SALA PLENA

SENTENCIA:	608/2017.
FECHA:	Sucre, 22 de agosto de 2017.
EXPEDIENTE:	674/2014.
PROCESO :	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Gabriel Arancibia Yucra contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA:	**Rita Susana Nava Durán.**

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por Gabriel Arancibia Yucra contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 23 a 36, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0589/2014 de 21 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 75 a 83; réplica de fs. 87 a 89; dúplica de fs. 93 a 95; antecedentes administrativos y recursivos.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

1.1. Fundamentos de la demanda.

Gabriel Arancibia Yucra, dentro el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

a) Vicios en la Resolución de Alzada. Refiere que su recurso jerárquico denunció que la Resolución de Alzada no se pronunció sobre la prueba documental de Flujos de Caja y Registro de Kardex que demostrarían la compra de materiales de construcción de Comercial San Antonio, denunciando la vulneración de los arts. 211.I del Código Tributario, 28 y 30 de la Ley de Procedimiento Administrativo, generando su indefensión y afectando al debido proceso previsto en el art. 115.II de la Constitución Política del Estado, que al no haberse pronunciado ni fundamentado impidieron saber su criterio jurídico para en su caso aceptarlo o impugnarlo. Asimismo señaló que en la Orden de Verificación Interna no se solicitó flujo de caja y registro de kardex por lo que el argumento de la AGIT no tiene asidero legal para no considerar la prueba presentada que cumple con la ratio decidendi de la Sentencia Constitucional 1642/2010-R, olvidando el principio rector de la Administración Pública de verdad material en oposición al verdad formal, prevista en el art. 4 inc. d) de la Ley de Procedimiento Administrativo.

b) Sobre el punto IV.3.3, de la Resolución impugnada, con el subtítulo: en cuanto al pronunciamiento sobre facultades de verificación, control e investigación a los proveedores en vía recursiva; refiere que el sentido de su reclamo fue cambiado, puesto que solicitó la

revocatoria total del Resolución Determinativa que le obliga a pagar una deuda que no emerge de su responsabilidad, sino de los agentes de retención, emisores de las facturas, que no declararon el monto consignado en sus facturas. En definitiva solicitó se declare como válidas sus facturas indebidamente depuradas, habiendo sugerido a la Administración Tributaria realice el control, verificación e investigación a la Comercial San Antonio, debido a que el Estado no puede perder el 13% por concepto de IVA, mucho más si han confesado haber vendido las cantidades mencionadas en sus facturas. Más aun cuando sus facturas gozan de la presunción de legitimidad establecido en el art. 69 del Código Tributario y cumplen con los requisitos de validez previsto en los arts. 4 inc. a) y 8 inc. a) de la Ley 843 y el art. 3, 4, 7 de la RND N° 10-0016-07, reiterando que la responsabilidad debe caer sobre el emisor de la facturas no sobre el receptor tomando en cuenta que sus facturas cumplen con lo establecido en el art. 41 de la citada RND en cuanto a los requisitos de validez del crédito fiscal, reclamo que mereció por parte de la AGIT en sentido de que no amerita mayores consideraciones.

c) Sobre la depuración de crédito fiscal; Manifestó que la AGIT, aceptó la aplicación única de los arts. 4 inc. a) y 8 inc. A) de la Ley 843 para apropiarse del crédito fiscal; sin embargo, para justificar de alguna manera para la exigencia de la transacción económica realizada de manera efectiva recurre a señalar el texto del art. 2 de a la Ley 843, misma que señalaría 3 condiciones para la materialización del hecho imponible, que revisado el citado artículo, no se observa mención alguna de estas 3 condiciones, por lo que el argumento de la AGIT no tendría respaldo legal. Que la AGIT manifestó que para que el crédito o débito de la factura tenga plena validez debe ser corroborado por la Administración Tributaria, argumento que sería contario a lo establecido en los arts. 4 inc. a y 8 inc. a) de la Ley 843, aún en ese supuesto, se pregunta, porque procedieron a depurar su facturas sin haber corroborado a través de sus mecanismos de control, que si bien exigieron copias de las facturas de la Comercial San Antonio y solicitaron el control cruzado a la Gerencia Distrital de Potosí, no tuvieron respuesta y simplemente presumieron que sus facturas son cuestionables, sin haber probado que las facturas presentadas por su empresa, hayan sido emitidas por los proveedores consignando otros montos en las copias o con diferente fecha, por no consignar la copias de los talonarios de la citadas facturas, por lo que no existe certeza de la diferencia de importes. Que si bien la Resolución impugnada reconoce que las facturas cumplen con los requisitos 1 y 2 y no así con el tercer requisito de que la transacción haya sido efectivamente realizada, sin embargo, su empresa cumplió con demostrar dicha transacción, sin embargo no fue debidamente valorado por dicha instancia, ya que existe notas de la Comercial San Antonio, donde de manera clara se informa que las facturas observadas, pertenecen a compras realizadas por su empresa de acuerdo a su registró interno y las copias serian enviadas después, sin embargo la Administración no cumplió con su deber de exigir dicha copias, asimismo, en Alzada adjuntó flujos de caja y registro de kardex, documentos exigido por la AGIT en un caso similar, que bajo el principio de verdad material

