



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

30-70-17
8135

SALA PLENA

27

SENTENCIA: 484/2017.
FECHA: Sucre, 28 de junio de 2017.
EXPEDIENTE: 406/2014.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Rita Susana Nava Durán.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Boris Walter López Ramos contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 45 a 51, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0319/2014 de 5 de marzo del 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 83 a 88, replica de fs. 110 a 113; duplica de fs. 120 a 121; antecedentes administrativos y recursivos y;
I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

1.1 Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Boris Walter López Ramos dentro el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 45 a 51), con los siguientes fundamentos:

1. El punto principal de la Resolución Jerárquica señala: "x. Sin embargo, el sujeto pasivo en el proceso de verificación presentó la siguiente documentación: 1. Comprobante de contabilidad que registra el pago efectuado mediante cheque N° 1677121; 2. Recibo oficial emitido por Quimiza Ltda., por el cheque de pago; 3) medio de pago - cheque N° 1677121 del BNB; 4) certificación del proveedor de emisión y cobro de factura N° 180, en la que reconoce que la misma fue debidamente notificada pero por error de impresión no se imprimió el último dígito...". La Administración Tributaria dando cumplimiento a la normativa tributaria para la verificación, revisión y análisis de la documentación presentada por el contribuyente, determinó de esta manera que la contribuyente no presentó documentación de descargo a la factura no dosificada, por tanto corresponde que se ratifique lo observado en la nota fiscal en estricta aplicación del numeral 2 del art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, normativa tributaria que establece como requisito indispensable para la validez del crédito fiscal, que las notas fiscales deben estar debidamente dosificadas por la Administración Tributaria. Por su parte el art. 15 de la misma Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 establece: "Es el procedimiento de

carácter obligatorio a ser aplicado en cualquier modalidad de facturación, a través del cual la Administración Tributaria autoriza al sujeto pasivo o tercero responsable, la dosificación de facturas o notas fiscales por tiempo o por cantidad, para su posterior emisión, otorgando los siguientes datos: Número de Autorización , Número correlativo de factura o rango (según corresponda) y fecha límite de emisión". Asimismo, el art. 7 del D.S. 27310 indica que los registros en los sistemas informáticos de la Administración Tributaria tienen validez probatoria. El contribuyente ha procedido a la utilización indebida de créditos fiscales, que tienen su origen en compras respaldadas en facturas no dosificadas, requisito indispensable para su validez, por lo que el contribuyente se benefició indebidamente de crédito fiscal.

2. Por otra parte, corresponde hacer mención a otro punto que causa agravio que señala: *"xiv. En consecuencia, es evidente que la norma que la Administración Tributaria, aplica a efectos de establecer que se incumplió un deber formal no se adecua al hecho de que si se quiere sancionar, puesto que los artículos 46 y 47 de la RND N° 10-0016-07 no establece la obligación de registrar en los libros de Compras IVA, físicos y notariados, información sin errores, consecuentemente, no se advierte la existencia de una norma en particular que tipifique los errores de registro de los libros de compras como incumplimiento del deber formal, por lo que no corresponde sanciones tales hechos..."* Del resumen señalado, se debe establecer que la Administración Tributaria, sancionó el incumplimiento, aplicando normativa vigente y no como pretende hacer ver la Autoridad de Impugnación Tributaria, señalando en su Resolución de Recurso Jerárquico que se habría aplicado la sanción por analogía, aspecto completamente falso, pues los incumplimientos de deberes formales contenidos en las Actas de Contravenciones Tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 56233 y 56343 corresponden al periodo enero, febrero y marzo de 2010, situación por la que se sancionó con el subnumeral 4.2 del numeral 4 del Anexo Consolidado A) de la RND N° 10.0037.07, normativa vigente al momento de la comisión de la contravención. En ese sentido, la norma específica que el contribuyente ha infringido se encuentra expresamente señalada en el párrafo I del art. 50 *"Formato del Libro de Compras y Ventas IVA- Da Vinci LCV"* de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0016.07, vigente a partir del 2 de julio de 2007, en la que se indica claramente que los sujetos pasivos o terceros responsables obligados a la presentación de información del Libro de Compras IVA a través del Software Da Vinci, conforme a lo dispuesto en la RND 10.0047.05 norma vigente a partir de 1 de marzo de 2006, que establece deberán presentar la referida información en base a campos definidos, es decir que para el presente caso, el nombre del campo a consignar es el número de autorización de la nota fiscal declarada en los periodos objeto de verificación, el tipo de dato a registrar debe ser numérico, describiéndose claramente que debe registrarse el número de autorización de la factura o nota fiscal y no como pretende la Autoridad General de Impugnación Tributaria que no existe tipificación. La RND N° 10.0047.05, como se ha señalado se



