



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

22-03-17

3:27

## SALA PLENA

**SENTENCIA:** 439/2017.  
**FECHA:** Sucre, 6 de junio de 2017.  
**EXPEDIENTE:** 235/2014.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Fidel Marcos Tordoya Rivas.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contenciosa administrativa de fojas 17 a 20 y vuelta, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2188/2013 de 9 de diciembre (fojas 2 a 13 y vuelta), el memorial de contestación de fojas 42 a 44 y vuelta, la réplica de fojas 70 a 71, la dúplica de fojas 75 y vuelta, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

### I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

Que, Grover Castelo Miranda, en su condición de Gerente Distrital a.i. de la Gerencia Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0595-13 de 31 de diciembre (fojas 1), se apersonó por memorial de fojas 17 a 20 y vuelta, manifestando que dentro el plazo previsto por el artículo 780 del Código de Procedimiento Civil, y al amparo de los artículos 70 de la Ley N° 2341, 778 y siguientes del mencionado Código de Procedimiento Civil, aplicables a la materia por disposición del artículo 74, numeral 2 de la Ley N° 2492, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2188/2013 de 9 de diciembre.

#### 1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

Que cumpliendo con la ejecución de la Orden de Verificación N° 1012OVE00001, se notificó al contribuyente "Club Deportivo Universitario San Francisco Xavier de Chuquisaca", con NIT: 142403028, en la modalidad de Verificación Débito Fiscal Impuesto al Valor Agregado (IVA) y su efecto en el Impuesto a las Transacciones (IT), correspondiente a los periodos fiscales de enero, febrero, abril y mayo de 2011, provocando que dicho club presente los documentos solicitados el 10 de marzo de 2012, conforme consta en el Acta de Recepción y Devolución de Documentos.

Señaló que de acuerdo a la nota Cite: SIN/GNF/DNIF/NOT/0059/2012, Informe Cite: SIN/GNF/DNIF/INF/0008/2012 e información obtenida del Sistema Integrado de Recaudo para la Administración Tributaria (SIRAT2) y GAUSS, Form. 1500 Solicitud de Dosificación, Consulta de Dosificación y Resoluciones Administrativas, se constató en función al alcance definido por la modalidad de revisión, que no se determinaron los impuestos conforme lo establece la normativa a la fecha de los hechos generadores, verificándose sobre base cierta que las Declaraciones Juradas IVA originales correspondientes a los periodos revisados fueron presentadas de

acuerdo a normativa vigente a las fechas de los hechos generadores, según lo señalado en el artículo 10 de la Ley N° 843, artículo 10 del Decreto Supremo N° 21530 y Decreto Supremo N° 25619, con saldo a favor del Fisco cancelado, excepto la Declaración Jurada Form. 200 (IVA), periodo mayo de 2011 que fue presentada con saldo a favor del Fisco no cancelado.

Que se constató la existencia de notas fiscales prevaloradas dosificadas con importe Cero, que fueron giradas en el Libro de Ventas IVA también con valor Cero en los periodos de revisión, verificándose también la habilitación, formato y registro del Libro de Ventas IVA, no determinándose incumplimiento a deber formal, por lo que de acuerdo a la documentación de respaldo a las dosificaciones (Form. 1500 solicitud de dosificación y consulta de dosificación), se constató que el contribuyente dosificó notas fiscales prevaloradas masivas con valor Cero, incumpliendo lo establecido en el artículo 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0025-09.

Que según el Sistema GAUSS el contribuyente no realizó inactivación de las notas fiscales prevaloradas dosificadas con valor Cero en los periodos de revisión, siendo las cantidades de notas fiscales solicitadas utilizadas en totalidad de lo requerido y habilitadas por la Administración Tributaria, por lo que para la determinación de ingresos omitidos por notas fiscales prevaloradas con valor Cero en los periodos referidos, se tomó en cuenta la información contenida en el Informe Cite: SIN/GNF/DNIF/INF/0008/2012 y anexo a la Orden de Verificación Externa, determinándose que el contribuyente percibió ingresos por las actividades de espectáculos públicos de los periodos referidos, por un total de Bs.23.000,00, siendo el impuesto omitido por pagar de Bs.2.990.00, importe que no fue registrado en el Libro de Ventas IVA y consiguientemente no fue consignado en las Declaraciones Juradas.