debieron ser consideradas, que igualmente existe documentos de ventas de la Comercial San Antonio, donde consta que las ventas fueron canceladas en efectivo. Acotó, que su empresa demostró lo establecido en el art. 70 numerales 4 y 5 del Código Tributario, que sus operaciones se encuentran plenamente respaldadas y registradas en los libros de IVA y libro ventas IVA de las compras realizadas a la Comercial San Antonio, así como los comprobantes diarios, sea demostrado la procedencia de las mismas, conforme el art. 76 del Código Tributario. Finalizó este punto, señalando que la decisión asumida por la AGIT vulnera su derecho a la seguridad jurídica, considera que existe un error de interpretación y aplicación al permitir que se fiscalice compradores de buena fe que registran sus compras y asumir una deuda tributaria que no sea generado y asumir una responsabilidad que no es suya, sino de los emisores de la factura, solicitó en definitiva se tomen cuanta todos estos aspectos y se reconozca el crédito fiscal de las citadas facturas, cargando toda la responsabilidad al emisor de las facturas.

d) Sobre la calificación de la conducta como omisión de pago. Citando el art. 165 del Código Tributario (omisión de pago), sostuvo que en todo caso quien ha pagado de menos es la Comercial San Antonio como emisor del factura, asimismo la obligada a realizar la retención del 13% era la Comercial San Antonio, que no ha obtenido indebidamente benéficos, puesto que su empresa se apropió del crédito fiscal en aplicación estricta de los arts. 4 y 8 de la Ley 843 Ley especial de cumplimiento obligatorio, por lo que no corresponde se imponga ninguna sanción por omisión de pago, porque los elementos constitutivos del art. 165 del Código Tributario, no se adecuan a su conducta, sin embargo, las mismas se adecuan a la conducta de los emisores de las facturas, aspecto que no fue comprendido por la resolución impugnada.

Concluyó manifestando que las facturas emitidas por la Comercial San Antonio deben ser reconocidas como válidas, por gozar de la presunción de legitimidad establecida por el art. 69 del Código Tributario, porque no existió un debido proceso jurisdiccional, donde la administración haya demostrado lo contrario, habiendo otorgado mayor validez legal al sistema del SIRAT como instrumento idóneo y confiable para determinar la validez de la facturas, y no así a los documentos de reconocimiento de ventas realizados por Comercial San Antonio violando los arts. 116-I y 117 de la Constitución Política del Estado, debiendo reconocerse como válidas las citadas facturas conforme los arts. 4 y 8 de la Ley 843.

1.2. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se disponga el reconocimiento pleno de las facturas observadas como válidos para el crédito fiscal, salvándose el derecho de la Administración Tributaria de realizar control, verificación e investigación con contra del emisor de las facturas que declaró importes menores a los consignados en las facturas originales.

II. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 8 de agosto de 2014 (fs. 38) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 75 a 83), con los siguientes argumentos:

