



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

2-06-16

Nº

SENTENCIA: 481/2015 78:30
FECHA: Sucre, 3 de noviembre de 2015.
EXPEDIENTE N°: 486/2010.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Empresa Constructora Caballero contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Pastor Segundo Mamani Vilca.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Empresa Constructora Caballero, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 22 a 30, interpuesta por Raúl Caballero Barrionuevo, propietario de la Empresa Constructora Caballero; impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0283/2010 de 2 de agosto; la providencia de admisión de fs. 33, el memorial de apersonamiento y contestación negativa a la demanda de fs. 59 a 62; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

CONSIDERANDO I: Que por memorial de fs. 22 a 30, el actor manifiesta que:

1.- La línea doctrinal de la AGIT, señala que son tres los requisitos para beneficiarse con el crédito fiscal: 1) la factura original; 2) la vinculación con la actividad gravada; y 3) la realización efectiva de la transacción; en el caso, tanto la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) y la AGIT reconocieron que se han cumplido a cabalidad el primer y segundo requisito, sin embargo con respecto al tercer requisito, erróneamente consideraron que no se ha probado la materialidad de las operaciones observadas.

Señala que la AGIT verificó fehacientemente que el vendedor en su condición de sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado (IVA), presentó los respectivos formularios impositivos del IVA e Impuesto a las Transacciones (IT), declaración de facturas observadas, sin embargo conforme al art. 78.I de la Ley 2492 Código Tributario boliviano (CTb), si el contribuyente ha declarado la operación gravada, debe entenderse que dicha declaración jurada presentada, es la manifestación de la existencia del hecho (compra venta) y que dicha manifestación debe presumirse fiel reflejo de la realidad y que en caso de una discrepancia u observación por parte de la Administración Tributaria (AT) el vendedor como sujeto pasivo del IVA es el único responsable.

Que sin embargo la AGIT expresó que su posición está sustentada en la ausencia de certeza, de que las operaciones observadas hubieran ocurrido, hecho que considera vulneratorio de sus derechos, porque se asumiría la improcedencia de su derecho al crédito fiscal de una transacción que debe ser presumida como fiel reflejo de la realidad.

Precisa que la realidad de los hechos de las transacciones observadas, fueron claramente demostradas conforme lo siguiente:

- Se presentó todos los documentos contables de los periodos fiscales observados: los Libros de compras IVA, los Estados Financieros, Dictamen de Auditoría Externa, Comprobantes contables de los pagos efectuados a cada proveedor, recibos de pago debidamente firmados por el proveedor y el responsable contable de la empresa en constancia del pago de las facturas. Así como los contratos con los proveedores que detallan los precios, condiciones de pago, lugar de entrega de la mercadería, y otros aspectos contractuales, Contratos con los clientes que dieron lugar a los contratos de obra para los cuales se efectuaron las compras de materiales a los proveedores.
- Acta de Audiencia Pública de Declaración Jurada, mediante la cual Bruno Gastón Echeverría Nuñez, propietario de IMPORT & EXPORT declara judicialmente que son suyas las firmas consignadas en los contratos suscritos con la empresa, en fechas 12 de mayo, 15 de julio, 15 de septiembre de 2005. Asimismo se afirmó haber entregado la mercadería descrita en dichos contratos, haber recibido a su entera conformidad las sumas de dinero estipuladas en el contrato y por los cuales emitió los respectivos recibos de constancia de los pagos y haber emitido las facturas correspondientes al momento de la entrega de la mercancía contratada.
- Testimonio Público de Declaración Jurada: Mediante la cual Juan Carlos Rodríguez Montalvo, propietario de Santini Importaciones, declara ante Notario de Fe Pública que son suyas las firmas consignadas en los contratos suscritos con la Empresa Caballero en fechas: 24 de agosto y 11 de octubre de 2005. Así también declaró haber entregado toda la mercadería descrita en dichos contratos, haber recibido a su entera conformidad las sumas de dinero estipuladas en el contrato y por los cuales emitió los respectivos recibos de constancia de los pagos y haber emitido las facturas correspondientes al momento de la entrega de la mercadería contratada.
- Informe pericial sobre materiales que ingresaron al proyecto, ejecutados por la empresa Caballero en la gestión 2005; realizado mediante un análisis, revisión y verificación pericial tanto de los documentos, como in situ de los materiales, utilizados en 8 proyectos adjudicados y construidos por la Empresa Caballero, por la que se probó que el tipo de calidad y cantidad de materiales utilizados corresponden cabal y plenamente con el tipo, calidad y cantidad de materiales que fueron comprados a los proveedores IMPORT & EXPORT y SANTINI IMPORTACIONES, como consta en los contratos suscritos.

Señala que es irrefutable que a través de todas las pruebas presentadas, no solo se ha probado la realidad económica de la transacción, mediante la presentación de toda la documentación contable correspondiente, en la cual se encontraban debidamente registradas cada una de las compras,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 486/2010. Contencioso Administrativo.- Empresa
Constructora Caballero contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

ahora observadas, sino además se ha probado la realidad fáctica del ingreso de las mercaderías al Almacén de Insumos de la empresa, mediante el comprobante de Movimiento de Inventarios, los cuales son documentos en los que se registran y detallan el ingreso y la salida de todo material adquirido. De este modo indica que se hubiese probado fehacientemente la veracidad de las transacciones que dieron lugar a su solicitud de rectificatoria.