Que del análisis del extracto tributario del SIRAT2 y las Declaraciones Juradas Form. 400 (IT) de los periodos observados, se verificó que el contribuyente cumplió con la presentación según lo determinado en los artículos 77 de la Ley N° 843 y 7 del Decreto Supremo N° 21532, verificándose en los periodos de abril y mayo de 2011, que las Declaraciones Juradas fueron presentadas con saldo a favor del Fisco no cancelado, por lo que para el Impuesto a las Transacciones alcanza también a Bs.23.000,00, determinándose un impuesto omitido de Bs.690,00.

Que se estableció una diferencia entre el importe de ingresos percibidos y no declarados en su totalidad por el contribuyente en las Declaraciones Juradas Form. 200 y 400 (IVA e IT) de los periodos objeto de verificación, debido a dosificaciones autorizadas con valor Cero durante la vigencia de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0025-05, generando que se emita el Informe Final SIN/GDCH/DF/IF/VI/INF/00161/2113 y la Vista de Cargo SIN/GDCH/DF/1012OVE00001/VC/00067/2013, conteniendo una deuda tributaria por concepto de DF-IVA e IT por omisión de ingresos percibidos y no declarados en su totalidad en los periodos de revisión de Bs.4.817,00, equivalentes a 2.668 UFV, importe que incluyó tributo omitido e intereses, así como también la sanción del ilícito tributario



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 235/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales  
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

calificado como contravención por omisión de pago al 100%, que alcanzó 2.285 UFV, otorgándole al contribuyente un plazo de 30 días para la presentación de descargos, los cuales fueron presentados el 27 de febrero de 2013.

Que se emitió la Resolución Determinativa N° 17-00265-13 de 26 de abril de 2013, donde la Administración Tributaria consideró que los descargos no eran válidos para desvirtuar los reparos, determinándose una deuda de Bs.9.191, siendo esta resolución impugnada en instancia de Alzada, donde se confirmó la misma a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0194/2013 de 9 de septiembre, provocando que el contribuyente presente recurso jerárquico que fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la cual dispuso revocar la resolución de Alzada y dejar sin efecto la Resolución Determinativa.

## **I.2. Fundamentos de la demanda.**

**I.2.1.-** Señaló que a criterio de la autoridad demandada, no tendría que considerarse el artículo 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00025-09, respecto a la dosificación de facturas, ya que no se habrían configurado los hechos generadores del IVA e IT, de tal manera que no se habría generado el débito fiscal, sin tomar en cuenta que dicha resolución se encuentra plenamente vigente y tiene aplicación obligatoria para el universo de contribuyentes.

Refirió que la Administración Tributaria durante la realización del procedimiento de fiscalización actuó conforme a las facultades conferidas en el Título II, Capítulo I, artículo 66 de la Ley N° 2492, habiéndose iniciado el procedimiento de fiscalización con la Orden de Verificación, cumpliéndose el procedimiento normado en todas sus etapas procesales, respetando los derechos del contribuyente, emitiendo la Vista de Cargo, que fue debidamente notificada, dándole al contribuyente la oportunidad de presentar descargos, no siendo evidente que se haya dejado al contribuyente en una situación de inseguridad jurídica.

Manifestó que en relación a la supuesta transgresión del principio de legalidad, corresponde manifestar que dentro el proceso de fiscalización, se constató que el contribuyente en su comportamiento fiscal incumplió el artículo 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00025-09, que establece que las entradas de cortesía tienen necesariamente que tener un importe, sobre el cual deben pagarse los impuestos de Ley, por lo que el cálculo de reparos efectuados contra el contribuyente responden al hecho de que en los periodos de revisión, se dosificó notas fiscales pre valoradas masivas con valor cero, incumpliendo con la citada norma.

Continuó señalando que a pesar que la Resolución Normativa de Directorio referida, se encontraba vigente en los periodos observados, según el Sistema GAUSS, el contribuyente conociendo que no debía utilizar entradas con valor 0, no realizó inactivación de las notas fiscales prevaloradas dosificadas con valor 0, por lo que la cantidad de notas fiscales solicitadas fueron utilizadas en su totalidad, siendo ese el motivo por el cual a tiempo de efectuarse el proceso de fiscalización y cálculo de la deuda tributaria, se asignó a la cantidad dosificada el importe menor de

otras facturas dosificadas, tomando en cuenta que dichas facturas prevaloradas dosificadas con valor cero, hubiesen sido preimpresas con el menor valor asignado a las entradas del total de la dosificación, dando lugar a que el contribuyente distribuya entradas con un valor 0, contraviniendo la normativa que regula la dosificación u autorización de notas fiscales, por lo que no declaró los impuestos que le correspondía declarar y pagar a favor del fisco.

