago e incumplimiento de deberes formales, relativos a los períodos fiscales noviembre y diciembre, ambos del año 2008. .

VI. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

La problemática legal sujeta se resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos: **a)** Si las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, que presenten errores de impresión o no estén debidamente dosificadas por la Administración Tributaria, son válidas para generar crédito fiscal; **b)** Si el contribuyente no demostró que las transacciones vinculadas a las facturas observadas se hayan realizado; y, **c)** Determinar si la omisión de registro de facturas en el Libro de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci LCV, incumpliendo la obligación establecida en los arts. 47 y 50 de la RND 10-0016-07, se adecúa al incumplimiento del deber formal de presentación de toda la información, establecida en el Subnumeral 4.2.2 de la RND 10-0037-07, incorporado por la RND 10-0030-11.

VI.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 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 el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en

su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de **juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria**, 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; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la Ley 620.

VI.1. Sobre el sistema probatorio adoptado en materia tributaria.

Previamente a resolver la problemática planteada, es necesario señalar lo establecido en el primer párrafo del art. 81 del CTB, que dispone: *“Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad...”*, en este sentido el **sistema probatorio adoptado en materia tributaria es el sistema libre o de sana crítica**, en contraposición del sistema probatorio tasado, mediante el cual se determina la forma de valoración de los medios probatorios del proceso; es así que, como instancia de control de legalidad, este Tribunal no cuenta con criterios legales para determinar si en sede administrativa se valoró legalmente la prueba, puesto que el sistema de valoración es libre y de acuerdo a la sana crítica; **solamente podríamos pronunciarnos acerca de criterios de admisibilidad de los elementos probatorios y su consideración respecto a los requisitos contenidos en el propio art. 81 del Código mencionado**, salvo que sea evidente una vulneración de los principios básicos de la lógica y la razón común, situación ante la cual se estaría vulnerando el principio de debido proceso, en sus reglas de motivación y fundamentación de la resolución administrativa de acuerdo al art. 211 del CTB.

Además, es necesario considerar que el principio de verdad material, consagrado en el art. 180.I de la Constitución Política del Estado (CPE) y previsto en el art. 4 inc. d) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), es un criterio de optimización para la correcta impartición de justicia, tanto judicial como administrativa, el cual es utilizado por la autoridad al momento de valorar la prueba en busca de llegar a la verdad material de los hechos para emitir una resolución debidamente motivada; por ello, este principio se encuentra estrictamente vinculado al sistema probatorio adoptado legalmente para guiar la actuación judicial o administrativa, que en materia tributaria es el sistema libre o de sana crítica; asimismo, su aplicación no significa vulnerar el principio de legalidad o de sometimiento pleno a la ley, porque se entiende que opera dentro de los márgenes de la misma. Al respecto, la SCP 1198/2014 de 10 de junio, entendió lo siguiente:

“El principio de verdad material previsto por el art. 4 inc. d) de la LPA, determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, la decisión de la Administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 18/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones. La tarea investigativa de la administración pública, en todos los casos sometidos al ámbito de su jurisdicción, debe basarse en documentación, datos y hechos ciertos con directa relación de causalidad, que deben tener la calidad de incontrastables, en base a cuya información integral la autoridad administrativa con plena convicción y sustento, emitirá el pronunciamiento que corresponda respecto al tema de fondo en cuestión.

(...)

Del razonamiento precedente, se establece que no son conducentes con el contenido del principio de verdad material la pasividad de la administración que pretenda encontrar justificativo en la inactividad o negligencia de la parte, pues el principio de verdad material obliga: 1) A no limitarse únicamente a las alegaciones y demostraciones o probanzas del administrado; 2) A no descartar elementos probatorios con justificaciones formales, cuando se trata de hechos o pruebas que sean de público conocimiento, cuyo mínimo de diligencia obliga a la administración pública a adquirirlas o tomarlas en cuenta; 3) A no desconocer elementos probatorios aduciendo incumplimiento de exigencias formales como la presentación en fotocopias simples, sobre documentos que estén en poder de la administración o que por diferentes circunstancias éstos se encuentren en otros trámites de los que puede rescatarse y que la administración pueda verificarlos por conocer de su existencia o porque se le anoticie de ella”.

