



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

18-01-18
18:20

SALA PLENA

54

SENTENCIA: 625/2017.
FECHA: Sucre, 22 de agosto de 2017.
EXPEDIENTE: 733/2014.
PROCESO : Contencioso.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Pastor S. Mamani Vilca.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 61 a 66, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0706/2014 de 5 de mayo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 68, la contestación de fs. 108 a 115, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 120 a 122 vta. y 126 a 127, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que como resultado de la Verificación específica efectuada al crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA), contenido en las facturas declaradas en los períodos octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2010, la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), emitió la Vista de Cargo N° 0012-820-0012OVI08804-0853/2012 de 20 de diciembre, al comprobar que el contribuyente CONSTRUMAT LTDA., no determinó el impuesto conforme a ley, consignando en las Declaraciones Juradas montos que difieren de los verificados en la fiscalización, infringiendo las disposiciones de la Ley 843, Decretos Supremos Reglamentarios y Resoluciones Administrativas. Notificada la misma y presentadas las pruebas sobre los cargos formulados y la calificación preliminar de la conducta, los referidos descargos fueron considerado insuficientes, pronunciándose la Resolución Determinativa (RD) 17-00108-13 de 26 de abril de 2013. Resolución que fue impugnada por el contribuyente a través del Recurso de Alzada, que derivó en la Resolución ARIT-SCZ/RA 0071/2014, la cual confirmó la Resolución Determinativa.

Ante esta situación, CONSTRUMAT LTDA., interpuso Recurso Jerárquico ante la AGIT, que en su Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0706/2014, resolvió revocar parcialmente la Resolución de Alzada, en la parte referida a la depuración del Crédito Fiscal correspondiente a las facturas 112337, 9429, 9431, 9384, 10610, 737461, 206 y 207,

respaldadas por medios fehacientes de pago (cheques legalizados y otros documentos).

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Administración Tributaria (AT), refiere que el requisito exigido por los arts. 4, 8 de la Ley 843 y 8 del DS N° 21530, para poder beneficiarse con el crédito fiscal de las facturas que han sido emitidas en favor de CONSTRUMAT LTDA., referido a la comprobación efectiva de la realización de las transacciones y su vinculación con la actividad gravada, la misma no se probó por los descargos presentados por el contribuyente, documentos que fueron debidamente valorados por la AT; además indica, que se presentó el memorial con los descargos de forma extemporánea, incumpliendo el art. 98 del Código Tributario Boliviano (CTb), o sea, estas pruebas que sustentaron la decisión de revocar parcialmente la RD, fueron ofrecidas en la instancia de la alzada y no correspondía su valoración.

Manifiesta que las pruebas que sostienen la decisión de revocación parcial se encuentran en el expediente administrativo de la ARIT, no así en el cuaderno de antecedentes del SIN, de modo que se incumplió con el art. 76 y 81 del CTb, en tal efecto indica que debió presentarse las pruebas ante el requerimiento de la AT y antes de la emisión de la RD, falta que es sancionada con la preclusión del derecho de presentación de prueba nueva, afirma que es obligación del sujeto pasivo respaldar con libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales y otros documentos sus actividades comerciales, documentación que pruebe la procedencia y cuantía de los créditos impositivos, requisitos que son sustanciales y formales, de acuerdo a los arts. 70 num. 4) y 5) del CTb, 36, 37 y 40 del Código de Comercio (CCom), disposiciones que fueron incumplidas por el contribuyente.

Finalmente, señala que una factura original debe además encontrarse vinculada a la actividad gravada, debiendo demostrarse que la transacción si existió y que el documento cumpla con las formalidades establecidas en la normativa aplicable, pruebas que debieron ser aportadas por el sujeto pasivo, que al ser incumplidas no validan el crédito fiscal con el que pudo beneficiarse, aspecto que no fue debidamente valorado. Afirma que la carga de la prueba según el art. 76 del CTb es una obligación de la parte que pretende hacer valer sus derechos, por lo que los argumentos sustentados por la AGIT no son pertinentes; debiendo ratificarse las observaciones que fueron insertadas en el Código 3 de la Vista de Cargo, documento confirmado por la Resolución Determinativa, la que a su vez fue parcialmente revocada por la Resolución hoy impugnada.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0706/2014, en la parte que deja sin efecto el tributo omitido de Bs. 42.560 y en lo demás se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa 17-00108-13, de 26 de abril de 2013.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 733/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 9 de febrero de 2015, cursante de fs. 108 a 115 vta., bajo los siguientes argumentos:

Haciendo una transcripción de partes de la demanda del SIN, arguyó que el contribuyente presentó pruebas consistentes en fotocopias de distinta documentación contable; en base a la misma, la AT elaboró un análisis de las notas fiscales observadas en un cuadro en el cual estableció que existen cheques certificados, y en fotocopia simple del Banco Ganadero, prueba que siendo considerada mantuvo las observaciones por la AGIT, de aquellas facturas que no son objeto de la presente demanda. Comprobando que los originales de las facturas observadas, los comprobantes de egreso, libros de compras IVA y fotocopias de cheques fueron presentados oportunamente, obligación referida al respaldo de las actividades, la procedencia y cuantía de los créditos impositivos.

Argumentó que por la línea doctrinal que se tiene expresada por las Resoluciones Jerárquicas STG-RJ/0064/2005; AGIT-RJ-2156/2013; AGIT-RJ-2266/2013; AGIT-RJ-0035/2014 y AGIT-RJ-0110/2014 entre otras, se estableció que, deben cumplirse tres requisitos para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA: Uno de ellos; la efectiva realización de la transacción, en la que se detectó existencia de errores y la falta de materialización de la misma, en tal sentido el comprobante de egreso que prueba la transacción, debe contar con la firma de quien recibe el efectivo y de los que autorizan y aprueban la salida con aclaración de firmas, estos comprobantes deben estar acompañados con los registros contables del libro mayor y otros respaldos suficientes, documentación que al no haber sido presentada de forma completa, generó la confirmación de la Resolución del inferior.

Asimismo, señaló que los pagos efectuados por cheques de la cuenta 1041-086031 del Banco Ganadero, de los cuales se tiene, en algunos casos, fotocopias legalizadas por la entidad financiera, constituyen un medio de pago debiendo considerarse válidas para el crédito fiscal, aspecto detallado en otro cuadro, inserto dentro de su memorial de responde, en el cual explica la conclusión y se detalla si se revoca o no lo dispuesto por la ARIT.

Concluyó también que el Auto Supremo 248/2012 de 9 de octubre, que se invocó en el recurso jerárquico no es aplicable al caso concreto porque trata otra temática, mientras que el No. 477/2012 de 22 de noviembre, fue empleado como precedente en el presente caso, porque su análisis coincide con este caso en particular, ya que se acreditó la transacción con documentos elaborados por terceros, como ser entidades bancarias o el mismo proveedor del servicio; señala con esta base que los argumentos de la demanda son una errada interpretación de la Resolución impugnada.

Ultima sus planteamientos, invocando como precedente administrativo a las Resoluciones Jerárquicas STG/RJ/0064/2005, AGIT-RJ-2156/2013, AGIT-RJ-2266/2013, AGIT-RJ-0035/2014 y AGIT-RJ-0110/2014, referidas a los requisitos que debe cumplir el contribuyente para beneficiarse del crédito fiscal, dentro de los cuales y en otro caso, se

presentó declaración jurada voluntaria por otra empresa, su contabilización, extracto bancario, el comprobante de pago por un cheque y documentos legalizados por la misma AT; en el caso, de las declaraciones juradas de la empresa que emitió la factura, se acreditó la efectiva realización de la transacción.

II.2. Petitorio.

Solicita, se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0706/2014 de 5 de mayo, emitida por la AGIT.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

A efecto de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

III.1 El 14 de Agosto de 2012, se notificó la Orden de Verificación No. 0012OVI08804, por la cual se dispuso el operativo sobre el IVA crédito fiscal, de las facturas que presentaban diferencias, establecidas por cruce de información con los emisores de estas, de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2010; luego de su trámite respectivo se emitió la Vista de Cargo (VC) 0012-820-0012OVI08804-0853/2012 de 20 de diciembre, que en su Código 3 de depuración estableció que varias facturas no se hallaban respaldadas mediante documentación contable.

III.2 Notificada que fue la citada VC, el sujeto pasivo presentó y ofreció pruebas de descargo, anunciando que se está pidiendo certificaciones de los proveedores para demostrar la efectiva realización de la transacción. Producto de este trámite el 26 de abril de 2012, luego de haberse procedido a la verificación específica del crédito fiscal, parte de las obligaciones impositivas del contribuyente CONSTRUMAT Ltda., sobre el IVA, la AT pronunció la Resolución Determinativa (RD) No. 17-00108-13 de 23 de abril, **determinado** de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, una **obligación tributaria** en contra del contribuyente, calificando la conducta de este como omisión de pago y estableciendo las sanciones correspondientes.

III.3 El 2 de septiembre de 2013, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0678/2013, merced al recurso de alzada interpuesto por el contribuyente CONSTRUMAT Ltda., por el cual **confirmó** la RD citada en el punto anterior. Siendo lesiva a sus intereses se presentó recurso jerárquico por CONSTRUMAT Ltda., el que se tramitó conforme a procedimiento y concluyó en la emisión de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 2109/2013 de 25 de noviembre, que resolvió **anular** la Resolución Impugnada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, a fin de que la ARIT emita una nueva resolución, en la que se pronuncie sobre las pruebas presentadas, que no requerían cumplir el artículo 81 del CTb, además aclare para los documentos analizados, cual es la causa por la que se incumple la norma citada.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 733/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

III.4 Cumpliendo la anterior Resolución del superior en grado, el 17 de febrero de 2014, la ARIT Santa Cruz se pronunció por medio de la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0071/2014, **confirmando** nuevamente la Resolución Determinativa impugnada.

III.5 Tras plantearse Recurso Jerárquico por CONSTRUMAT Ltda., la AGIT pronunció Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0706/2014 de 5 de mayo, en la que **se revocó parcialmente** la Resolución de la ARIT, en la parte referida a la depuración del crédito fiscal por facturas respaldadas con medios fehacientes de pago (cheques legalizados), dejando sin efecto el tributo omitido de Bs. 48.161, manteniendo firme y subsistente el tributo omitido por el monto de Bs. 52.088 y también la multa de Bs. 9.051, por incumplimiento de deberes formales, los que deben ser reliquidados a la fecha de pago.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

De 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 administrativo, que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal 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 de la Administración Tributaria.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el **objeto de la controversia** se refiere a determinar: **1) Si la prueba presentada en instancia de Alzada incumplió lo establecido en los arts. 76 y 81 del CTB, referente a la apreciación y oportunidad de la prueba, no debió ser valorada por la AGIT, y; 2) Si las facturas 112337, 9429, 9431, 9384, 10610, 737461, 206 y 207, en relación a las cuales se revocó parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada, cuentan con suficientes medios probatorios de pago para demostrar que la transacción se realizó efectivamente, cumpliendo los requisitos sustanciales y formales para la apropiación de crédito fiscal.**

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

V.1. Sobre si fue correcta o no la valoración de la prueba presentada ante instancia de alzada.

En la presente demanda se reclama que la valoración de la prueba presentada al momento de plantearse el recurso de alzada, no debió ser admitida ni valorada por haberse presentado de forma extemporánea en contravención de los arts. 76 y 81 del CTb, referida a la carga de la prueba, apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas, que según el demandante, al no haberse presentado las pruebas antes de la Resolución Determinativa sin dejar constancia de su reciente obtención, operó el principio de preclusión.

En el caso de autos, por la compulsa de los antecedentes administrativos se advierte que la parte demandante admitió que se presente en sujeción a los arts. 215, 217 y 218 del CTb, aceptada por la ARIT mediante el decreto de 24 de julio de 2013, admisión que no fue recurrida por el demandante. De igual forma al pronunciarse la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2109/2013 de 25 de noviembre, que anuló la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0678/2013 de 2 de septiembre, ordenó a la ARIT Santa Cruz pronunciarse sobre las pruebas presentadas que no requerían cumplir el art. 81 del CTb, al no tratarse de documentación que habiendo sido requerida por la AT no fue presentada o presentada fuera de plazo, ya que las fotocopias simples de la misma documentación ya habían sido presentadas y solo se entregó legalizaciones de las citadas fotocopias; considerando por lo tanto que la autoridad de alzada debió valorar dicha prueba. Ante este hecho, la ARIT Santa Cruz emitió nueva Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0071/2014 de 17 de febrero, valorando las pruebas observadas, que no fue impugnado por el SIN, de modo que lo que se demanda hoy, ya fue absuelto por las autoridades recursivas (ARIT y AGIT), motivo que impide a este Tribunal pronunciarse sobre este punto.

V.2. Sobre las pruebas aportadas en el presente proceso.

En materia tributaria, el sujeto pasivo, 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 inc. a) del art. 4 concordante con el inc. a) del art. 8, de la Ley 843. Este documento comercial 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 inciso a) del art. 8 de la Ley 843; y **3)** La realización efectiva de la transacción, es decir que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el art. 15 de la Ley 843, concordante con el art. 8 del DS N° 21530. El primer y último requisitos, 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 tratándose de la devolución impositiva, de compras por montos mayores a Bs. 50.000, estas deben estar respaldadas con medios fehacientes de pago para que la AT reconozca el crédito fiscal correspondiente, es decir, la obligación normativa de respaldar la misma 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 num. 11 del art. 66 del CTb, art. 12-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.

En el caso concreto, se tiene que la documentación contable adjuntada por el contribuyente ante la Autoridad de Alzada, las mismas respaldan las



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 733/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

transacciones económicas realizadas por el contribuyente con sus proveedores: Bolivian Electric, Transportes Sandoval, Complejo Automotriz Virgen de Urkupiña y Servicios de Construcción, Electricidad y Plomería "Soto", respecto a las facturas 112337, 9429, 9431, 9384, 10610, 737461, 206 y 207, relativas a compra de 19 reflectores, transporte de ripio y capa base, compra de 5.000 unidades de gas especial y colocación de Hormigón en canal Los Pinos, todas ellas observadas por la Administración Tributaria; advirtiéndose que los insumos y servicios adquiridos fueron registrados en los comprobantes de egreso del contribuyente, así como los cheques cuyas fotocopias legalizadas por el Banco emisor, acreditan que los originales de los mismos están en sus archivos, han sido presentados, siendo que se demuestra los egresos del contribuyente en el periodo observado que tienen relación con el monto total de las compras efectuadas.

Tomando en cuenta que la AT no cuestionó la presentación de las facturas originales, ni la vinculación de los gastos reflejados en las mismas con la actividad gravada conforme establecen los art. 8 de la Ley 843 y 8 del DS N° 21530, sino el tercer requisito de la demostración de la efectiva realización de la transacción, siendo que la documentación contable presentada, demuestra ese último requisito para beneficiarse del crédito fiscal, por tanto no se observa incumplimiento de los arts. 4 inc. a) y 8 inc. a) de la Ley 843, 70 num. 4) y 5); y 76 del CTb, en consecuencia tampoco corresponde sanción por omisión de pago por no subsumirse el caso de autos a los elementos constitutivos del art. 165 del CTb, más aun cuando la AT no demostró materialmente con documentación idónea, que las fotocopias legalizadas y la certificación original son falsas cumpliendo el art. 217 del CTb que dispone que: "La prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme", y en todo caso el comprador actuó de buena fe y cumplió con su obligación tributaria de declarar las citadas facturas, presentó documentación a través de entidad bancaria y como efecto de ello corresponde apropiarse del crédito fiscal contenido en las mismas; consiguientemente, la AT ha actuado negligentemente e incumplió sus amplias facultades que le otorga el Código Tributario de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación establecidas en el art. 66 y 100 de la citada norma.

Por lo tanto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución impugnada cumplió con los arts. 180-I de la Constitución Política del Estado, así como con el inc. d) y l) del art. 4 de la Ley 2341 y 200-I del CTb, relativos a los principios de verdad material e informalismo, al haber valorado la prueba presentada por el sujeto pasivo, otorgándole el derecho de una justicia material sin dar prevalencia a una verdad formal antes que a la verdad material, por lo que corresponde a este tribunal desestimar las pretensiones de la demanda y confirmar la Resolución impugnada.

V.3. Conclusiones.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la AGIT en su Resolución de Recurso Jerárquico ha interpretado y aplicado correctamente la normativa legal citada, habiéndose evidenciado que no

existe infracción ni vulneración de derechos en la Resolución impugnada, tras el ejercicio del control de legalidad, oportunidad, conveniencia e inconveniencia, correspondiendo en consecuencia mantener firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico, por no haberse probado los cargos establecidos en contra de la autoridad demandada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 70, de la Ley del Procedimiento Administrativo N° 2341 y art. 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda, consiguientemente, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0706/2014 de 5 mayo, al no evidenciarse la incorrecta aplicación de la normativa legal.

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

Maritza Suintura Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Fardoya Rivas
MAGISTRADO

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA



**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA**

GESTIÓN: ... 2017 ...

REFERENCIA N° ... 625 ... FECHA ... 22 de agosto

TOMA DE RAZÓN N° ... 02/2017 ...

Conforme

VOLO DISIDENTE:

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