Finalmente agregó que corresponde aclarar respecto a las Resoluciones Normativas de Directorio Nros. 10-0016-07 y 10-00025-09, que ambas resoluciones datan de fechas distintas, la primera corresponde al 14 de diciembre de 2007 y la segunda al 30 de diciembre de 2009, es decir que ambas tienen un espacio vigente distinto, debiendo considerarse que la segunda en su artículo 8 deroga el artículo 55 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-17, referido precisamente al valor que deben contener las entradas dosificadas como de "cortesía", determinándose que las mencionadas entradas de cortesía, deben necesariamente consignar un importe, por lo que en el presente caso no existe ningún conflicto de aplicación de normas, ya que la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00025-09, derogó en parte a la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, en consecuencia la única normativa que debe ser tomada en cuenta a efectos del tratamiento de las entradas de cortesía es la última emitida, es decir la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00025-09.

### **I.3. Petitorio.**

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda contenciosa administrativa, y que consiguientemente se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2188/2013 de 9 de diciembre, manteniéndose firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0194/2013 y la Resolución Determinativa N° 17-000265-13.

## **II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.**

Que, 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 través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite al Club Deportivo Universitario San Francisco Xavier de Chuquisaca, en su condición de tercer interesado a efecto que se apersona al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fojas 42 a 44 y vuelta, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 235/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales  
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fojas 40) y teniéndose por respondida la demanda en forma negativa, 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 la demandante, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos; y que la parte demandante pretende inducir a error y que no obstante, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

**II.1.-** Señaló que respecto a los vicios denunciados, es necesario señalar que conforme la compulsas de los antecedentes administrativos, se evidenció que la Orden de Verificación N° 1012OVE00001, establece que el alcance del proceso iniciado contra el Club Deportivo Universitario comprende la Verificación Débito IVA y su efecto en el IT, relacionadas con notas fiscales prevaloradas con importe 0, por lo que es pertinente señalar que en el caso del IVA la Ley N° 843 en su artículo 1 dispone que este impuesto es aplicable sobre la prestación de servicios y toda otra prestación realizada en territorio nacional, configurándose en este caso el hecho imponible, conforme al artículo 4 de la misma Ley, desde el momento en que finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior, debiendo en todos los casos emitirse la factura, constituyendo según el artículo 5 de la Ley N° 843, la base imponible del IVA el precio neto de venta de la prestación de servicios y de toda otra prestación, consignado en la factura.

Indicó que si bien las normas administrativas a *prima facie* pudieran tener un alcance legal distinto, conforme al artículo 5 de la Ley N° 2492, la aplicación de las mismas debe ser concordante con lo establecido en la Ley N° 843 y el Decreto Supremo N° 21530, es decir que tratándose de entradas de cortesía, no puede entenderse que las mismas generen débito fiscal, toda vez que no existe una contraprestación onerosa que indique la percepción de un precio por parte del proveedor del servicio, tal como exige el hecho generador del IVA, asimismo tampoco resultaría factible interpretar que el texto del artículo 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0025-09, determine que la prestación de un servicio a título gratuito, constituya un hecho generador del IVA, más aún cuando esta situación no se encuentra expresamente señalada en dicha Resolución Normativa, siendo una simple interpretación de la Administración Tributaria.

Continuó expresando que la Administración Tributaria previamente a aplicar taxativamente lo dispuesto en el artículo 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0025-09, para sustentar la existencia de ingresos no declarados, tanto en la Vista de Cargo como en la Resolución Determinativa, debió tomar en cuenta la naturaleza de las operaciones, más aún cuando en el proceso de verificación sustentó su pretensión en los Reportes "Solicitud de Dosificación" de los trámites Nros. 1000875494, 1000882572, 1000895290, 1000902057, 1000937236, 1000947896, 1000968846, 1000954720 y 1000960892, los cuales reflejan que el sujeto pasivo además de solicitar la dosificación de entradas con valor, según su

requerimiento también solicitó entradas con valor 0, misma que fue autorizada por el ente fiscal sin observación alguna.