a) Con relación al primer punto reclamado, señaló que dicha instancia no vulneró derecho ni garantía constitucional alguno del demandante, que se tiene argumentos contradictorios, puesto que en su recursos jerárquico señaló que no se valoró su prueba y solicitando que la AGIT valore la misma, por lo que dicha instancia en previsión del art. 198 inc. e) y 211 de la Ley 2492, obró correctamente al valorar las pruebas señalas por el contribuyente, citando en párrafo iii del punto IV.3.2 Sobre vicios en la Resolución de Alzada" señaló que se ingresó a verificar lo acusado por el contribuyente, por lo no es evidente lo manifestado por el sujeto pasivo de que dicha instancia este subsanando apreciaciones de la Resolución de Alzada siendo que la misma ingresó al análisis del Balance General de la Gestión 2011, Estado de Ganancias y Pérdidas al 31 de marzo de 2011, habiendo concluido que dichos documentos no son prueba suficiente que demuestre la materialización de la operación gravada; sin considerar que dichos fueron presentados solo en instancia recursiva, que no fueron de conocimiento de la Administración Tributaria y no cumplieron con lo previsto del numeral 3 y último párrafo del art. 81 de la Ley 2492, acotando que el art. 201 del Código Tributario y los arts. 28 y 30 de la Ley 2341, solo son aplicables de manera supletoria, ante la falta de disposición expresa, no siendo aplicables al presente caso, en virtud a que el art. 211 del Código Tributario, prevé de forma expresa los requisitos que debe contener las Resoluciones que resuelven los Recursos de Alzada, por lo que, consideró todos los argumentos y documentos propuestos por el sujeto pasivo en el Recurso de Alzada. Con relación a que no se solicitó Flujo de caja y Registro de kardex, la Administración Tributaria una vez notificado con la Orden de Verificación el 17 de mayo de 2012,el 5 de octubre de 2012 mediante Nota 00834/2012, solicitó entre otros documentos kardex físico valorado, inventario final de mercancías, depósitos, cheques y otra documentación que acredite la veracidad de las facturas, ante dicha solicitud el sujeto pasivo presentó Reconocimiento de firmas Nos. 35123 y 35124 de 20 de julio de 2012 y 288982 de 3 de agosto de 2012 del anexo de facturas vendidas y detalle de obras concluidas por la empresa constructora Arancibia, documentación que según la Vista de Cargo no se constituye en documentos probatorios que respalden las transacciones económicas realizadas, asimismo, se ofreció como prueba testimonio del proveedor, sin embargo éste no se presentó en audiencia para su declaración testifical, por otro lado, también se presentaron Certificaciones de ventas con reconocimiento de firmas de su proveedor; sin embargo, no eran suficientes para demostrar la realización de la transacción, por lo que la documentación

presentada por el sujeto pasivo en instancia recursiva no cumple con los requisitos de oportunidad previsto por el numeral 3 del art. 81 de la Ley 2492, más aun cuando, la Administración solicitó la presentación de detalle de inventarios, por lo que el sujeto pasivo tuvo conocimiento de todas las actuaciones desde un inicio y pudo presentar las pruebas que creyere convenientes contra los cargos establecidos.

b) Respecto a que las facturas gozan de presunción de legitimidad prevista en el art. 69 del Código tributario; aclaró que el demandante confunde los términos de presunción de legitimidad (propio de la Administración) y el Presunción a favor del sujeto pasivo (propio de sujeto pasivo), pese a ello señaló, que la aplicación de la presunción a favor del sujeto pasivo, en aplicación del principio de buena fe y transparencia, solo es hasta que en debido proceso de determinación, llevado a cabo por la Administración Tributaria o ante autoridad prejudicial o jurisdiccional, se pruebe lo contrario, por lo que no corresponden las observaciones del demandante sobre ese punto.

c) Respecto a que el art. 2 de la Ley 843 no menciona las tres condiciones para la materialización del hecho imponible; manifestó que el demandante reitera argumentos incompletos fuera de lógica, siendo que el párrafo integro no señala lo que observa el demandante, motivo por el cual transcribió lo manifestado en la resolución impugnada: *"Así también, siendo que el crédito fiscal IV A, emerge de una operación de "compra" efectuada por un sujeto que adquiere un bien o contrata un servicio, que a su representa una "venta" para el sujeto que entrega el bien o presta el servicio a título oneroso, respaldado con la emisión de una factura, se considera pertinente puntualizar que la definición de "venta" conforme dispone el Artículo 2 de la Ley 843, incorpora tres condiciones para la materialización del hecho imponible del IVA, tales como: 1) la onerosidad, 2) la transmisión de dominio de la cosa mueble y 3) sujetos intervinientes; a partir de ello, se establece que la onerosidad debe quedar demostrada a través del medio fehaciente de pago (cheques, tarjetas de crédito u otros medios fehacientes de pago), así como la documentación contable y financiera que demuestre el pago efectuado, en tanto que la transmisión de dominio, debe respaldarse mediante la factura o nota fiscal original, documentación contable como Libros diarios, mayor, inventarios y otros, que permitan demostrar la efectiva realización de la transacción, y obviamente la intervención tanto del comprador como del vendedor."* Asimismo citó el párrafo primero del art. 2 de la Ley 843 que establece: *A los fines de esta Ley se considera venta toda transacción a título oneroso que importe la transmisión del dominio de cosas muebles(venta, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades y cualquier otro acto que conduzca al mimo fin). También se considera venta toda incorporación de cosas muebles de la actividad gravada de los sujetos pasivos definidos en el artículo 3° de esta Ley con destino al uso o consumo particular del único dueño o socios de la sociedades de personas."* Por lo que el argumento del sujeto pasivo no tendría sustento.