Continúa manifestando que las pruebas señaladas, fueron desestimadas y no se les atribuyó ningún valor, basados en observaciones contables incorrectas que no fueron señalados por el Fisco y en lo establecido en los Informes de la AT respecto a las Órdenes de Verificación realizadas en contra de los proveedores. Al respecto aclara que los referidos Informes de la AT fueron emitidos antes de concluir el proceso de verificación externa al vendedor.

Sobre el punto, indica que en el desconocimiento del derecho al crédito fiscal la AT omitió completamente el procedimiento administrativo, toda vez que las Órdenes de Verificación Externa (OVE) necesariamente debieron concluir con una Vista de Cargo, reclamando los tributos omitidos cuando existen observaciones a las Declaraciones Juradas (DDJJ), o una Resolución Determinativa de Inexistencia de Adeudos, si no existen observaciones. Que sin embargo el SIN sólo remitió un "simple informe" como resultado de sus actuaciones.

Manifiesta que la AGIT, como fundamentación de su fallo, señala que mediante oficio requirió a la AT el resultado de las OVE practicada a los proveedores y que producto de ese requerimiento recibió un Informe, situación que no fue puesta a conocimiento de la Empresa Caballero y además dicha prueba demuestra que el Fisco, no concluyó el proceso administrativo de Verificación Externa a los dos proveedores, ya que lo correcto señala que debería ser enviar a la AGIT la Vista de Cargo o la Resolución Determinativa, que indiquen el estado de los mismos.

En consecuencia quedó confirmado, que son las omisiones del vendedor el verdadero motivo para que se les desconozca el derecho al crédito fiscal IVA de las facturas y, que las conclusiones arribadas por el Fisco, son presunciones, toda vez que al haberse omitido la Vista de Cargo, el proveedor no tuvo la oportunidad de demostrar la validez y legalidad de sus DDJJ, ahora observadas en base a especulaciones sin prueba.

Por otro lado señala que respecto a los proceso de determinación aplicados a la empresa Caballero, la misma cumplió con la presentación de todos los documentos que le fueron requeridos, prueba de ello son las dos Actas de Recepción de Documentación labrada por la Gerencia Distrital Potosí, que a pesar de ello la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico señaló que se ha efectuado trabajos de comparación de los documentos contables y ha señalado que en los mismos existen divergencias. Al respecto considera; que i) el análisis y comparaciones efectuadas por la AGIT, son únicamente de documentos contables aislados (no son toda la contabilidad) ya que en el expediente administrativo no constan todos los documentos verificados por el Fisco, que fueron presentados en su momento a la AT; en ese sentido la observación que hace la AGIT en la Resolución de Recurso

Jerárquico ahora impugnada que refiere que *"Por los pagos efectuados en mayo y junio de 2005, el contribuyente no presentó los Comprobantes de Egreso, el Libro Mayor ni el Flujo de Efectivo"*(sic), aspecto que considera inconducente, ya que la documentación extrañada se refiere a meses que no tienen relación con las declaraciones rectificatorias solicitadas que son de los meses de julio y agosto de 2005; **ii)** No se evidenció ningún papel de trabajo que indique o demuestren las divergencias contables señaladas por la AGIT.

Continúa manifestando, que las supuestas omisiones verificadas de las DDJJ de los vendedores, cuyas supuestas pruebas nunca se les hizo conocer, es el verdadero motivo para rechazar la rectificación, conforme señala la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, que dice que *"evidencia que no existe una declaración correcta por parte de los proveedores, por las facturas emitidas"* (sic). Que dada la naturaleza del IVA como impuesto indirecto, el vendedor tiene dos papeles simultáneos: i) es el Sujeto Pasivo, en su condición de Contribuyente como único deudor del tributo y a su vez, ii) es un Agente de Percepción del impuesto mediante la traslación al que está autorizado por mandato de la Ley (art. 5 Ley 843). Por esta particularidad, propia del IVA la doctrina ha denominado a los Sujetos Pasivos del IVA como "contribuyentes con derecho a repercusión". Esta repercusión legal está prevista en el artículo 5 de la Ley 843, el cual refiere "El impuesto de este Título forma parte integrante del precio neto de la venta, el servicio o prestación gravada y se facturará juntamente con éste, es decir no se mostrará por separado".

Infiere que de lo descrito, se verificó que la empresa Caballero es un sujeto ajeno al vínculo de la obligación tributaria, razón por la que cualquier observación al único sujeto pasivo del IVA (al vendedor), no puede ser el justificativo para desconocer su derecho al crédito fiscal, más aún si el sujeto pasivo reconoció expresamente haber percibido el pago de las facturas, lo que implica haber percibido el IVA junto con el precio de la mercadería vendida.