Por todo lo señalado e **ingresando a resolver el objeto de controversia referido a si el contribuyente no demostró que las transacciones vinculadas a las facturas observadas se hayan realizado**, se tiene que la Administración Tributaria comenzó indicando que la AGIT no debió considerar elementos probatorios como comprobantes de egreso y libros mayores sin notariar que reflejan pagos a varios proveedores y sin firma de los prestadores de servicio, como registros contables y extractos bancarios; consideraciones que llevaron a la Administración Tributaria a depurar las Facturas Nos. 1920, 1922, 213, 216 y 171; sin embargo, de la lectura de la Resolución Jerárquica impugnada, se tiene que la AGIT sí consideró dichos elementos probatorios y los valoró conjuntamente a otros documentos como contratos de prestación de servicios, comprobantes de egresos, boletas de pago con sello de caja y firma de los prestadores de servicio y planillas de pago a proveedores; la valoración conjunta de toda esa documentación y la contratación de los datos que consignan, permitió a la AGIT determinar que sí se demostraron las transacciones vinculadas a las facturas descritas, cumpliendo con lo dispuesto por los arts. 8 de la Ley N° 843, 8 del DS 21530 y 70.1 y 2, y 76 del CTB.

En mérito a lo señalado y de acuerdo a la naturaleza y finalidad del proceso contencioso administrativo, como instancia de control de legalidad; es decir, de puro derecho, y al no contar con etapa probatoria, es que en cumplimiento del art. 81 del CTB, que adopta el sistema libre o de sana crítica para la valoración de la prueba, y al no haberse expresado como agravios cuestiones de admisibilidad, pertinencia y oportunidad de la prueba o falta de valoración de prueba tasada conforme a la ley, este

Tribunal no puede volver a valorar la prueba cuestionada por la Administración Tributaria, porque no corresponde a la naturaleza del presente proceso; por lo que se respeta la valoración realizada por la AGIT, como instancia competente y facultada para tal acto, y se tiene por demostradas las transacciones vinculadas a las facturas Nos. 1920 y 1922, emitidas por Benny Mariamma; 213 y 216, emitidas por Natalhie Vanessa Eguez Justiniano; y 171 emitida por Patricia Sedano.

VI.2. Sobre la validez de las facturas o notas fiscales para Crédito Fiscal.-

En referencia a la validez del crédito fiscal, de acuerdo a norma existen "Otros requisitos" que deben ser cumplidos para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara ante la Administración Tributaria: **1)** La existencia de la factura original; **2)** Que la compra se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; y; **3)** Que la transacción haya sido efectivamente realizada. En el presente caso de los antecedentes administrativos descritos en el acápite anterior, se pone en evidencia el cumplimiento del primer requisito; sin embargo, el mismo no es suficiente para considerar su validez de conformidad a la normativa vigente.

Sobre este detalle, las disposiciones vigentes y los principios generales del derecho tributario nos permiten concluir que el cómputo de un crédito fiscal en el IVA está determinado a la existencia real de una operación que en principio se encuentre respaldada por un documento debidamente emitido, correspondiendo al responsable que pretende hacer valer los mismos, demostrar dicha existencia cuando ello esté en duda y sea requerido de manera fundada por el Fisco. En tal merito, no alcanza con cumplir con las formalidades que requieren las normas, pues adicionalmente, cuando ello sea necesario, deberá probarse que la operación existió, pudiendo recurrirse a cualquier medio de prueba procesal: libros contables, inventario de la firma, pericias, que la operación se ha pagado y a quién, particularmente si se utilizan medios de pago requeridos, como cheques propios o transferencias bancarias, entre otros.

En referencia a este punto, para una mejor comprensión de los actos administrativos de la Administración Tributaria, en referencia al incumplimiento de los requisitos del crédito fiscal; la Ley 843 en su art. 4 inc. a), señala que: *"El hecho imponible se perfeccionará: a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente"*; por su parte, el inc. a) del art. 8 de la misma Ley, establece que: *"Del impuesto determinado por la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el artículo 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida."*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 18/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

Solo 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”.