Agregó que se debe tomar en cuenta que la Administración Tributaria en el proceso de verificación y posteriormente en el de determinación, no aporta mayores elementos que evidencien que las notas fiscales prevaloradas dosificadas con valor 0, hubieran sido puestas a la venta por el sujeto pasivo y que a partir de las cuales el Club Deportivo Universitario hubiera obtenido ventas gravadas por el IVA, por lo que el sustento legal consignado en la Vista de Cargo y en la Resolución Determinativa, que refiere a los artículos 4, inciso a) y 7 de la Ley N° 843, y 7 del Decreto Supremo N° 21530, no resultan aplicables al presente caso.

Refirió que por otra parte, se tiene que la Administración Tributaria, como resultado de sus labores de investigación, expuesto en el Informe CITE: SIN/GNF/DNIF/INF/0008/2012, detectó la dosificación de entradas con valor 0 en vigencia de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0025-09, por lo que recomendó a sus gerencias distritales la generación de órdenes de verificación, emitiéndose la Orden de Verificación N° 1012OVE00001, incluyendo en su alcance el IT, debiendo precisarse que si bien conforme al artículo 72 de la Ley N° 843, están incluidos en el objeto del impuesto los actos a título gratuito, empero este hecho condiciona a la existencia de la transmisión de dominio de bienes muebles, inmuebles y derechos, asimismo el artículo 2 del Decreto Supremo N° 21532, establece que en el caso de las prestaciones de cualquier naturaleza, el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se facture, se termine total o parcialmente la prestación convenida o se perciba parcial o totalmente el precio convenido, lo que ocurra primero, en tanto que para las transmisiones gratuitas, prevé que el hecho imponible se perfecciona cuando quede perfeccionado el acto o se haya producido el hecho por el cual se transmite el dominio de la cosa o el derecho transferido.

Finalmente agregó, que se advierte que en el caso del IT, las prestaciones de cualquier naturaleza se encuentran alcanzadas por el gravamen cuando hubieran sido convenidas bajo un precio o cuando los derechos cedidos a título gratuito sean susceptibles a registro, situación que en el caso de las entradas de cortesía no sucede, dado su carácter gratuito, por lo que la Administración Tributaria, sólo en virtud a la aplicación de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0025-09, no puede pretender incluir en el objeto del IT la entrega de entradas de cortesía a título gratuito, más aún cuando no existen elementos de convicción sobre los cuales se verifique los ingresos no declarados como pretende la entidad demandante al señalar en la Vista de Cargo y en la Resolución Determinativa que los cargos por concepto del IT se sustentan legalmente en la aplicación de los artículos 72 y 74 de la Ley N° 843, 2, inciso b) y 7 del Decreto Supremo N° 21532, por cuanto no son evidentes los argumentos de la demanda.

## **II.2.- Petitorio.**

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2188/2013 de 9 de diciembre.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 235/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales  
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la Administración Tributaria presentó el memorial de réplica que cursa de fojas 70 a 71, en el que se reiteraron los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado para la dúplica a través de providencia de fojas 72, dando lugar a que la autoridad demandada presente la dúplica a fojas 75 y vuelta, en la que se reiteraron asimismo los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fojas 80, 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 la 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.

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

III.1.- Que el 7 de febrero de 2012, la Administración Tributaria notificó mediante cédula al representante legal del Club Deportivo Universitario San Francisco Xavier de Chuquisaca con la Orden de Verificación N° 1012OVE00001 (fojas 2 del Anexo 2), en la modalidad Verificación Débito IVA y su efecto en el IT, cuyo alcance comprende el IVA e IT derivado de la verificación de ingresos y/o facturas declaradas por el contribuyente, correspondiente a los periodos fiscales de enero, febrero, abril y mayo de 2011, comunicando en detalle adjunto las observaciones incluidas en el

alcance de la verificación, relacionadas con notas fiscales prevaloradas, notificándosele también al contribuyente con el Requerimiento N° 110609 (fojas 17 del Anexo 2), mediante el cual se solicitó: **1)** Declaraciones Juradas del IVA e IT; **2)** Libros de Ventas IVA; **3)** Notas fiscales de respaldo al débito fiscal IVA; y **4)** Cualquier otra documentación que le sea requerida en el proceso de verificación.