Que en autos, al agente de percepción no se le hizo el reclamo del tributo que percibió íntegramente, mediante el pago que la empresa le hizo al pagarle la factura observada, a pesar que la AGIT y la Administración Tributaria coinciden en observar la declaración impositiva del proveedor. Que ahora la AT en vista de no haber ejercitado su potestad de determinación contra el vendedor oportunamente, pretende recuperar lo que debió cobrar al único sujeto pasivo del IVA (vendedor) mediante exacciones al patrimonio de la Empresa Caballero, es decir mediante el desconocimiento del derecho al crédito fiscal IVA que legítimamente tiene la Empresa sobre las facturas observadas, que reitera, se encuentran debidamente declaradas por el emisor (vendedor).

Que la AGIT señaló que ambos proveedores rectificaron sus Formularios impositivos, declarando las facturas observadas, pero no se aceptó que la empresa tome el crédito fiscal IVA, porque supuestamente dichos vendedores, consignaron en sus rectificatorias un importe similar a la venta como crédito fiscal, dejando sin efecto el débito fiscal IVA rectificado; situación que considera injusta, por contravenir a la naturaleza del IVA



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 486/2010. Contencioso Administrativo.- Empresa Constructora Caballero contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

como impuesto indirecto, la cual no puede ser desconocida, en detrimento de su derecho al crédito fiscal.

Por las consideraciones descritas precedentemente, solicita se declare probada la demanda, determinando expresamente la revocación de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0283/2010 de 2 de agosto de 2010 y en consecuencia, disponiendo se deje sin efecto la Resolución Administrativa de Rechazo de Rectificación de Declaración Jurada N° 028/2009 de 01 de diciembre de 2009, emitida por la Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de fs. 33, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, apersonándose Rafael Rubén Vergara Sandoval en su condición de Director Ejecutivo General de la AGIT, contesta negativamente por memorial presentado el 4 de febrero de 2011, cursante de fs. 59 a 63 de obrados, manifestando que la Resolución impugnada se encuentra plenamente respaldada en los fundamentos técnico-jurídicos que dieron lugar a la misma y que fueron claramente expuestos, señala además que:

La solicitud de rectificación de las DDJJ del Form. 200 - IVA de los periodos julio y agosto 2005, presentada por Raúl Caballero Barrionuevo, requirió la previa aprobación de la AT como resultado de la verificación formal y/o verificación mediante procesos de determinación, como dispone el art. 28. II del DS N° 27310 Reglamento al CTb.

Asimismo, con la rectificación del Form. 200 de julio y agosto 2005, se pretende incrementar el saldo a favor del contribuyente, el mismo que de acuerdo al art. 9 de la Ley N° 843, puede ser utilizado en periodos posteriores, al constituirse en un crédito impositivo a favor del contribuyente, y su procedencia y cuantía debe ser plenamente demostrado por el beneficiario.

En ese entendido, señala que con respecto al proveedor SANTINI IMPORTACIONES, de Juan Carlos Rodríguez Montalvo, que emitió las facturas N°s 160 y 154, donde se evidenció que el 24 de agosto de 2005, se suscribió el Contrato Privado de Compra-Venta en cuya Cláusula Tercera, se establece que el monto total del contrato asciende a \$us 123.668,92 y en caso de ser cancelados en bolivianos, se efectuara el tipo de cambio oficial en el momento del pago; asimismo, la cláusula cuarta prevé la forma de pago, señalando que a solicitud del vendedor, el comprador hará entrega de un anticipo que será acordado oportunamente y el monto restante será cancelado en la fecha en que se haga entrega de todo material adquirido; en cuanto a la facturación, la cláusula séptima dispone la obligación de su emisión a nombre de la Empresa. Asimismo, Raúl Caballero presenta los sub comprobantes de egreso, emitidos en las mismas fechas de los Recibos de Pago, salvando el error advertido para las facturas N°s 114 y 115; estos Comprobantes registran contablemente los pagos realizados, afectando en el débito a las cuentas Anticipo y Pagos a Cuenta a Terceros, y acreditando en la cuenta Caja Moneda/N, contienen la glosa que describe la compra de material eléctrico, según contrato privado y consigna las firmas del Contador, Interesado y V°B° del gerente; sin embargo, compulsados los mismos con los Comprobantes de Egreso,

se observa que dichos documentos no guardan relación entre sí, ya que además de haberse agrupado las operaciones económicas por semana, no registran las cuentas antes citadas y tampoco muestran los importes cancelados a los proveedores.

Por lo que precisa, que se evidenció que la documentación contable proporcionada por el contribuyente y que respaldaría la efectiva realización de las transacciones contenidas en las facturas N°s 82, 83, 84, 85, 86, 114, 115, 160 y 154 no permitió establecer con certeza que esta situación hubiera ocurrido, por cuanto la documentación presentada contenía información que no es consistente de un documento a otro y por lo tanto, la documentación presentada por el contribuyente "*no da soporte a los cambios realizados por el contribuyente*", además de no haber cumplido con lo dispuesto en el num. 5 del art. 70 de la Ley N° 2492 CTb.