De la normativa glosada precedentemente, se establece que la obligación tributaria está determinada por el hecho imponible, en este caso, son las normas tributarias las que regulan y determinan cuáles son los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones tributarias, tomando en cuenta que no solamente se considera la existencia material del objeto del hecho imponible, sino todo el conjunto de circunstancias que dan origen a la obligación tributaria, para el efecto, deben de acreditarse estos hechos imponibles a través de notas fiscales que demuestren que efectivamente se han realizado las operaciones; sin embargo, debe tomarse en cuenta que el crédito fiscal que en este caso es el monto del IVA 13%, consignado en las facturas de compra, que sirven para descontar en debito fiscal que debe de realizar el sujeto pasivo de este impuesto; porcentaje que se obtiene de aplicar la alícuota o tasa del impuesto a todas las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obra, o por prestación de servicios que se hubieran realizado, en la medida que vinculen con las operaciones gravadas y sobre las cuales se acrediten a través de la factura, que se ha pagado el IVA; sin embargo, este crédito fiscal, debe de cumplir requisitos indispensables, determinados en las normas antes referencias.

Ahora bien, del análisis y revisión de la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, se conoce que la Administración Tributaria observó las **Nos. 1920 y 1922, emitidas por Benny Mariamma; y, 213 y 216 emitidas por Nathalie Vanessa Eguez Justiniano**, porque no fueron dosificadas por la Administración Tributaria y/o están fuera del rango de dosificación, sobre este punto, es pertinente aclarar a la Administración Tributaria, que si bien es cierto que la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, en su art. 41, Numeral II, establece que una factura no dosificada no es válida para el cómputo del crédito fiscal, se debe tener presente que el contribuyente no cuenta con los elementos para verificar que esta condición sea cumplida por el emisor de la nota fiscal, habiendo demostrado el sujeto pasivo en el presente caso, por las **facturas Nos. 1920; 1922; 213; y, 216**, que la transacción se realizó y que los aspectos formales de observación de las referidas facturas, obedecen al incumplimiento en el que incurrieron las proveedoras, pudiendo la Administración Tributaria, con base en la documentación aportada por la Corporación Educativa Santa Cruz S.A., sancionar a las responsables de la emisión de las facturas observadas; consecuentemente, se ha demostrado el origen del crédito fiscal de las referidas Facturas, según disponen los numerales 6 y 7 del art. 70 de la Ley N° 2492.

A mayor abundamiento, cabe considerar que la verdad material según la uniforme doctrina: *“es aquella que busca en el procedimiento administrativo, el conocimiento de la realidad, de esa verdad, en la acepción latina del término veritas: lo exacto, riguroso. No permite contentarse con el mero estudio de las actuaciones sino que deben arbitrarse los medios por los cuales, al momento del dictado de la decisión, se conozcan todas aquellas cuestiones, permitiendo así el conocimiento exacto o lo más aproximado a los*

hechos que dieron origen al procedimiento". (ABELAZTURY, CILURZO, Curso De Procedimiento Administrativo Abeledo-Perrot Pag. 29).

En ese contexto, de la normativa y de los antecedentes mencionados, se establece que las proveedoras Benny Mariamma y Vanessa Eguez Justiniano, si bien emitieron facturas sin cumplir aspectos formales, en relación a la información contenida en dosificaciones autorizadas por el SIN; empero, tal error de carácter formal, no puede ser atribuido al contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A., pues las facturas observadas por la Administración Tributaria, no fueron emitidas por éste, sino por quien concedió en favor de dicha entidad educativa el servicio solicitado; en consecuencia, las obligaciones tributarias y/o presentación de declaraciones juradas en la forma y plazo establecido por ley, constituye responsabilidad exclusiva del emisor, contra quien la Administración deberá proceder conforme corresponda, por ello no puede privársele del derecho a la obtención del crédito fiscal, como tampoco puede atribuirse responsabilidades que como se ha establecido en la Resolución Jerárquica impugnada, son de competencia de terceros y no del sujeto pasivo, pues obrar de manera contraria, transgrede el principio de la buena fe contenido en el art. 69 del CTB, que señala: "*En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han observado sus obligaciones materiales y formales hasta que en debido proceso de determinación, prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme los procedimientos establecidos en este Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias*", pues la Administración Tributaria no tomó en cuenta que el contribuyente es únicamente responsable en la recepción y pago de las facturas extendidas por sus proveedores, por ser ellos los emisores de la facturas, bajo ese entendido, los errores de emisión que presentan las facturas antes señaladas son atribuibles al emisor de dichas notas fiscales, lo que si bien genera un incumplimiento de deber formal, no impide que las mismas sean consideradas válidas para crédito fiscal, debiendo sancionarse a los verdaderos responsables (emisor de la factura), mediante sumarios contravencionales, en aplicación de los arts. 160 y 162 de la Ley N° 2492 y 17.I y Anexo A) de la RND 10-0037-07.