d) Con relación al argumento de que la validez de la factura debe ser corroborada por el órgano de control de la Administración Tributaria; señaló que el art. 197 Parágrafo II, incisos b) y d) del Código Tributario, establece el marco de competencia funcional asignada a otras entidades públicas, razón por la cual no correspondió dicha instancia pronunciarse sobre las atribuciones propias de verificación, control e investigación que han sido observadas conforme el art. 66, numeral 1 de la Ley 2492, concordante con el art. 95 Parágrafos I y II de la referida disposición legal. En término tributarios la eficacia probatoria de la factura dependerá del cumplimiento de los requisitos de validez y autenticad que normativamente se disponga en las leyes y Resoluciones Administrativas referidas al efecto; por lo que no amerita mayores consideraciones al respecto.

e) En cuanto a que el art. 4 inciso a) y el art. 8 inciso a) de la Ley 843 únicamente exige para beneficiarse del crédito fiscal IVA la factura original y que las compras se vinculen con las operaciones gravadas y respecto a la preferente aplicación de la citada norma; refirió que el art. 4 inciso a) de la Ley 843, establece que en caso de ventas, sean éstas al contado o crédito, el hecho imponible se perfeccionará en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transmisión de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente. Así también, el segundo párrafo, inciso a), del art. 8 de la citada norma, establece que sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto, las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obradas o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; de manera concordante, el art. 8 del D.S. N° 21530, establece que el crédito fiscal computable es aquel orinado en las compras, adquisiciones, contracciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen vinculadas con la actividad sujeta al tributo.

Siendo que la Administración Tributaria no ha cuestionado la presentación de las facturas originales, ni la vinculación de los gastos reflejados en las mismas con las actividades gravadas conforme se establece en los arts. 8 de la Ley 843 y 8 del D.S. 21530, correspondió efectuar el análisis respecto del requisito de la demostración de la realización de la transacción, a partir de la documentación presentada por el sujeto pasivo, ante la Administración Tributaria no habría sido correctamente valoradas; la Administración observó las facturas Nos. 1596,1602,1610,1620 y1628, todas del proveedor José Luis Mendoza Guzmán, depuradas debido a que no se demostró la procedencia y cuantía de los créditos fiscales incumpliendo los arts. 4 de la Ley 843, 70 numeral 4 y 5; 76 y 14 de la Ley 2492,por lo que el sujeto pasivo no habría presentado mayor documentación que permita evidenciar la realización de las compras de diferentes materiales para la construcción, siendo que desde un inicio se requirió la presentación de medios de pago,

habiendo incluso solicitado la presentación de registros contables y registro de inventarios (kardex), en los cuales pueda verificarse el ingreso a almacén de la mercancía registrada en las facturas en cuestión, que si bien, se hizo mención a la emisión de las facturas y se hace referencia a transacciones realizadas durante las gestiones 2008 a 2011 en efectivo, empero no se específica que dichas transacciones correspondan a las registradas en las facturas precitadas, por lo que el contribuyente no presentó documentación que desvirtué la pretensión de la Administración Tributaria, por lo que la determinación se hace razonable, al no haber proporcionado el sujeto pasivo documentación contable que respalde sus compras conforme establece el art. 76 de la Ley N° 2492, concluyó este punto citando la Sentencia N° 55/2014 de 14 de mayo de dictada por Sala Plena del Tribunal Supremo.

f) Respecto al principio de oficialidad y búsqueda de la verdad material previsto en el art. 200.I de la Ley 3092; manifestó que dicho principio no conlleva que la AGIT deba intervenir como parte para obtener prueba o buscar hechos que son parte del litigio o en su caso suplir la negligencia de las partes, que por mandato legal tienen a su cargo producir prueba que demuestre sus derechos o respalde sus pretensiones, lo contrario llevaría a comprometer el principio de imparcialidad que debe regir las actuaciones de la AGIT, citando al efecto la sentencia N° 288/2013 de 2 de agosto emitida por el Tribunal Supremo de Justicia.

g) Respecto a que no corresponde se imponga ninguna sanción por omisión de pago por no adecuarse a los elementos constitutivos del art. 165 de la Ley 2492; refirió que el sujeto pasivo no desvirtuó el reparo del crédito fiscal IVA, emergente de la depuración del crédito fiscal por el período septiembre de 2010, al no existir evidencia de la realización efectiva de la transacción que permita establecer la validez de las facturas, por lo que conforme lo previsto por los arts. 47 y 166 de la Ley N° 2492, es correcta la determinación del importe emergente de sanción por omisión de pago por lo que corresponde desestimar la pretensión sobre este punto, más aun cuando la sentencia se encuentra debidamente fundamentada. concluyó citando línea doctrinal de la AGIT contenida en los Resoluciones STG-RJ/0119/2006 y jurisprudencia de las Sentencia N° 510/2013 de 27 del Tribunal Supremo de Justicia, Sentencia Constitucional 0287/2003-R de 11 de marzo y Auto Supremo N° 477 de 22 de noviembre de 2012.