Que de acuerdo con el art. 77. I de la Ley N° 2492 CTb, concordante con el art. 216 de la Ley N° 3092 Complementario al CTb, la prueba testifical sólo sirve de indicio, por lo que si bien en las Declaraciones Juradas judiciales, los proveedores reconocieron haber suscrito los contratos, que recibieron el dinero en efectivo y que las firmas en los Recibos de Pago y los Subcomprobantes les corresponden, empero, sin restarle valor que puedan tener en otros ámbitos, dichas declaraciones del 4 y 5 de febrero de 2010, no lograron desvirtuar las observaciones respecto a la inconsistencia de la información contenida en los documentos contables, presentados por Raúl Caballero, más aún cuando de acuerdo al art. 36 del Código de Comercio (Ccom), la obligación del comerciante de llevar la contabilidad adecuada a la naturaleza, importancia y organización de la empresa, sobre una base uniforme, debe demostrar la situación de sus negocios y una justificación clara de todos y cada uno de los actos y operaciones sujetos a contabilización.

Continua manifestando que el Informe del Perito, si bien constituye un medio de prueba en los términos de los arts. 77. I, 81 de la Ley N° 2492 CTb y 215 de la Ley N° 3092, el análisis contenido en el mismo, tampoco logró desvirtuar las observaciones establecidas por la AT, pues no demostró materialmente que las transacciones con los citados proveedores hubieran sucedido efectivamente, ya que la correspondencia de la cantidad y el tipo de material eléctrico utilizado en los proyectos, no fue prueba indubitable para determinar que los materiales utilizados en los proyectos, correspondan exactamente a los detallados en los contratos y por los cuales supuestamente se habrían emitido las facturas observadas por la AT.

Que con los argumentos allí contenidos, solicita se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Empresa Constructora Caballero, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0283/2010 de 2 de agosto.

CONSIDERANDO III: Que así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso-administrativa que reviste las características de juicio de puro



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 486/2010. Contencioso Administrativo.- Empresa Constructora Caballero contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como la Administración Tributaria.

Consecuentemente, al existir denuncia de errónea interpretación de normas tributarias relativas a la rectificatoria a favor del contribuyente, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el **objeto de la controversia** se refiere a determinar si las pruebas ofrecidas por el contribuyente demostraron las transacciones efectuadas, que incrementen su crédito fiscal del IVA de los periodos julio y agosto de 2005, conforme a los arts. 78. II de la Ley N° 2492 y 28. II del DS N° 27310 Reglamento al CTb. En ese marco y de la compulsión de los datos procesales, así como de los anexos adjuntos, se llega a las siguientes conclusiones:

1.- La Empresa Constructora Caballero mediante memorial el 27 de julio de 2009, solicitó la rectificación de los Form. 200-IVA de los periodos julio, agosto y octubre 2005; argumentando que el trámite cumple con los requisitos, procedimientos y formalidades previstos en los arts. 78 de la Ley N° 2492 CTb, 28 del DS N° 27310 Reglamento al CTb y 12. II de la RND N° 10-0033-04.

Que para la verificación de la solicitud, la Gerencia Distrital de Potosí del SIN el 12 de agosto de 2009, solicitó a la Gerencia Distrital de Chuquisaca realice control cruzado de las notas fiscales N°s 82, 83, 84, 85, 86, 114, 115, 154, 157, 195, 188, 182, 160 y 154, emitidas por Import Export y Juan Carlos Rodríguez. Ante lo cual, el SIN Chuquisaca el 20 de noviembre remitió los Informes SIN/GDCH/DF/OV/INF/526/2009 y 527/2009, en los cuales establece que las facturas N°s 154, 160, 188, 182, 195, 82, 83, 84, 85, 86, 114, 115, 154 y 157, no cuentan con mayor documentación que respalde y demuestre las transacciones económicas realizadas, concluyendo que las facturas objeto de cruce no son válidas para crédito fiscal.

Con la información obtenida, el SIN Potosí emitió el Informe CITE: SIN/GDPT/DF/OP/INF/435/2009, señalando que revisadas las DDJJ originales y los proyectos de rectificatoria presentados por el contribuyente se evidenció que la factura N° 82 presenta un borrón en el NIT del contribuyente, lo que invalida el crédito fiscal, por lo que el importe del Proyecto de Rectificatoria F-521 con N° de Orden 5031669600 del período julio 2005, estaría sobreestimado; asimismo, indica que en las Ordenes de Verificación Nos. 5009OVE00011 y 5000OVE00012, solicitó documentación contable al contribuyente, que respalde las transacciones efectuadas en los periodos julio y agosto de 2005, de cuya revisión advirtió que las operaciones se registran de forma agrupada en Comprobantes de Egreso y Sub-Comprobantes de Egreso, al igual que en el Libro Mayor, sin existir registros auxiliares en los cuales se detallan las operaciones agrupadas, ya que los Libros Diarios de Caja solicitados, no fueron presentados, en su lugar se presentó Flujos de Efectivo que se contradicen con los Sub-comprobantes; asimismo, observó que en los recibos de pago se consignaron las fechas 12 de agosto y 31 de agosto de 2007; finalmente, observó que los importes pagados no se reflejen en los extractos bancarios; en consecuencia, recomendó se emita Resolución Administrativa de Rechazo.