VI.3. Otras consideraciones.

La AGIT dejó sin efecto el Acta 54767, por considerar que los arts. 47 y 50 de la RND 10-0016-07 establecen el registro y formato que mínimamente debe cumplir el **Libro de Compras IVA en físico**, y que debe ser remitido mediante Software Da Vinci LCV, y que este aspecto no se adecuaría al tipo contravencional dispuesto en el Subnumeral 4.2.2 de la RND 10-0030-11, incorporado por la RND 10-0037-07, por no contravenir el deber formal de "*Presentación de toda la información de los **Libros de Compras y Ventas IVA** a través del Módulo Da Vinci-LCV, en el plazo establecido, por período fiscal*" y no estar ninguna de esa normativa vinculada a la supuesta omisión de registro de las facturas observada por la Administración Tributaria.

Esa determinación fue reclamada como agravio por la Administración Tributaria; empero, no argumenta adecuadamente en qué error de interpretación o aplicación de la norma habría incurrido la AGIT,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

limitándose solamente a citar el art. 47 de la RND 10-0016-07 y expresar que: *"Por lo tanto habiéndose comprobado el incumplimiento de deberes formales señalados y toda vez que la Autoridad de Impugnación Tributaria General hace una interpretación errónea de la normativa, situación que nos causa agravios; pues de la norma señalada precedentemente se establece con claridad que lo señalado por la autoridad de Impugnación General carece de fundamento"* (sic). A lo que se debe agregar que la AGIT, además señaló que: *"...se debe tener en cuenta que en el proceso de verificación, la Administración Tributaria obtuvo información de su sistema SIRAT que contiene la información sobre las facturas declaradas por el sujeto pasivo e informadas por el Módulo Da Vinci, por lo que no es correcta la apreciación sobre la omisión de registro de las facturas Nos. 1920, 213, 171 y 211"*, fundamento que no fue considerado en la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Administración Tributaria y que desvirtúa totalmente el fundamento del Acta 54767.

Finalmente, respecto a la observación realizada a Factura No. 216, emitida por Nathalie Vanessa Eguez Justiniano, por no ser presentada en original, la Administración Tributaria admitió que la misma si fue respaldada con el documento original, expresando lo siguiente: *"... con excepción de la factura N° 216 que fue presentada por el sujeto pasivo cuya observación se deja sin efecto"*, afirmación que consiente lo resuelto por la AGIT al respecto.

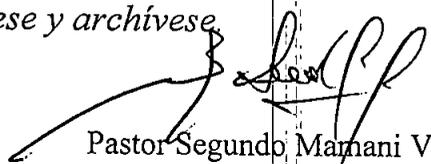
V. Conclusión.

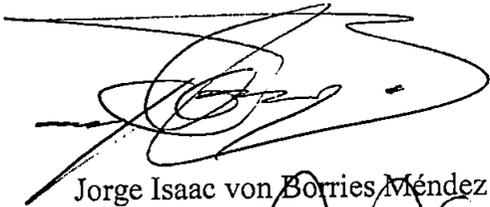
En mérito al análisis precedente, este Tribunal concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1893/2013 de 14 de octubre, resolviendo confirmar la Resolución de Alzada, dejando sin efecto legal la depuración de las Facturas Nos. 1920 y 1922, emitidas por Benny Mariamma; así como de las facturas Nos. 213 y 216, emitidas por Nathalie Vanessa Eguez Justiniano, realizó una correcta valoración e interpretación de la normativa aplicada, como ya se explicó precedentemente, en resguardo de los principios que rigen el procedimiento administrativo y precautelando el debido proceso.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la Ley 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 66 a 73 vta., interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN y; en consecuencia, **se mantiene firme y subsistente** la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1893/2013 de 14 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

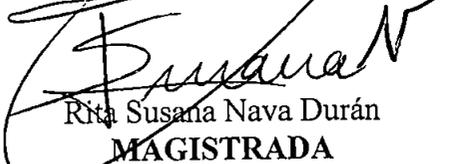

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Remulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Caspiero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suntura Juanicquna
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

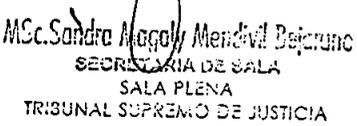



Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017.....
SENTENCIA Nº 361..... FECHA 3 de mayo.....
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2017.....

Conforme
VOTO DISIDENTE:


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