**III.2.-** Que el 23 de enero de 2013, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDCH/DF/IF/VE/INF/161/2013 (fojas 203 a 211 del Anexo 2), en el cual se estableció observaciones al Débito Fiscal IVA al haber constatado que el sujeto pasivo dosificó notas fiscales prevaloradas masivas con valor 0, incumpliendo el artículo 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0025-09, y siendo que no realizó la inactivación de las mismas concluyó que todas fueron utilizadas, asignándole el importe menor asignado a las entradas del total de dosificación, estableciendo ingresos no declarados por Bs.23.000, del que surge un IVA omitido de Bs.2.990, e IT de Bs.690.

**III.3.-** Que el 28 de enero de 2013, la Administración Tributaria notificó de manera personal a Jorge Enrique Laguna Téllez en representación del Club Deportivo Universitario con la Vista de Cargo: CITE: SIN/GDCH/DF/1012OVE00001/VC/00067/2013 (fojas 212 a 218 del Anexo 2), en la cual se estableció preliminarmente la deuda tributaria sobre base cierta en un importe de 2.285 UFV que incluye tributo omitido, intereses y la sanción por la conducta calificada como omisión de pago.

**III.4.-** Que el 25 de febrero de 2013, el Club Deportivo Universitario presentó nota en la cual solicitó la nulidad de obrados por vulneración a derechos, garantías y principios constitucionales en la Vista de Cargo, argumentando que la Administración Tributaria autorizó la dosificación conforme la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 y que contrariamente, en la Vista de Cargo se aplicó la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0025-09 (fojas 224 a 233 del Anexo 2).

**III.5.-** Que el 1 de abril de 2013, la Administración Tributaria emitió el Informe de Conclusiones N° CITE: SIN/GDCH/DF/IC/VE/INF/709/2013 (fojas 236 a 245 del Anexo 2), en el cual se estableció que en el transcurso de la verificación, el contribuyente no presentó ningún documento que demuestre que las entradas dosificadas con valor 0 fueron destinadas para el fin para el cual fueron dosificadas, y que tampoco existe la inactivación de las mismas en el GAUSS, por lo que se consideró el descargo improcedente y determinó que sea rechazado, ratificando la determinación de la deuda tributaria.

**III.6.-** Que el 29 de abril de 2013, la Administración Tributaria notificó de forma personal al representante legal del Club Deportivo Universitario con la Resolución Determinativa N° 17-000265-13 de 26 de abril de 2013 (fojas 254 a 262 del Anexo 2), la cual determinó de oficio las obligaciones impositivas relativas al IVA e IT de los periodos fiscales de enero, febrero, abril y mayo de 2011, que alcanza a Bs.9.191, equivalentes a 5.025 UFV que incluye tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago.





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 235/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales  
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**III.7.-** Que el 20 de mayo de 2013 el Club Deportivo Universitario a través de su representante legal, mediante memorial de fojas 27 a 41 del Anexo 1, interpuso recurso de alzada en contra de la Resolución Determinativa N° 17-000265-13, el cual fue resuelto a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0194/2013 de 9 de septiembre (fojas 102 a 106 y vuelta del Anexo 1), la cual confirmó la referida Resolución Determinativa.

**III.8.-** Ante la Resolución de Alzada, en fecha 1 de octubre de 2013, el Club Deportivo Universitario, interpuso recurso jerárquico (fojas 142 a 149 del Anexo 1), el cual fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2188/2013 de 9 de diciembre (fojas 174 a 185 y vuelta del Anexo 1), misma que revocó totalmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0194/2013, disponiendo quede sin efecto la Resolución Determinativa N° 17-000265-13 y consiguientemente la deuda tributaria por los periodos fiscales observados.

#### **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 las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo al siguiente supuesto: **1)** Si es evidente que la autoridad demandada revocó erradamente la resolución de alzada, puesto que a criterio de la Administración Tributaria, en virtud a la aplicación del artículo 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00025-09, las entradas de cortesía a título gratuito generarían débito fiscal.

#### **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.**

Es necesario citar el artículo 6, parágrafo I, numeral 1 de la Ley N° 2492, que establece: *"I. Solo la Ley puede: 1. Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo"*, por otra parte el artículo 64 de la Ley N° 2492 dispone: *"La Administración Tributaria, conforme a este Código y leyes especiales, podrá dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, las que no podrán modificar, ampliar o suprimir el alcance del tributo ni sus elementos constitutivos"*, de donde se concluye que la Administración Tributaria puede emitir normas de carácter general que ayuden a la aplicación de la normativa tributaria.