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 406/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

encuentra vigente desde 1 de marzo de 2006, resolviendo que el objeto de la citada Resolución es establecer la nueva forma de registro, preparación y presentación de la información del Libro de Compras y Ventas IVA a través del Módulo Da Vinci LCV, para todos los sujetos pasivos clasificados como PRICO, GRACO y RESTO que están obligados a partir de la vigencia de la resolución, es decir el contribuyente PETROBRAS BOLIVIA S.A. (debió decir Fundación Centro Multifuncional Adolfo Kolping) se encontraba obligado a registrar, preparar y presentar el Libro de Compras IVA la resolución citada.

Por su parte y en el mismo sentido se pronuncia el art. 4 de la misma resolución antes citada que indica que el incumplimiento a deber formal del señalado en el párrafo precedente, es decir el incumplimiento del art. 2 de la citada resolución, constituirá incumplimiento al deber formal de información correspondiendo la aplicación de la sanción dispuesta en el subnumeral 4.2 del numeral 4 del Anexo A de la RND 10.0021.04 de 11 de agosto de 2004. Se debe señalar también que el párrafo VII del art. 45 de la RND 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, manifiesta la obligación de preparar los registros establecidos es independiente de la obligación de presentar el detalle de compras IVA a través del software Da Vinci-LCV, establecida en la RND 10.0047.05 de 14 de diciembre de 2005, asimismo es pertinente señalar que la disposición final cuarta en su párrafo III de la RND 10.0016.07 señala textualmente que: *"Se sustituye el art. 7 Resolución Normativa de Directorio N° 10.0047.05 por el siguiente texto: "Art. 7 (Rectificación de Archivos) De no existir errores en la información del Libro de Compras (...) IVA, presentada a través del módulo Da Vinci LVC, se permitirá esta con nuevos archivos que contengan toda la información con las modificaciones incluidas"*.

De la lectura anterior se puede evidenciar que el incumplimiento sancionado mediante actas 56233 y 564343, se encuentra normado y en plena vigencia en el momento acaecido de la contravenciones señaladas, siendo responsabilidad del contribuyente dar cumplimiento a cada una de las disposiciones emitidas por la Administración Tributaria, más aún cuando la Administración Tributaria ha señalado con anterioridad que sí existiera errores en la información presentada a través del módulo Da Vinci LCV, se permitiría el reemplazo del archivo, sin embargo producto de la revisión efectuada por el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales a los libros de compras enviados a través del módulo Da Vinci, se ha encontrado que la información enviada no se encuentra conforme lo establecido en el art. 50 de la RND 10.0016.07, constituyendo incumplimiento a los deberes formales que deben ser sancionados. Por último, resulta importante aclarar que la sanción señalada en el subnumeral 4.2.1 adicionado en la RND 10.0030.11 de fecha 7 de octubre de 2011, es en estricta aplicación a lo señalado en el art. 123 de la Constitución Política del Estado y el art. 150 del Código Tributario que señala: *"Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios,*

establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable”, la utilización retroactiva de la norma citada es concordante con el párrafo II de la disposición transitoria de la RND 10.0037.07 de 14 de diciembre de 2007 que dispone: “El procedimiento sancionador se sustanciará salvándose el criterio de la norma más benigna, en cuanto hace la sanción aplicable al caso concreto de acuerdo a lo previsto en los arts. 16 párrafo IV y 33 de la Constitución Política del Estado”.

1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0319/2014 de 5 de marzo del 2014 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en definitiva se declare firme, la Resolución Determinativa N° 017-00304-13 de 31 de julio de 2013.

II. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

2.1 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 8 de mayo de 2014 (fs. 53) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 83 a 88), con los siguientes argumentos:

1. Se debe señalar que la instancia jerárquica en virtud del principio de verdad material establecido en el numeral 1 del art. 200 de la ley 3092, así como el numeral 4 del art. 70 de la Ley 2492, procedió a analizar la transacción realizada, en ese sentido en lo referente a la depuración del crédito fiscal señaló, que dentro del periodo de prueba establecido en la citada Vista de Cargo, el sujeto pasivo ahora demandante presentó descargos, los mismos que fueron evaluados en el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGSCZ/DF/VI/INF/01825/2013, el cual respecto a la factura N° 180, refiere que la misma no se encuentra dosificada y así se emitió la Resolución Determinativa N° 17-00304-13. En ese contexto, la Administración Tributaria observó la citada factura al no encontrarse dosificada (Código 4.7), la administración tributaria adjunto reportes del sistema Gauss 79040015650, el que señala que no existen datos para los criterios ingresados y por otro lado, que el número de autorización 790400156506, sí se encuentra activado, aspecto que denota que la citada nota fiscal con N° de Autorización 79040015650 no se encuentra en el rango de dosificación ni emisión autorizada por el SIN; sin embargo, el sujeto pasivo en el proceso de verificación presentó: **1)** Comprobante de Contabilidad que registra el pago efectuado mediante cheque N° 1677121; **2)** Recibo oficial emitido por Quimiza Ltda. por el cheque de pago; **3)** Medio de pago – Cheque N° 1677121 del BNB; **4)** Certificación del proveedor de emisión y cobro de la Factura 180, en la que reconoce que la misma fue debidamente notificada pero por error de impresión no se



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 406/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

imprimió el último dígito; y **5)** Solicitud de dosificación y certificado de activación de dosificación de su proveedor Quimiza Ltda.; documentación que pone en evidencia la realización de la transacción contenida en la mencionada factura, que si bien la RND 10-0016-07 en su art. 41 numeral 2 establece que una factura no dosificada no es válida para el computo de crédito fiscal, no es menos cierto que el contribuyente no cuenta con los elementos para verificar que esta condición sea cumplida por el emisor de la nota fiscal, por lo que está claro que el presente caso que las transacciones se realizaron efectivamente y que los aspectos formales de la observación obedecen al incumplimiento en el que incurrió el proveedor.

2. Respecto a las multas por incumplimiento de deberes formales relacionados con el Libro de Compras IVA con errores en el registro físico impreso, es necesario señalar previamente que para que exista el tipo esto es la definición de sus elementos constitutivos por posibles conductas realizadas por el Sujeto Pasivo o Tercero Responsable que se adecuen a una circunstancia fáctica descrita por la Ley y por las cuales se aplique una determinada sanción, de manera que la subsunción de la conducta antijurídica accione la posibilidad de aplicar una determinada norma que castigue el quebrantamiento del orden jurídico, bajo este preámbulo en la revisión de los antecedentes administrativos la Administración Tributaria hace un detalle de las facturas observadas mediante sistema, en ese cometido observó la comisión de errores al registrar dichas facturas en el Libro de Compras IVA y libro acata N° 00056343, por haber incurrido en incumplimiento al deber formal de presentación de Libro de Compras IVA a través del Módulo Da Vinci LCV, sin errores por el periodo fiscal de enero y febrero de 2010, contraviniendo el art. 50 de la RND 10-0016-07 de 28 de mayo de 2007, correspondiendo una multa de 150 UFV por periodo, de acuerdo a lo establecido en el Subnumeral 4.2.1 párrafo II del art. 1 de la RND 10-0030-11 de 7 de noviembre de 2011 aplicada retroactivamente. En ese sentido, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, analizó el alcance de la norma específica, que según la Administración Tributaria, el contribuyente hubiera infringido y de la revisión de los arts. 46 y 47 RND N° 10-0016-07, claramente se puede advertir que se establece la obligación de elaborar los Libros de Ventas y Compras IVA, con un formato que se expone de forma referencia, estableciendo en los incisos, la información mínima que debe ser registrada en los citados libros, sin establecer cualidades respecto de la información a ser registrada, es decir, no exige que dicha información sea registrada de forma precisa o correcta, más aun considerando que las diferencias detectadas por el Sistema SIRAT2 de la que emergió la Orden de Verificación Interna, tuvieron como origen la información del libro de Compras IVA enviado por el Sujeto Pasivo a través del Módulo Da Vinci LCV, cuyo deber formal relacionado, se encuentra establecido en el numeral 4.2.1 del anexo A de la citada Resolución Normativa de Directorio que fue incorporada mediante la RND N° 10-0030-11. En ese sentido, se observa que la Administración Tributaria se limitó a observar el incumplimiento al deber formal de Registro en Libros