En ese antecedente administrativo la Administración Tributaria emitió la Resolución Administrativa de Rechazo de Rectificación de Declaración Jurada N° 028/2009 de 1 de diciembre, que resolvió rechazar las Solicitudes de Rectificación efectuada mediante Formularios 521 con Nos. de Orden 5031669600 y 5031669623, para rectificar el Formulario 200 (IVA) de los periodos julio y agosto de 2005.

Ante la notificación con la Resolución Administrativa citada, el contribuyente interpuso Recurso de Alzada ante la ARIT, quien resolvió mediante Resolución Administrativa ARIT-CHQ/RA 0045/2010 de 3 de mayo, **confirmando** la Resolución Administrativa que Rechazo la solicitud de Rectificación de la Declaración Jurada N° 028/2009.

Ante éste hecho; la Empresa Constructora Caballero interpuso Recurso Jerárquico, que fue resuelto mediante Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0283/2010 de 2 de agosto, pronunciada por la AGIT que **confirmó** la Resolución ARIT-CHQ/RA 0045/2010 de 3 de mayo, dando origen a la presente demanda contencioso-administrativa.

2.- Ahora bien, ingresando al control de legalidad sobre los extremos denunciados por la empresa actora, presuntamente incurridos por la AGIT en la resolución impugnada, conforme a los hechos expuestos por las partes, se establece:

La doctrina tributaria enseña que *“La función de la declaración jurada, constituye la obligación de exteriorizar hacia la administración tributaria el cumplimiento de la obligación. Como tal, la declaración jurada es un acto de conocimiento y voluntad. En los tributos que, como se suele decir, se pagan por declaración jurada, las normas legales imponen, el deber formal de exteriorizar hacia la administración el proceso de conocimiento y voluntad, que acompaña la extinción de la obligación tributaria”*. En cuanto a la declaración jurada rectificativa, la misma doctrina refiere que *“la ley permite y reconoce eficacia inmediata a la declaración tributaria que modifique una anterior en los casos de errores de cálculo cometido en ésta. Por el contrario, prohíbe la rectificación por el propio declarante en el caso de errores de derecho o hecho, que no sean errores de cálculo cometidos en ésta. En estos casos la Ley admite la rectificación con la conformidad de la Dirección”* (Jarach Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. 3ra. Edición. Pág. 427 a 428).

La legislación tributaria nacional, en el art. 78. I de la Ley N° 2492 CTb, prevé que *“las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la Administración Tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por las reglamentaciones que ésta emita, se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriben”*. Asimismo, el referido artículo en su parágrafo II, establece las condiciones en las cuales el sujeto pasivo puede proceder a la rectificación de sus declaraciones juradas, ya sea a requerimiento de la Administración Tributaria o por iniciativa del sujeto pasivo, condicionando a su autorización aquellas que tengan como efecto el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del Fisco, **previa verificación de la Administración Tributaria**, y aclara que en todos los



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 486/2010. Contencioso Administrativo.- Empresa Constructora Caballero contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

casos, la rectificatoria sustituirá a la original con relación a los datos que se rectifican.

En ese mismo sentido, el art. 26 del DS N° 27310 Reglamento al CTb, dispone que *“en el caso del SIN, las declaraciones juradas rectificatorias pueden ser de dos tipos; a) Las que incrementen el saldo a favor del fisco o disminuyan el saldo a favor del contribuyente, que se denominarán Rectificadoras a favor del Fisco. B) Las que disminuyan el saldo a favor del fisco o incrementen el saldo a favor del contribuyente, que se denominarán Rectificadoras a favor del Contribuyente”*. En el caso de rectificatorias a favor del contribuyente, el art. 28. II del mismo Decreto Supremo, prevé que las Rectificadoras deben ser **aprobadas por la Administración Tributaria**, caso contrario no surten efecto legal, y que esta aprobación será resultado de la verificación formal y/o la verificación mediante procesos de determinación, conforme se establezca en la reglamentación que emita la Administración Tributaria.

En ese contexto, la solicitud de rectificación presentada por la empresa Caballero, de las DDJJ del Form. 200 - IVA, períodos julio y agosto 2005, corresponde a la enunciada en el art. 78. II de la Ley N° 2492 CTb, dado que la pretensión del sujeto pasivo de incorporar facturas de compras, ocasionaría el incremento del saldo a favor del contribuyente en los citados períodos, en virtud de que las ventas y/o servicios facturados se mantienen sin modificación alguna, por lo que para su presentación, se requirió la previa aprobación de la Administración Tributaria, como resultado de la verificación formal y/o la verificación mediante procesos de determinación, tal como dispone el art. 28. II del DS N° 27310 Reglamentario al CTb. Asimismo, cabe indicar que de acuerdo con el art. 1 inc. b) de la Ley N° 843, el IVA es aplicable sobre las ventas de bienes muebles, entendiéndose la propia Ley N° 843, en su art. 2, que la venta es toda transferencia a título oneroso que importe la transmisión de dominio de cosas muebles, es decir, que el concepto de venta se caracteriza por el cumplimiento de dos condiciones básicas: la primera, la onerosidad por cuanto el bien sujeto a la transferencia debe contener un valor pecuniario o un precio; y la segunda, la transmisión de dominio, que implica la cesión de la propiedad del bien del vendedor al comprador; en el caso del crédito fiscal, que según el art. 8 inc. a) de la Ley N° 843, surge del total de compras facturadas en un período determinado, dichas condiciones deben ser susceptibles de demostrarse mediante documentación contable y el medio fehaciente de pago, de tal manera que permitan evidenciar la efectiva realización de la transacción y no una simulación del acto jurídico con el único fin de reducir la carga fiscal, pues de lo contrario, se estaría frente a una simulación del negocio, situación ante la cual, correspondería la aplicación del art. 8. II de la Ley N° 2492 CTb, es decir, tomar la realidad de los hechos y apartarse de las formas adoptadas por el sujeto pasivo.