2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Gabriel Arancibia Yucra.

III. RESPUESTA DEL TERCERO INTERESADO.

3.1. Fundamentos del tercer interesado

El tercer interesado Gerencia distrital del Servicio de Impuestos Nacionales de Chuquisaca fue notificado legalmente el 26 de agosto (Fs. 39) se apersonó a la demanda contenciosa administrativa interpuesta Gabriel Arancibia Yucra, por memorial que cursa a fs. 42 a 43, con los siguientes fundamentos:

a) Señaló que todo proceso de fiscalización, tiene validez sustentado en normar especial que rige en materia tributaria, cual es el Código Tributario Boliviano, la Ley 843, Resoluciones Normativas de Directorio, Resoluciones Administrativas de Presidencia que hacen el desarrollo de aquellas así como, la aplicación supletorias de orden administrativo y jurisdiccionales dentro de los alcances permitidos, en ese sentido, las facultades señaladas en los arts. 66 ,92 y 100 de la Ley 2492, así como la exigencia del cumplimiento de principios de apreciación y valoración de la prueba y demás documentos existentes en el proceso de determinación sustentado contra el demandante, enmarcado conforme lo establecido en el art. 8 de la Ley 843 y art. 81 del Código Tributario.

b) Advirtió que no solamente deben cumplirse con ciertas obligaciones, sean formales o materiales, sino que deben brindar información cierta y fidedigna, al margen de las formas y condiciones para su validez cuyo incumplimiento en tal aspecto, origina la determinación de otras obligaciones en la medida de lo evidenciado. Que si bien existe presunción a favor del contribuyente estas se contrapone al principio de presunción de legitimidad de los actos de la Administración Tributaria reconocida por el art. 65 de la Ley 2492 y su Reglamento.

c) Que si bien la jurisprudencia constitucional establece que los elementos que hacen al principio de seguridad jurídica integran la garantía de la aplicación objetiva de la ley permitiendo de tal modo que los individuos sepan en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones, de ese modo, en el presente caso, el demandante por medio de las instancias impugnatorias a la que ocurrió y por medio de las cuales, sus pretensiones fueron atendidas en razón de haberse cumplido las exigencias señaladas en Ley existió valoración jurídica normativa que brindó{o posición y determinación resolutiva, una tutela judicial efectiva, reflejada justamente en ese ejercicio de derechos conforme a la valoración de la prueba documental presentada en su momento, consiguientemente, la vulneración al principio de seguridad jurídica y verdad material no es evidente.

3.2. Petición del tercer interesado.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitó se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Gabriel Arancibia Yucra y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0589/2014 de 21 de abril.

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 6 de junio de 2012, la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN, notificó mediante Cédula a Gabriel Arancibia Yucra con la Orden de Verificación N° 00120VI04257 de 17 de mayo. de 2012, a objeto de verificar los hechos y elementos relacionados al Impuesto IVA, derivado de la verificación del crédito i contenido en las Facturas declaradas en el período fiscal septiembre de 2010; al Formulario de diferencias No 7520, en el que le solicita la presentación Declaraciones Juradas Forms. 200 IVA, Libro de Compras, Facturas de Compras Originales detalladas en Anexo y medios de pago de las Facturas observadas, así como otra documentación que se solicite. El 14 de junio de 2012, mediante Acta de Recepción/Devolución de Documentos, Gabriel Arancibia Yucra, entregó la documentación consistente en: Declaraciones Juradas Forms. 200 (IV A) y Libro de Compras de los períodos observados: Facturas originales Nos. 1596, 1602, 1610, 1620 y 1628 con autorización N' 500100272327 (fs. 35 de antecedentes administrativos). El 2 de octubre de 2012, la Gerencia Distrital del SIN Chuquisaca mediante nota CITE: SIN/GDCH/DF/NOT/00835/2012, emitió requerimiento de control cruzado de notas fiscales a la Gerencia Distrital Potosí del SIN, correspondiente al contribuyente José Luís Mendoza Guzmán (fs. 1 01-102 de antecedentes administrativos). El 5 de octubre de 2012, la Administración Tributaria notificó personalmente a Gabriel Arancibia Yucra con la nota CITE: SIN/GDCH/DF/NOT/00834/2012, mediante la cual solicitó los medios de pago fehacientes de las Facturas observadas consistentes en. Cotizaciones, Contratos de Provisión de Mercaderías, Comprobantes de Diario, Libros Mayores de Compras que afectan a las notas fiscales, Ingresos y Egresos de Almacén (Kárdex Físico Valorado), Inventario Final de Mercancías, depósitos, cheques y otra documentación que acredite la veracidad de las Facturas.