de Compras y -Ventas IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica (por el periodo fiscal y casa matriz o sucursal) de los meses de enero y febrero de 2010, empero no observó la ausencia de estos datos, por lo que si bien estos fueron erróneas, ello no implica que merezcan sanción por incumplimiento de una norma que no establece la obligación de registrar información que cumpla las cualidades de ser exactas y correctas y no se adecua al hecho que se quiere sancionar, puesto que los arts. 46 y 47 de la RND N° 10-0016-07 no establecen la obligación de registrar en los libros de Compras IVA, físicos y notariados, información sin errores.

3. De igual manera, el incumplimiento al deber formal de presentación del Libro de Compras IVA a través del Módulo Da Vinci, sin errores, por el periodo fiscal de enero y febrero de 2010, contraviniendo el art. 50 de la RND 10-0016-07, sin considerar que tal hecho se constituye en incumplimiento de deber formal a partir del 9 de octubre de 2011, mediante la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, que incorpora al Anexo A de la RND N° 10-0037-07, como deber formal específico en el numeral 4.2.1 que establece: "Presentación del Libro de Compras y -ventas IVA a través del Módulo Da Vinci, sin errores por periodo fiscal".
4. En relación a la aplicación retroactiva de la sanción de 150 UFV, prevista en el numeral 4.2.1 del Anexo A de la RND 10-0037-07, incorporado mediante la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, corresponde señalar que para los periodos enero y febrero 2010, en los que se habría suscitado tal incumplimiento al deber formal, no estaba vigente la citada RND 10-0030-11, en consecuencia, siendo que los arts. 123 de la C.P.E. y 150 de la Ley 2492 disponen la aplicación retroactiva de la norma cuando beneficie al contribuyente, no corresponde aplicar la multa establecida en la citada Resolución Normativa de Directorio, puesto que en el caso que nos ocupa su aplicación sería en detrimento del sujeto pasivo, toda vez que se le estaría aplicando una multa, cuando en dichos periodos no existía incumplimiento ni multa por los hechos que se le imputa.

2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitando se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0319/2014 de 5 de marzo del 2014.

III. RESPUESTA DEL TERCERO INTERESADO.

El tercero interesado, Fundación Centro Multifuncional Adolfo Kolping, notificado por orden instruida de fs. 104, no se apersona legalmente al no presentar contrato de mandato especial para asumir defensa.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 406/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS.

De la revisión de actuados en sede administrativa, se tiene los siguientes antecedentes administrativos relevantes para la resolución de la presente causa:

- a) El 31 de julio de 2012, la Administración Tributaria, notificó personalmente a la Fundación Centro Multifuncional Adolfo Kolping con la Orden de Verificación 0012OVI8949, cuyo alcance comprende la verificación del Impuesto al Valor Agregado respecto al crédito fiscal del periodo enero a marzo de 2010.
- b) El 14 de diciembre de 2012, luego de la presentación de descargos, la Administración Tributaria, labró Acta por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00056233 contra la Fundación Centro Multifuncional Adolfo Kolping por haber incurrido en incumplimiento de deber formal de Registros en Libros de compras y Ventas IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica (por período fiscal y casa matriz o sucursal) de los meses de enero y febrero de 2010 contraviniendo el art. 46 y 47 de la RND 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, sancionado con multa 1500 UFV's y en la misma fecha se labró otra Acta de Contravención Tributaria vinculada al procedimiento de Determinación N° 00056343, contra la indicada Fundación por haber incurrido en incumplimiento al deber formal de presentación del Libro de Compras IVA a través del Módulo Da Vinci, sin errores, por el periodo fiscal de enero y febrero 2010, contraviniendo el art. 50 de la RND N° 10-0016-07 de acuerdo a lo establecido en el Subnumeral 4.2.1 parágrafo II del art. 1 de la RND 10-0030-11 de 7 de noviembre de 2011.
- c) El 14 de mayo de 2013, la Administración Tributaria, notificó personalmente la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/VI/VC/0054/2013 de 24 de abril de 2013 que ratifica la calificación de la conducta y la deuda tributaria de 6130,34 UFV's equivalentes a Bs. 11.349,26.
- d) El 14 de agosto de 2013, la Administración Tributaria, notificó personalmente al representante legal de la fundación antes indicada con la Resolución Determinativa N° 17-00304-13 de 31 de julio de 2013, que determinó de oficio sobre base cierta, las obligaciones impositivas del contribuyente relativas al Impuesto al Valor Agregado correspondiente al periodo enero 2010 en un importe total de 6130,46 UFV's equivalentes a 11.349,26 que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor intereses, sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales.
- e) Interpuesto el Recurso de Alzada contra la Resolución Determinativa N° 17-00304-13 de 31 de julio de 2013, se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0183/2013 de 8 de julio de 2013 que dispuso revocar parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-00304-13 de 31 de julio de 2013, dejando sin efecto la sanción por incumplimiento de deberes en la suma de 3.300 UFV's

equivalente a Bs. 6109, 25 y el tributo omitido de 494,88 UFV's equivalente a Bs.761.15 y mantener firme y subsistente el tributo omitido de 705.89 UFV's equivalentes a Bs. 1.085,69, debiendo la Administración Tributaria reliquidar la deuda, y posteriormente presentado el recurso jerárquico, se dictó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0319/2014 de 5 de marzo de 2014, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada.

V. CONFLICTO JURÍDICO, ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsión de los datos del proceso, se desprende que los objetos de controversia son:

1. Si la factura N° 180 es válida para crédito fiscal al no estar dosificada.
2. Si las Actas de Contravenciones Tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 56233 y 56343 fueron sancionadas de acuerdo a lo dispuesto en el subnumeral 4.2 del numeral 4 del Anexo A de la RND 10.0021.04 de 11 de agosto de 2004 y que se encuentra respaldada por el parágrafo VII del art. 45 de la RND 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007 que manifiesta la obligación de preparar los registros establecidos es independiente de la obligación de presentar el detalle de compras IVA a través del software Da Vinci-LCV y por la disposición final cuarta en su parágrafo III de la RND 10.0016.07 y si además se aplicó el parágrafo I del art. 50 "*Formato del Libro de Compras y Ventas IVA-Da Vinci LCV*" de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0016.07 que establece deberán presentar la referida información en base a campos definidos, es decir que debe registrarse el número de autorización de la factura o nota fiscal.
3. Si las sanciones establecidas en las Actas de Contravenciones Tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 56233 y 56343 en virtud al subnumeral 4.2.1 adicionado en la RND 10.0030.11 de fecha 7 de octubre de 2011, se deben aplicar retroactivamente en aplicación a lo señalado en el art. 123 de la Constitución Política del Estado y el art. 150 del Código Tributario.

5.2 Análisis y resolución.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede a revisar la presente causa, en los siguientes términos:

1. Sobre el primer objeto de controversia referido a: "Si la factura N° 180 es válida para crédito fiscal al no estar dosificada", se debe realizar el siguiente examen:



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 406/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