También es importante referirse al num. 5 del art. 70 de la Ley N° 2492 CTb, que establece como una obligación del sujeto pasivo, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le corresponden, aunque los mismos se refieran a períodos fiscales prescritos. Considerando que en el presente caso, con la rectificación del Form. 200 de los períodos julio y agosto de 2005, se pretende incrementar

el saldo a favor del contribuyente, el mismo que de acuerdo con el art. 9 de la Ley N° 843, puede ser utilizado en períodos posteriores, al constituirse en un crédito impositivo a favor del contribuyente, su procedencia y cuantía debe ser plenamente demostrado por el beneficiario.

Ahora bien, la demanda interpuesta por el contribuyente refiere que la prueba presentada tanto en el proceso de verificación como en la instancia de Alzada y Jerárquica, demostraron que las transacciones fueron efectivamente realizadas, siendo pasible al incremento de su crédito fiscal IVA, corresponde en consecuencia verificar, si las pruebas ofrecidas por el contribuyente, demostraron una efectiva materialización de las operaciones transaccionales de la compra y venta de materiales efectuadas por el contribuyente y los proveedores, de cuyo resultado dependerá si las facturas N°s 82, 83, 84, 85, 86, 114 y 115, emitidas por IMPORT & EXPORT, de Bruno Gastón Echeverría Núñez y las facturas N°s 160 y 154, emitidas por SANTINI IMPORTACIONES, son válidas o no para el incremento de su crédito fiscal, solicitado en la rectificación de las DDJJ, de conformidad a los arts. 78. II de la Ley N° 2492, 28. II del DS N° 27310 Reglamento al CTb, el art. 8 de la Ley N° 843.

En ese entendido, a objeto de verificar si se dio correcto cumplimiento a la normativa citada, en la valoración de la prueba ofrecida por Raúl Caballero Barrionuevo, si se demuestra la existencia de la transacción de compra de los materiales eléctricos de la Importadora Santini e Import & Export, se verificó que la AT efectuó un análisis exhaustivo de los contratos de materiales suscritos con las empresas proveedoras, recibos de pagos parciales, los Subcomprobantes de Egreso que registran los pagos a cuenta y el ingreso a almacenes del material eléctrico, Comprobantes de Egreso, Libro Mayor, Flujo de Efectivo y Estado de Cuenta de Caja de Ahorro N° 650-0042255; documentación contable de las transacciones efectuadas en los períodos julio y agosto de 2005, de cuya revisión se advirtió que las operaciones se registran de forma agrupada en Comprobantes de Egreso y Sub-Comprobantes de Egreso, al igual que en el Libro Mayor, sin existir registros auxiliares en los cuales se detallen las operaciones agrupadas, ya que los Libros Diarios de Caja solicitados, no fueron presentados, en su lugar se presentaron Flujos de Efectivo que se contradicen con los Sub-comprobantes; asimismo, observó que en los recibos de pago se consignaron las fechas 12 de agosto y 31 de agosto de 2007; finalmente, observó que los importes pagados no se reflejen en los extractos bancarios.

En consecuencia toda la documentación contable al presentar inconsistencia, no respaldó la efectiva transacción con los proveedores, situación por la que el contribuyente, quien pretende ser beneficiario del crédito fiscal, incumplió demostrar por la documental ofrecida, el tercer requisito referido a que la transacción haya sido efectivamente realizada, conforme al 78. II de la Ley N° 2492 CTb, 28. II del DS N° 27310 Reglamento al CTb y el art. 8 de la Ley N° 843.

Por otra parte, cuando señala en la demanda, que no se hubiese valorado la documentación consistente en: Acta de Audiencia Pública de Declaración Jurada y Libro de Compras Legalizado, correspondiente a Bruno Gastón Echeverría Núñez; Testimonio Público de Declaración



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 486/2010. Contencioso Administrativo.- Empresa Constructora Caballero contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Jurada de Juan Carlos Rodríguez Montalvo e Informe Pericial ; al respecto, cabe señalar que de acuerdo con el art. 77. I de la Ley N° 2492 CTb, concordante con el art. 216 de la Ley N° 3092, **la prueba testifical sólo sirve de indicio**, por lo que si bien en las Declaraciones Juradas judiciales, los proveedores reconocen haber suscrito los contratos, por los que recibieron el dinero en efectivo, y que las firmas en los Recibos de Pago y los Sub-comprobantes les corresponden; empero, dichas declaraciones del 4 y 5 de febrero de 2010, no lograron desvirtuar las observaciones respecto a la inconsistencia de la información contenida en los documentos contables, presentados por Empresa Caballero.