b) El 31 de mayo de 2013, la Administración Tributaria notificó por cédula al sujeto pasivo, con la Vista de Cargo 00175/2013 de 23 de mayo, mediante la cual expone la liquidación preliminar de la Deuda Tributaria por Crédito Fiscal indebidamente utilizado de notas fiscales declaradas en el período fiscal septiembre de 2010, por falta de presentación de documentos probatorios y fehacientes que respalden las transacciones económicas realizadas con el proveedor José Mendoza Guzmán; liquidación que alcanzó a 10.850 UFV correspondiente a tributo Omitido, Intereses y Multa por Incumplimiento de Deberes Formales; adicionalmente sanción por Omisión de Pago al 100% del TO por 8.379 UFV; otorgando al contribuyente el plazo de 30 días para la presentación de descargos conforme al Artículo 98 del Código Tributario y el 30 de agosto de 2013, la Administración Tributaria, notificó personalmente a Gabriel Arancibia Yucra con la Resolución Determinativa N° 17-000578-13 de 26 de agosto, determinando las obligaciones impositivas del contribuyente respecto al Crédito Fiscal del IVA indebidamente

utilizado de notas fiscales declaradas en el período fiscal septiembre de 2010, por un importe total de 19.726 UFV equivalentes a Bs36.645 por concepto de Tributo Omitido, Intereses, sanción por Omisión de Pago y Multa por Incumplimiento de Deberes Formales (fs. 4 a 179 anexo 3 y1 a 176 anexo 2).

c) El 19 de septiembre de 2013 el contribuyente presentó recurso de Alzada, contra la citada Resolución Determinativa, mismo que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0226/2013 de 30 de diciembre, confirmando la Resolución Determinativa N° 17-000578-13, ante dicha determinación el contribuyente el 28 de enero de 2014 presenta recurso jerárquico que es resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT.RJ 0589/2014 de 21 de abril, que en su parte dispositiva resuelve confirmar la Resolución de Alzada, en todas sus partes. (fs.1 a 145 anexo 1).

V. CONFLICTO JURÍDICO, ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsa de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a determinar:

1) Si es evidente que la Resolución impugnada, no se pronunció respecto a los vicios de la resolución de Alzada, vulnerando los arts. 211.I del Código Tributario, 28 y 30 de la Ley de Procedimiento Administrativo, generando indefensión y afectando al debido proceso del sujeto pasivo previsto en el art. 115.II de la Constitución Política del Estado,

2) Si es evidente que la prueba presentada por el sujeto pasivo en instancia de Alzada (Flujo de Caja y Registro de kárdex) no fue valorada conforme al principio de verdad material por la Autoridad recurrida, por tanto no correspondería se imponga ninguna sanción por omisión de pago, porque no se cumplieron los elementos constitutivos del art. 165 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 revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

1. Con relación al primer punto de controversia referido a: "*Si es evidente que la Resolución impugnada, no se pronunció respecto a los vicios de la resolución de Alzada, vulnerando los arts. 211.I del Código Tributario, 28 y 30 de la Ley de Procedimiento Administrativo, generando indefensión y afectando al debido proceso del sujeto pasivo previsto en el art. 115.II de la Constitución Política del Estado*", se debemos manifestar:

a) La Administración Tributaria observó el crédito fiscal indebidamente utilizado por el sujeto pasivo de las facturas 1596, 1602,1610, 1620 y 1628 por un valor total de Bs. 100.000, debido a que el contribuyente no habría presentado documentación probatoria que respalde las transacciones económicas realizadas con el proveedor José Luis Mendoza Guzmán, siendo que éste último de acuerdo al Sistema SIRAT, habría declarado montos menores a los consignados en las facturas presentadas por el sujeto pasivo, por lo que habría incumplido los arts. 4 inc. a) y 8 inc. a) de la Ley 843, 14 parágrafo I ,70 numeral 5, 76 de la Ley 2492, 12 del DND 10.0019.10,7,8 y 9 del D.S. 27310, 25 numerales 4) y 5), 36, 37, 40, 44, 46, 52 y 54 del Código de Comercio, habiendo establecido una deuda tributaria de Bs. 36.645, puesto que el sujeto pasivo no habría presentado documentación que permita evidenciar la realización de las compras de diferentes materiales para la construcción; empero, según el demandante la Administración Tributaria ni las instancias de Alzada y Jerárquica habrían valorado adecuadamente la prueba presentada por éste.

b) El demandante acusó que la Resolución Jerárquica impugnada, no se pronunció respecto a los vicios que contendría la Resolución de Alzada, por lo que, se habría vulnerado los arts. 211. I del Código Tributario, 28 y 30 de la Ley de Procedimiento Administrativo y a su vez se generó su indefensión y afectó el debido proceso previsto en el art. 115.II de la Constitución Política del Estado. Al respecto y de la revisión de la Resolución cuestionada se tiene que ello no es evidente pues precisamente en el punto "IV.3.2 Sobre vicios en la Resolución de Alzada" de la Fundamentación Técnica Jurídica, la autoridad impugnada se pronunció expresamente sobre los vicios de la Resolución de Alzada acusados por el contribuyente por lo que no se advierte las vulneraciones acusadas mucho menos que se haya causado su indefensión y afectado el debido proceso, puesto que el contribuyente asumió defensa plena de sus derechos.