Por otro lado es preciso señalar que el artículo 4 de la Ley N° 843 dispone que el hecho imponible se perfeccionará, en caso de prestación de servicios o de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o

parcial del precio, el que fuere anterior; asimismo, el artículo 5 de la misma Ley, dispone que constituye la base imponible del IVA el precio neto de venta de la prestación de servicios y de toda otra prestación consignado en la factura.

En el presente caso, se advierte que el Club Deportivo Universitario fue notificado con la Orden de Verificación N° 1012OVE00001, la cual contemplaba un alcance de verificación Débito IVA y su efecto en el IT de los periodos fiscales de enero, febrero, abril y mayo de 2011, relacionada con las notas fiscales prevaloradas con importe 0 (entradas de cortesía), las cuales fueron solicitadas por el contribuyente a través de los trámites Nros. 1000875494, 1000882572, 1000895290, 1000902057, 1000937236, 1000947896, 1000968846, 1000954720 y 1000960892, y autorizadas por la Administración Tributaria sin observación, cuando se encontraba en vigencia la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00025-09.

Bajo dichos antecedentes y de la normativa referida, se puede evidenciar que la Administración Tributaria determinó una deuda tributaria en contra del contribuyente, al considerar que las entradas de cortesía generarían obligación tributaria, situación que no se adecua a lo establecido por las normas tributarias, toda vez que si bien el artículo 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00025-09, dispone que las entradas de cortesía deben ser dosificadas y preimpresas con el valor asignado a la entrada, y que deben contener todos los aspectos técnicos de una factura corriente, con una leyenda visible de "Cortesía" por factura, así como que corresponde el pago de los impuestos de Ley sobre las mismas, se tiene que no determina que la prestación de un servicio a título gratuito como las entradas de cortesía, constituyan un hecho generador del IVA, puesto que conforme al artículo 8 del Decreto Supremo N° 21530, Reglamento al Impuesto al Valor Agregado, las prestaciones gravadas a título gratuito no ocasionan débito fiscal, por lo que se concluye que las entradas de cortesía no pueden generar débito fiscal, toda vez que no existe una contraprestación onerosa que implique la percepción de un precio por parte del proveedor del servicio, tal como lo exige el hecho generador del IVA, argumento que fue emitido correctamente por la autoridad demandada.

Finalmente se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, aplicó las normas tributarias adecuadamente, señalando que en el caso de las prestaciones de cualquier naturaleza, para la aplicación del IVA, la norma exige la onerosidad como requisito básico para la configuración del hecho generador, por lo cual, si estas se efectúan a título gratuito, como ser las entradas de cortesía, no se encuentran gravadas o alcanzadas por el impuesto, es decir que no generan obligación tributaria, no evidenciándose que dicha autoridad demandada hubiese interpretado o aplicado erróneamente la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00025-09, en ese entendido se tiene que las acusaciones por parte de la Administración Tributaria son infundadas, correspondiendo en consecuencia confirmar la resolución jerárquica impugnada.

## **V.2.- Conclusiones.**



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 235/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que no son evidentes los reclamos planteados por la Administración Tributaria, por lo que se advierte que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2188/2013 de 9 de diciembre, en apego a las normas jurídicas aplicables a la materia, toda vez que las entradas de cortesía o a título gratuito no generan débito fiscal.

**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 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fojas 17 a 20 y vuelta, interpuesta por Grover Castelo Miranda, en representación de la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2188/2013 de 9 de diciembre.

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

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

Pastor Segundo Mamani Vilco  
**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**

Maritza Santura Juaniquina  
**MAGISTRADA**



Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

Sandra Magaly Mendiivil Bejarano  
**SECRETARIA DE SALA PLENA**

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA

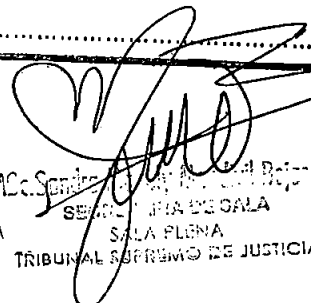
GESTIÓN: 2017.....

SENTENCIA N° 439... FECHA 6 de junio...

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2017.....

Conforme.

VOTO DISIDENTE: .....

  
M.C. Sergio... del Registro  
SECRETARIA DE SALA  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