En cuanto al Informe Pericial, que señala el demandante no fue valorado la AGIT, señala que si bien se expuso que existe correspondencia del material eléctrico utilizado en los ocho proyectos ejecutados por la Empresa Constructora Caballero en la gestión 2005, con el material eléctrico detallado en los contratos con IMPORT & EXPORT y SANTINI IMPORTACIONES; pero tal como refirió el demandado, el Informe del Perito constituye un medio de prueba en los términos de los arts. 77. I, 81 de la Ley N° 2492 CTb y 215 de la Ley N° 3092 Complementario al CTb, pero el mismo tampoco logró desvirtuar las observaciones establecidas por la Administración Tributaria, porque la correspondencia de la cantidad y el tipo de material eléctrico utilizado en los proyectos, no es prueba indubitable para determinar que los materiales utilizados, correspondan exactamente a los detallados en los contratos y por los cuales supuestamente se habrían emitido las facturas observadas por la Administración Tributaria.

Que el art. 76 de la Ley N° 2492 CTb, refiere que quien pretenda hacer valer sus derechos, deberá probar los hechos constitutivos de los mismo, asimismo el art. 81 de la citada normativa, indica que las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica, en ese entendido, por todo lo referido precedentemente, se concluye que toda la documentación ofrecida por el contribuyente consistente en: documentos contables, los contratos por los proveedores, las Actas Públicas de Declaración Jurada de los dos proveedores, el Informe pericial; no respaldaron la realización efectiva de las transacciones contenidas en las facturas N°s 82, 83, 84, 85, 86, 114, 115, 160 y 154, situación que no permitió establecer con certeza que ésta situación hubiera ocurrido, por cuanto la documentación presentada contiene información que no es consistente de un documento a otro y, por lo tanto, tal como señala la Administración Tributaria en su Informe CITE: SIN/GDP/DF/OP/INF/4358/2009, la documentación presentada por el contribuyente **"no da soporte a los cambios realizados por el contribuyente"**, además de no haber cumplido con lo dispuesto en el num. 5 del art. 70 de la Ley N° 2492 CTb.

En consecuencia, el contribuyente Raúl Caballero Barrionuevo, para ser beneficiario del crédito fiscal IVA, si bien presentó la emisión de las facturas vinculadas con la actividad que realiza, no logró cumplir con el requisito fundamental de probar que la transacción haya sido efectivamente realizada conforme los arts. 38 de la Ley N° 1340 y 8 de la Ley N° 843; derivando en que su solicitud de rectificación no haya progresado, puesto que al momento de la verificación de la Administración Tributaria (arts. 78. II del CTb, 8 de la Ley N° 843 y 28. II del DS N°

27310), no pudo ser probado el incremento de su crédito fiscal producto de las transacciones realizadas.

Adicionalmente, en la demanda se hizo referencia que la omisión en las DDJJ de los vendedores, no puede ser motivo para que se les desconozca su crédito fiscal IVA, considerando que ambos proveedores rectificaron sus formularios impositivos, declarando sus facturas observadas, pero no se aceptó que la empresa tome el crédito fiscal IVA, porque supuestamente dichos vendedores, consignaron en sus rectificatorias un importe similar a la venta como crédito fiscal, dejando sin efecto el débito fiscal rectificado.

Al respecto la AGIT, con la facultad conferida por el art. art. 210. I de la Ley N° 3092, solicitó a la AT las declaraciones juradas, Form. 200 - IVA, presentadas por Rodríguez Montalvo Juan Carlos y Echeverría Nuñez Bruno Gastón, de los periodos julio y agosto de 2005; solicitud que fue atendida por nota el 30 de julio de 2010, por la cual se remiten fotocopias legalizadas de las DDJJ, de cuya revisión se evidenció que los proveedores no declararon en el plazo establecido para el efecto, el total del débito fiscal originado en las transacciones económicas realizadas con Raúl Caballero Barrionuevo, además que no existiría una declaración correcta por parte de los proveedores, por las facturas emitidas sujetas a observación, considerándose otro motivo por el que la AT no aceptó la rectificación solicitada por la empresa Caballero, puesto que si bien los proveedores declararon que se efectuaron las transacciones con la citada empresa, pero este hecho no es corroborado por los formularios presentados al SIN.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0283/2010 de 02 de agosto, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no encontrando infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa y contradictoria que vulnere sus derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 22 a 30 y en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0283/2010 de 02 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada.

Regístrese, notifíquese y archívese.