La factura N° 180 conforme a la Resolución Determinativa N° 17-00304-13 de 31 de julio de 2013 se encuentra observada porque no se encuentra dosificada, sobre esta materia es jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia que en ningún caso el beneficiario del crédito fiscal se encuentra constreñido a verificar previamente la autenticidad de la factura o comprobar si cuenta con la autorización de emisión que concede la Administración Tributaria y que en caso de duda sobre el otorgar o no el crédito fiscal se debe aplicar el principio de la buena fe contenido en el art. 69 del Código Tributario 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"*, por ello la Sentencia N° 16 /2015 de 23 de febrero de 2015 sobre el requisito de dosificación para la validez del crédito fiscal claramente señala: *"...corresponde señalar que FANCESA en su condición de beneficiario final de un servicio o como consumidor final de un bien, cumplió con la presentación de las mismas para conseguir en su favor el respectivo crédito fiscal, ignorando la validez y/o legalidad de estas, no siendo correcta la apreciación de la Superintendencia Tributaria General al revocar la decisión del inferior con el fundamento de que FANCESA es responsable de la legalidad de aquellos documentos, porque como contribuyente que compra un bien o un servicio con el correspondiente pago, por el que a su vez se le otorga la factura pertinente, en ningún caso se encuentra constreñido a verificar previamente la autenticidad de la factura o comprobar si cuenta con la autorización de emisión que concede la Administración Tributaria"*. De tal modo que la referida Factura N° 180 en aplicación al art. 69 del Código Tributario, es válida para crédito fiscal y que en el caso de autos, el contribuyente habría comprobado que en la señalada factura existe un error en el registro faltando un número pero se comprobó que se realizó la transacción con la presentación de: **1)** Comprobante de contabilidad que registra el pago efectuado mediante cheque N° 1677121; **2)** Recibo Oficial emitido por Quimiza Ltda. por el pago efectuado en Cheque; **3)** Cheque N° 1677121; **4)** Certificación del proveedor de emisión y cobro de la Factura N° 180, en la que se reconoce que la factura fue emitida pero por error de impresión no se imprimió el último dígito; y **5)** Solicitud de dosificación y certificado de activación de dosificación del proveedor Quimiza Ltda., por lo que con mayor razón se debe aplicar el criterio de buena fe y presunción que se cumplió con la obligación tributaria, previsto en el art. 69 del Código Tributario.

2. Sobre el segundo objeto de controversia relacionado a: *"Si las Actas de Contravenciones Tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 56233 y 56343 fueron sancionadas de acuerdo a lo dispuesto en el subnumeral 4.2 del numeral 4 del Anexo A de la RND 10.0021.04 de 11 de agosto de 2004 y que se encuentra respaldada por el parágrafo VII del art. 45 de la RND 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007 que manifiesta la obligación de preparar los registros establecidos es independiente de la obligación de presentar el detalle*

de compras IVA a través del software Da Vinci-LCV y por la disposición final cuarta en su parágrafo III de la RND 10.0016.07 y si además se aplicó el parágrafo I del art. 50 "Formato del Libro de Compras y Ventas IVA- Da Vinci LCV" de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0016.07 que establece deberán presentar la referida información en base a campos definidos, es decir que debe registrarse el número de autorización de la factura o nota fiscal", se debe realizar el siguiente análisis:

- a) De la revisión de antecedentes administrativos, se evidencia que la Resolución Determinativa N° 17-00304-13 de 31 de julio de 2013 sancionaron al contribuyente por dos deberes formales diferentes: **1)** La primera por el deber formal relacionado a registros contables y obligatorios establecidos en el numeral 3 específicamente por el Registro en Libros de Compra y Venta IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica (por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal) señalado en el subnumeral 3.2 de la RND 10.0037 de 14 de diciembre de 2007 y **2)** La segunda por el deber formal relacionado con el deber de información establecido en el numeral 4 específicamente por la presentación de la información del Libro de Compra y Venta a través del Módulo Da Vinci LCV en los plazos, medios y formas establecidas en normas específicas, señalado en el subnumeral 4.2 de la RND 10.0037 de 14 de diciembre de 2007.
- b) Para resolver el presente caso y conforme a las anteriores contravenciones tributarias de incumplimiento de deber formal, se debe realizar una revisión de las normas tributarias vigentes a momento de producirse la supuesta contravención tributaria, que es el periodo fiscal enero y febrero de 2010, con ese objetivo se tiene la siguiente sucesión de normas sobre los deberes formales señalados en el acápite anterior (deber formal de registro en el libro de Compras IVA y deber formal de Presentación de la Información del Libro de Compra y Venta a través del Módulo Da Vinci LCV en los plazos, medios y formas establecidas en normas específicas) y las sanciones a su incumplimiento, así se tiene: **1)** La RND 10-0016-07 de 18 de mayo del 2007 que en su art. 47.I determina: " *Se establece un libro de registro denominado " Libro de Compras IVA", en el cual se registrarán de manera cronológica, las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes o documentos de ajuste, obtenidos en el periodo a declarar y que respalden el Crédito fiscal IVA, asimismo para fines de información también se deberán registrar, los montos del ICE, operaciones no gravadas, exentas u otras gravadas a tasa cero". II. Este registro deberá realizarse diariamente, aplicando mínimamente el siguiente formato: a) Título Libro de Compras IVA. b) Periodo Fiscal MM/AAAA. c) Nombre o Razón Social del Sujeto Pasivo. d) Número de Identificación Tributaria (NIT) del sujeto pasivo. e) Número de casa matriz o sucursal para el caso de casa matriz consignar el valor cero. f) Dirección de la Casa matriz...*"; y el art. 50.I determina: "Los sujetos pasivos o terceros responsables obligados a la presentación de información del Libro de Compras y Ventas IVA a través del software Da Vinci - LVC, conforme a lo dispuesto en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0047-05 de 14 de diciembre de 2005, deberán presentar la referida información en base a los



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 406/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

siguientes campos: ... número de autorización de la factura, nota fiscal o documento de ajuste..."; **2)** La RND 10-0037-07 de 14 de diciembre del 2007 en su Anexo Consolidado Deberes formales y Sanciones por Incumplimiento, que en su numeral 3.2 (Deberes formales relacionados con los Registros Contables Obligatorios), dispone: "Registro en Libros de Compra y Venta IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica" y en su numeral 4 Deberes Formales Relacionados con el Deber de Información subnumeral 4.2 Presentación de la Información de Libros de Compra y Venta IVA a través del Módulo Da Vinci- LVC en los plazos, medios y formas establecidas en formas específicas por periodo fiscal ; **3)** La RND 10-0030-11 de 7 de octubre del 2011, que en su numeral II modificatorio establece en el numeral 4.2.1 lo siguiente: "Presentación de Libros de Compra y Venta IVA a través del Módulo Da Vinci - LVC, sin errores por el periodo fiscal". De tal forma que el deber formal de registro sin errores recién se estableció como contravención tributaria desde la RND 10-0030-11 de 7 de octubre del 2011.

- c) En el caso de autos efectuada la revisión de la Resolución Determinativa N° 17-00304-13 de 31 de julio de 2013, se evidencia que ésta observa con respecto a los datos que han sido registrados en el Libro Físico y enviados (Software Da Vinci) de manera incorrecta lo siguiente: **1)** Enero/2010: Factura N° 1504 registro incorrecto del N° de autorización 79010014611 siendo lo correcto 790100146411, Factura N° 1709 registro incorrecto de N° de Factura siendo lo correcto 17109, Factura N° 6948 registro incorrecto del N° de autorización 70010089789 siendo lo correcto 7001001089789 y Factura N° 258 registro incorrecto de fecha 24/01/2010 lo correcto es 24/01/2009; y **2)** Febrero/2010: Factura N° 208 registro incorrecto de Número de Autorización, de modo tal que conforme a la RND 10-0016-07 de 18 de mayo del 2007 en sus arts. 47I. y II y 50.I, que es la resolución originaria de donde emergen supuestamente las conductas contravenciones formales que se habrían infringido, no hacen referencia ninguna a errores en el registro del Libro de Compras IVA ni tampoco a errores en la información enviada del Libro de Compras y Ventas IVA a través del software Da Vinci - LVC, por lo que las conductas contravenciones de deberes formales no se encontraban sancionadas en enero y febrero del periodo fiscal 2010.
4. En relación al tercer objeto de controversia referido a: "Si las sanciones establecidas en las Actas de Contravenciones Tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 56233 y 56343 en virtud al subnumeral 4.2.1 adicionado en la RND 10.0030.11 de fecha 7 de octubre de 2011, se deben aplicar retroactivamente en aplicación a lo señalado en el art. 123 de la Constitución Política del Estado y el art. 150 del Código Tributario", se debe realizar el siguiente análisis:

En el acápite anterior se ha establecido que las conductas contravenciones formales que se habrían infringido no se encontraban tipificadas para errores en el registro del Libro de

Compras IVA ni tampoco a errores en la información enviada del Libro de Compras y Ventas IVA a través del software Da Vinci - LVC y que el registro correcto recién fue establecido como contravención tributaria desde la RND 10-0030-11 de 7 de octubre del 2011, por lo que en el presente caso no es aplicable la retroactividad de la norma y que más bien, esta es prohibida en el art. 123 de la Constitución Política del Estado y sólo ejecutable excepcionalmente a los casos de materia laboral cuando beneficie al trabajador, en materia penal cuando beneficie al imputado y en materia de corrupción para investigar, procesar y sancionar este grupo de delitos. Asimismo, tampoco es aplicable la retroactividad de la sanción más benigna prevista en el art. 150 del Código Tributario, puesto que la infracción contravencional de deber formal no estaba tipificada al momento de producida la contravención tributaria.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y 6 de la Ley N° 620, declatra **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 45 a 51, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Boris Walter López Ramos contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0319/2014 de 5 de marzo del 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

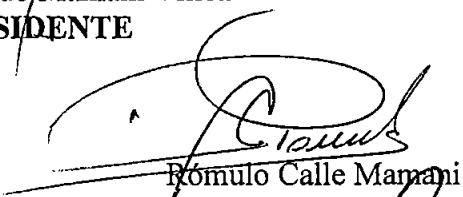
Regístrese, notifíquese y archívese.



Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE



Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO



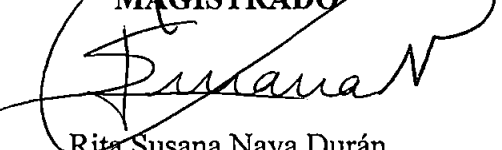
Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO



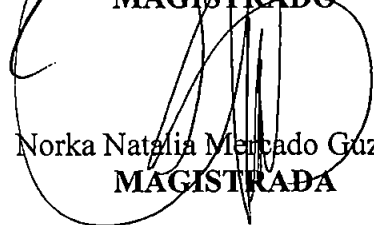
Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO



Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO



Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA



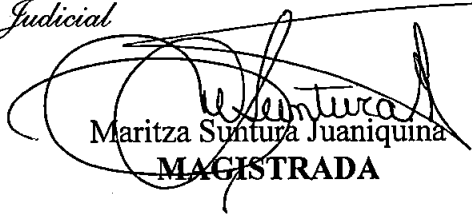
Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

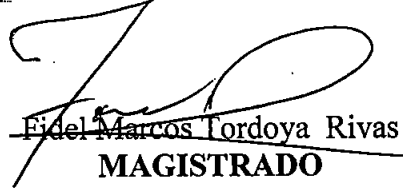


Estado Plurinacional de Bolivia

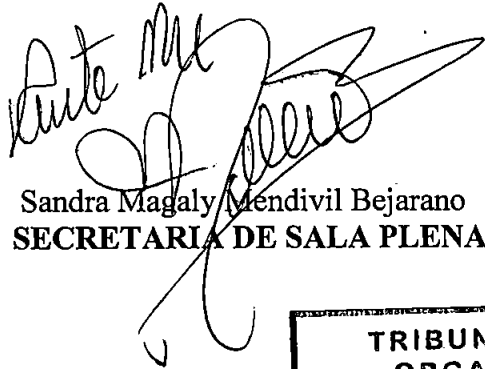
Órgano Judicial

Exp. 406/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

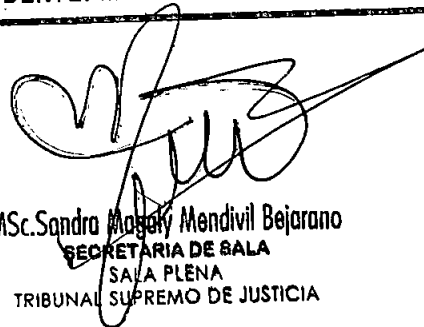

Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA


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 484.....	FECHA 28 de junio.....
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2017.....	
<u>Conforme</u> -	
VOTO DISIDENTE:	


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