2. Con relación al segundo objeto de controversia referido a: *"Si es evidente que la prueba presentada por el sujeto pasivo en instancia de Alzada (Flujo de Caja y Registro de kárdex) no fue valorada conforme al principio de verdad material por la Autoridad recurrida, por tanto no corresponde se imponga ninguna sanción por omisión de pago, porque no se cumplen los elementos constitutivos del art. 165 del Código Tributario"*, es preciso manifestar que:

a) De la revisión de obrados se tiene que el contribuyente mediante memorial de 9 de octubre de 2013 a tiempo de fundamentar el recurso de Alzada adjuntó prueba consistente en copias legalizadas de Balance General, Inventario de Materiales de Construcción al 31 de marzo de 2011 y Flujo de Caja, prueba que no mereció valoración por parte de la Autoridad recurrida en atención que la citada documentación no cumple con el requisito de oportunidad previsto en el Numeral 3 del art. 81 de la Ley N° 2492, y en virtud a que no fue presentada con juramento de reciente obtención, ni se demostró que su falta de presentación no fue por causa propia.

b) Si bien es evidente que el Estado ejerce su potestad, a través de sus diferentes niveles estatales, siendo una de ellas la potestad sancionadora de la administración pública, esta potestad, no está al margen de los principios y garantías constitucionales, en la tramitación de los procesos, no debiendo constituirse aquellos principios en simples enunciados formales como mera constatación de cumplimiento de las formas procesales, sino debe asegurar la plena eficacia material de los derechos fundamentales procesales y sustantivos, es decir la prevalencia de la verdad material sobre la verdad formal, al respecto la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0180/2013 de 27 de febrero entre muchas otras ha expresado que: *"El principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, se desglosa del valor supremo justicia, que es uno de los pilares fundamentales del Estado Democrático de Derecho y que se encuentra establecido por el art. 8.II de la CPE, en cuyo mérito los ciudadanos tienen derecho a la justicia material,* ***así se ha plasmado en el art. 180.I de la Norma Fundamental que ha consagrado como uno de los principios de la justicia ordinaria el de la "verdad material", debiendo enfatizarse que ese principio se hace extensivo a todas las jurisdicciones,*** *y también a la justicia constitucional. En este sentido, debe entenderse que la garantía del debido proceso, con la que especialmente se vincula el derecho formal no ha sido instituida para salvaguardar un ritualismo procesal ineficaz que no es un fin en sí mismo, sino esencialmente para salvaguardar un orden justo que no es posible cuando, pese a la evidente lesión de derechos, prima la forma al fondo, pues a través del procedimiento se pretende lograr una finalidad más alta cual es la tutela efectiva de los derechos..." (Las negrillas son de este tribunal).*

c) En consecuencia, cabe puntualizar que el principio de verdad material consagrado por la propia Constitución Política del Estado, corresponde ser aplicado a todos los ámbitos, con especial relevancia en el ámbito administrativo; en ese orden, no es posible admitir la exigencia de extremados ritualismos o formalismos, que impidan su materialización, siendo precisamente que el inc. d) del art. 4 de la Ley N° 2341 de 23 de abril de 2002, señala como principios Generales de la Actividad Administrativa: *"d) Principio de* ***verdad material: La Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil"***. Por su parte el parágrafo 1 del art. 200 de la Ley N° 2492, indica: *"Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el Artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, de 23 de abril de 2002, a los siguientes:* ***Principio de oficialidad o de impulso de oficio. La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material*** *sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le impriman las partes, sino que el respectivo Superintendente Tributario, atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe*

intervenir activamente en la sustanciación del Recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo". Asimismo, el principio de informalismo, bajo esa premisa todo administrado tiene derecho a una justicia material y si bien, las normas adjetivas prevén métodos y formas que aseguren el derecho a la igualdad de las partes procesales, para garantizar la paz social, evitando cualquier tipo de desorden o caos jurídico; sin embargo, los mecanismos previstos no pueden ser aplicados por encima de los deberes constitucionales, como es la de otorgar efectiva protección de los derechos constitucionales accediendo a una justicia material y verdaderamente eficaz y eficiente. Todo ello, con el objetivo final de que el derecho sustancial prevalezca sobre cualquier regla procesal que no sea estrictamente indispensable para resolver el fondo del caso sometido a conocimiento.

d) En materia tributaria, el sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes: 1) La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme lo establece el artículo 4. a), concordante con el artículo 8. a), de la Ley N° 843. Este documento mercantil emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser presentado en original.2) Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada de acuerdo a lo establecido en el artículo 8. a), de la Ley N° 843; y 3) La realización efectiva de la transacción, es decir que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el artículo 15 de la Ley N° 843, concordante con el artículo 8 del DS N° 21530. El primer y el último requisito, están estrechamente relacionados a los medios fehacientes de pago, porque se entiende, que además de presentar la factura como instrumento fidedigno del nacimiento del hecho generador, debe ser respaldada contablemente, es decir deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables -susceptibles de ser verificados- establecidos tanto en el Código Tributario como en el Código de Comercio. Asimismo, cuando se trate de la devolución impositiva, de compras por importes mayores a Bs. 50.000.- estas deben estar respaldada con medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito fiscal correspondiente, es decir, la obligación normativa de respaldar las mismas a través de documentos bancarios como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio que aporte certeza respecto a la transferencia efectiva de dominio de los productos vendidos y comprados, conforme establece el numeral 11 del art. 66 de la Ley 2492, art. 12, parágrafo III del DS N° 27874, que modifica el art. 37 del DS N° 27310; caso contrario, el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal.

e) En la especie se tiene que la documentación contable adjuntada por el contribuyente en instancia de Alzada, si bien no fue presentada con juramento de reciente obtención; no es menos evidente, que las mismas respaldan las transacciones económicas realizadas por el contribuyente con su proveedor José Luis Mendoza Guzmán,

respecto a las facturas 1596, 1602,1610, 1620 y1628 relativas a la compra de material de construcción, observadas por la Administración Tributaria, advirtiéndose que los insumos adquiridos fueron registrados en el Inventario de Materiales de Construcción, por otro lado, el Flujo de Caja demuestra los egresos del contribuyente en el periodo observado que tienen relación con el monto total de las compras efectuadas, y tomando en cuenta que la Administración Tributaria, no cuestionó la presentación de las facturas originales, ni la vinculación de los gastos reflejados en las mismas con la actividad gravada conforme se establece en los arts. 8 de la Ley 843 y 8 del D.S. 21530, sino el tercer requisito de la demostración de la realización de la transacción, siendo que la documentación contable presentada, demuestra ese último requisito para beneficiarse del crédito fiscal, por tanto no se observa el incumplimiento de los arts. 4 inc. a) y 8 inc. a) de la Ley 843, 70 numeral 4 y 5; 76 y 14 de la Ley 2492, en consecuencia tampoco corresponde sanción por omisión de pago por no subsumirse el caso de autos a los elementos constitutivos del art. 165 del Código Tributario, más aun cuando la Administración Tributaria no demostró materialmente con documentación idónea, es decir con las copias de las facturas que se encuentran en poder del proveedor, que demuestren los montos menores declaradas por éste último, y en todo caso esta responsabilidad no puede atribuírsele al comprador de buena fe, que cumplió con su obligación tributaria de declarar las citadas facturas y como efecto de ello apropiarse del crédito fiscal contenido en las mismas, habiendo la Administración Tributaria actuado negligentemente e incumplido las amplias facultades que le otorga el Código Tributario de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación establecidas en el art. 66 y 100 de la citad norma, vulnerando derechos y garantías del sujeto pasivo.

f) Concluyéndose que la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución impugnada vulneró el art. 180.I de la Constitución Política del Estado, así como el inc. d) y l) del art. 4 de la Ley N° 2341, parágrafo 1 del art. 200 de la Ley N° 2492 de 23 de abril de 2002, relativos a los principios de verdad material e Informalismo, al no haber valorado la prueba presentada por el sujeto pasivo privándole del derecho a una justicia material dando prevalencia la verdad formal antes que a la verdad material, por lo que corresponde a este tribunal acoger en parte las pretensiones de la demanda.

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, declara **PROBADA EN PARTE** la demanda contenciosa administrativa de fs.23 a 36, interpuesta por Gabriel Arancibia Yucra contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia se revoca la Resolución de Jerárquico AGIT-RJ 0589/2014 de 21 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y se deja sin efecto la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa N° 17-000578-13 de 26 de agosto.

No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente.

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

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 608 FECHA 22 de agosto
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2017
Magda Suntura
VOTO DISIDENTE:

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