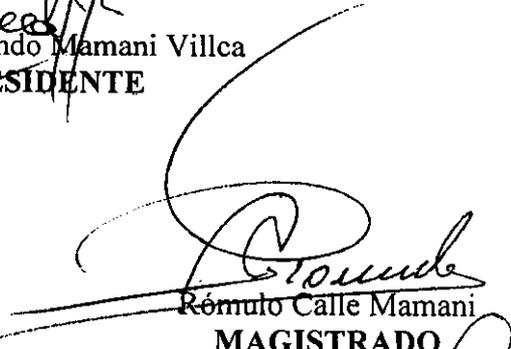
Estado Plurinacional de Bolivia

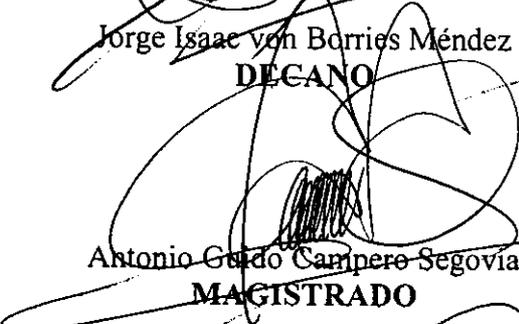
Órgano Judicial

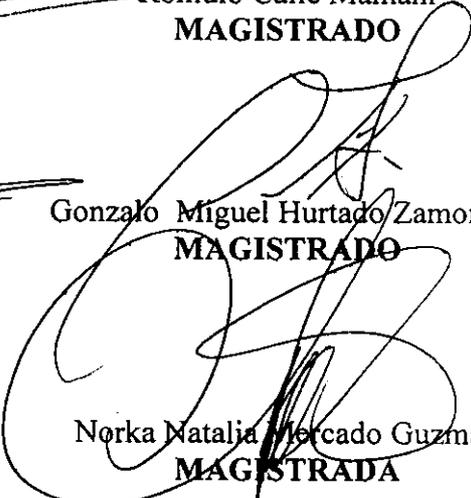
Exp. 486/2010. Contencioso Administrativo.- Empresa Constructora Caballero contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

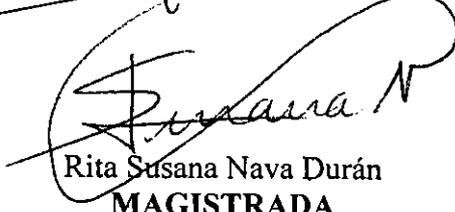

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

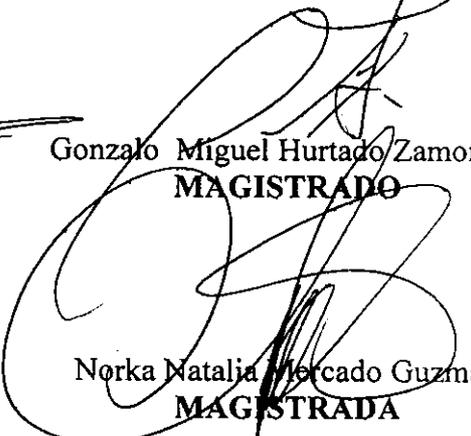

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

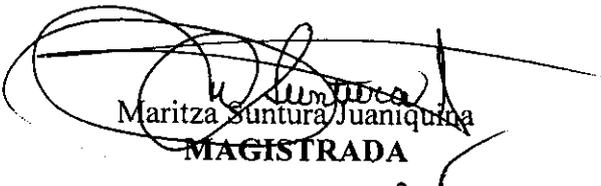

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campere Segovia
MAGISTRADO

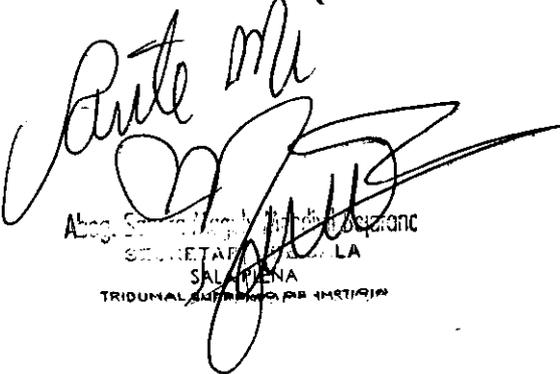

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

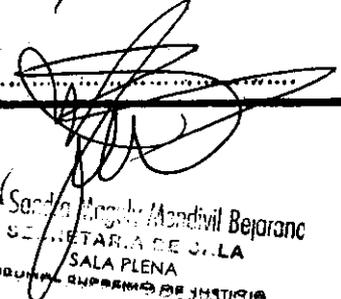

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suintura Juaniquita
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordeya Rivas
MAGISTRADO


Abog. Sandra Angulo Mendiola Bejarano
SECRETARÍA DE C.L.A.
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA	
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA	
SALA PLENA	
SESION N.º	2015
SENTENCIA N.º	481 fecha 3 de noviembre
LIBRO TOMA DE RAZÓN N.º	1/2015
Conforme	
VOTO DISIDENTE:	


Abog. Sandra Angulo Mendiola Bejarano
SECRETARÍA DE C.L.A.
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA