



**SALA PLENA**

**SENTENCIA:** 651/2017.  
**FECHA:** Sucre, 22 de agosto de 2017.  
**EXPEDIENTE:** 735/2014 (acumulado el 748/2014).  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADA RELATORA:** Maritza Suntura Juaniquina.

**VISTOS EN SALA PLENA:** Las demandas contenciosas administrativas cursantes de fs. 47 a 57, subsanada de fs. 70 a 71, interpuesta por Héctor Quiroz Panoso en representación de la empresa constructora Construmat Ltda., y de fs. 231 a 236 vta., planteada por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, representada por Boris Walter López Ramos, ambas impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0707/2014 de 05 de mayo, que cursa de fs. 14 a 30, emitida por Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT; los memoriales de contestación cursantes de fs. 155 a 162 vta., y de fs. 242 a 249, respectivamente; la réplica de fs. 268 a 270 vta.; y dúplica de fs. 273 a 274, la intervención del tercero interesado por escrito de fs. 75 a 79 vta., la Resolución 175/2015 de 21 de julio, por la cual Sala Plena de este Tribunal dispuso la acumulación del expediente 748/2014 al 735/2014; el decreto de "Autos para sentencia" de fs. 307, y los antecedentes procesales de emisión de la Resolución Jerárquica impugnada.

**I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.**

**EXPEDIENTE 748/2014.**

**I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.**

Héctor Quiroz Panoso en representación de la empresa constructora Construmat Ltda., indica que, el 14 de agosto de 2012, Construmat Ltda., fue notificada con el inicio de un proceso de verificación de las facturas que respaldan el crédito fiscal declarado por la empresa demandante durante los periodos fiscales enero y marzo de 2010, habiéndoles solicitado para tal efecto la presentación de la documentación legal y contable que respalde el crédito fiscal consignado en dichos periodos fiscales, cumpliendo con dicha solicitud.

Luego, el 08 de febrero de 2013, "supuestamente" fueron notificados mediante cédula con la Vista de Cargo N° 0012-820-0012OVI08801-0825/2012 de 19 de diciembre de 2012, la cual estableció en contra de Construmat Ltda., un adeudo tributario por concepto del crédito fiscal IVA depurado a las facturas de compras declaradas durante los periodos enero y marzo de 2010, incluyendo la sanción del 100% del tributo omitido, al calificar la conducta de la empresa como omisión de pago, conforme a lo previsto por el art. 165 del Código Tributario Boliviano (CTB).

Manifiesta que, en el término previsto por el art. 98 del CTB, por memorial presentado el 13 de marzo de 2013, entregó los descargos que demostraban que todas las facturas observadas habían sido emitidas por transacciones efectivamente realizadas, que cuentan con la respectiva factura original que las respalda y que están directamente vinculadas a las actividades comerciales de Construmat Ltda.; a pesar de ello, sin que dicha prueba sea valorada, la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa N° 17-00107-13 de 26 de abril de 2013, estableciendo un adeudo tributario de Bs. 129.071.- (ciento veintinueve mil setenta y un 00/100 Bolivianos), en contra de la empresa demandante, deuda generada en su totalidad por la depuración del crédito fiscal IVA declarado durante los periodos enero y marzo de 2010, más la sanción del 100% del tributo omitido, por la contravención tributaria de omisión de pago.

Añade que, contra la mencionada Resolución Determinativa, interpuso recurso de alzada que mereció la Resolución ARIT-SCZ/RA 070/2014 de 17 de febrero, por la cual la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, resolvió confirmar totalmente la Resolución Determinativa N° 17-00107-13. Por ello Construmat formuló recurso jerárquico impugnando la referida Resolución de alzada, resuelto por la autoridad demandada mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 070/2014 de 05 de mayo, en la que se dispuso revocar parcialmente la Resolución ARIT-SCZ/RA 070/2014 y en consecuencia, también se revocó parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-00107-13, al considerar que no correspondía la depuración de todas las facturas observadas por la Administración Tributaria, dejando sin efecto el cargo de Bs. 7.627.- (siete mil seiscientos veintisiete 00/100 Bolivianos), manteniendo el cargo de Bs. 36.909.- (treinta y seis mil novecientos sesenta y nueve 00/100 Bolivianos) y la multa de 3.300.- UFV's (tres mil trescientos 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda).

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

El contribuyente denuncia que la Resolución Jerárquica impugnada, vulnera el art. 35 inc. c) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), además de vulnerar el derecho a la defensa y el debido proceso, al no haber dispuesto la nulidad de la Resolución Determinativa N° 17-00107-13 de 28 de abril, a pesar de haber evidenciado la falta de valoración de los descargos presentados, habiendo la Administración Tributaria incumplido con el procedimiento establecido en el art. 68.II del CTB y la RD N° 10-0037-12, ya que Construmat Ltda., fue notificada con la Vista de Cargo el viernes 08 de febrero de 2013, por lo que en aplicación del art. 4.3 del CTB, el plazo de 30 días para la presentación de descargos comenzó a computarse a partir del miércoles 13 de ese mes y año, ya que los días lunes 11 y martes 12, eran feriados de carnaval, por ello, el plazo de 30 días para presentar los descargos, previsto en el art. 98 del CTB, fenecía el jueves 14 de marzo de 2013, motivo por el cual la empresa demandante presentó los descargos un día antes del vencimiento del plazo; es decir, el 13 de marzo de 2013; pese a ello, sus descargos no fueron valorados bajo el argumento de que fueron presentados fuera de plazo, por lo que la ausencia de valoración razonable de los descargos hacen nula totalmente la Resolución Determinativa impugnada, debido a lo cual carece de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 735/2014 (acumulado el 748/2014). Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

fundamentación conforme las normas del debido proceso, la posición asumida por los funcionarios del SIN de no valorar ni aceptar los descargos presentados, vulneran su derecho a la defensa y al debido proceso, consagrados en los arts. 171 y 121 de la Constitución Política del Estado (CPE) y 68 del CTB, generándole total indefensión, ya que la prueba de descargo fue oportunamente presentada dentro del plazo previsto por el art. 98 del CTB, por ello correspondía que la AGIT anule todo el proceso de fiscalización que dio lugar a la Resolución Determinativa impugnada, al haber evidenciado y reconocido expresamente los vicios de nulidad existentes a lo largo del proceso.

Al margen de lo señalado y sin que ello implique validar o reconocer la ilegalidad de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0707/2014 de 05 de mayo, arguye que la AGIT no valoró correctamente los descargos contables presentados al crédito fiscal declarado por Construmat Ltda., violando lo previsto por los arts. 8 de la Ley 843 y 8 del Decreto Supremo (DS) 21530, toda vez que, la empresa demandante presentó ante la ARIT Santa Cruz todos los descargos legales y contables que respaldan la legalidad de las transacciones por las cuales se habían emitido las facturas observadas, pese a ello, la Resolución de alzada confirmó totalmente la Resolución Determinativa, al considerar que la Administración Tributaria había depurado correctamente el Crédito Fiscal declarado por la empresa ahora demandante, durante la gestión 2010, sin ingresar a valorar las pruebas presentadas por Construmat Ltda., a lo largo del proceso, al considerar que las mismas *“no fueron presentadas conforme lo exigido por los Arts. 81 de la Ley No. 2492 y 215 Parág. III de la Ley 3092...”* (sic), vale decir que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, no valoró ninguna de las pruebas presentadas, las cuales de modo contundente demostraban la efectiva realización de las transacciones que generaron la emisión de todas las facturas depuradas, bajo el errado argumento que las mismas no habrían sido presentadas de forma oportuna, lo cual es absolutamente falso, ya que como se puede evidenciar de la compulsa del expediente, la mayor parte de dichas pruebas fueron presentadas ante la Administración Tributaria y el saldo fue presentada como pruebas de reciente obtención, ya que debido a los vicios de nulidad emergentes de los procesos de notificación, Construmat Ltda., se vio impedida de presentar todas las pruebas que hacían a su derecho, dejando expresa constancia ante la Administración Tributaria de la existencia de nuevas pruebas que serían presentadas en calidad de pruebas de reciente obtención.

Indica que este aspecto fue subsanado parcialmente por la AGIT, que dispuso la revocatoria parcial de la Resolución Determinativa N° 17-00107-13, al considerar que no correspondía la depuración de todas las facturas observadas por el Fisco, dejando sin efecto el reparo de Bs. 7.627.-, pero mantuvo indebidamente un cargo de Bs. 36.969.-, más la multa de 3.300.- UFV's, por incumplimiento a deberes formales.

Añade que, no corresponde la sanción por la “supuesta” contravención tributaria de omisión de pago, ya que resulta ilegal el procedimiento de determinación seguido por la Administración Tributaria, pues sin ningún respaldo legal, consideró al crédito fiscal depurado como un tributo omitido integrante de una deuda tributaria, calculando intereses,

mantenimiento de valor y sanciones sobre el crédito depurado, como si se tratara de un tributo omitido, vulnerando los arts. 47 y 99 del CTB y 19 del DS 27310.

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

Solicitó se declare probada la demanda contenciosa administrativa; y en consecuencia, se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0707/2014, dejando sin efecto la totalidad del cargo tributario establecido en la Resolución Determinativa N° 17-00107-13.

### **II. De la contestación a la demanda.**

La autoridad demandada respondió negativamente la demanda contenciosa administrativa incoada, con los siguientes argumentos:

Sobre el primer punto indica que, los fundamentos de la demanda y el petitorio son incongruentes y sin respaldo legal ni fáctico, como pretende tergiversar el demandante, ya que conforme los antecedentes del proceso, se tiene que la Vista de Cargo, otorgó el plazo de 30 días para la presentación de descargos y/o pago de la deuda tributaria determinada; en consecuencia, el 13 de marzo de 2013, Construmat Ltda., presentó ante la Administración Tributaria memorial de descargo a la Vista de Cargo, argumentando la ilegal depuración del Crédito Fiscal, al considerar que en todos los casos las compras depuradas se encuentran directamente vinculadas a su actividad, por lo que solicitó se deje efecto la Vista de Cargo. Empro, aclara que la Vista de Cargo fue puesta en conocimiento del sujeto pasivo el 08 de febrero de 2009, por lo que el plazo de los 30 días vencía el 14 de marzo de igual año, habiendo el sujeto pasivo presentado sus descargos el 13 de marzo de 2013, dentro de plazo, resaltando que el citado memorial de descargo, no adjuntó ninguna documentación de descargo como pretende hacer creer el demandante, evidenciándose que si bien el SIN de forma equivocada señaló en la Resolución Determinativa, que el memorial presentado como descargo por el sujeto pasivo estaba fuera de plazo; sin embargo, consideró los aspectos expresados en el mismo y al verificar que no se adjuntó ninguna documentación de respaldo que demuestren las observaciones efectuadas determinó que no es válido el crédito fiscal, desvirtuándose los argumentos del sujeto pasivo respecto a que presentó prueba dentro de plazo y que no fue valorada por el SIN.

Respecto al segundo punto manifiesta que, la Autoridad de Impugnación Tributaria, valoró todas las pruebas presentadas por el demandante, ya que existe una primera resolución de alzada (ARIT-SCZ/RA 0679/2013 de 02 de septiembre), la cual fue revocada por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2110/2013, a fin de que la autoridad de alzada emita una nueva resolución en la que se pronuncie sobre las pruebas presentadas, habiendo la ARIT dado cumplimiento a lo dispuesto emitiendo una segunda resolución de alzada (ARIT-SCZ/RA 0070/2014 de 17 de febrero, la cual contiene en su fundamentación técnico jurídica la valoración de todas las pruebas presentadas por el sujeto pasivo.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 735/2014 (acumulado el 748/2014). Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Con relación a que la AGIT no valoró correctamente los descargos contables presentados como respaldo al crédito fiscal declarado por Construmat Ltda., indica que las observaciones de la Administración Tributaria, se refieren a que el contribuyente no respaldó ni demostró la procedencia de los créditos impositivos que considera le corresponden y evidencien la efectiva realización de las transacciones, siendo evidente que el actor presentó tanto en etapa administrativa, como en etapa recursiva ante la ARIT, el original de la factura observada, los comprobantes de egreso, el Libro de Compras IVA y fotocopias de cheques, sólo en etapa recursiva presentó ante la ARIT, las fotocopias de cheques certificados por el Banco Ganadero, además conforme lo señalado por los arts. 4 incs. a) y b) y 8 inc. a) de la Ley 843, existen tres requisitos para beneficiarse del crédito fiscal, de los cuales el demandante sólo cumplió dos; es decir, que las transacciones están respaldadas por el original de la nota fiscal y se encuentran vinculadas a la actividad gravada, pues no demostró la efectiva realización de las transacciones, ya que los Comprobantes de Egreso presentados por el contribuyente están incompletos, ya que no acompañó los libros diarios y mayores, por lo que no es posible constatar que el pago haya sido realizado, estando claro que el sujeto pasivo no respaldó sus actividades y el crédito fiscal emergente de las Facturas Nos. 673364, 905, 9497, 2717, 961, 2239, 416, 6434, 6480, 110940 y 2023649.

En cuanto a que no corresponde la sanción por la supuesta contravención tributaria de omisión de pago, aclara que los arts. 139 inc. b) y 144 del CTB y 198 inc. e) y 211.I de la Ley 3092, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la resolución de alzada deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide, para que la AGIT pueda conocer y resolver sobre la base de los fundamentos planteados en el recurso jerárquico, razón por la cual no corresponde pronunciamiento ni respuesta a puntos no impugnados por el demandante en el recurso jerárquico, en estricta observancia del principio de congruencia.

## II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa planteada por Construmat Ltda.; y en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0707/2014.

## EXPEDIENTE 735/2014.

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

La Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, representada por Boris Walter López Ramos, arguye que, en uso de las facultades conferidas por el Código Tributario Boliviano y dando cumplimiento a la Orden de Verificación N° 0012OVI08801, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Construmat Ltda., con el objeto de comprobar el cumplimiento que éste ha dado a las disposiciones legales relativas al IVA, "Verificación Específica Crédito Fiscal", referente únicamente a las facturas de compras detalladas en el F-7520, cuyas diferencias fueron detectadas a través de cruces de información, las mismas que fueron declaradas por el sujeto pasivo en los meses

comprendidos de enero, marzo de 2010, habiendo la verificación realizada sobre base cierta, comprobado que el contribuyente no determinó el impuesto conforme a ley, procediendo a la emisión de la Vista de Cargo N° 0012-820-0012OVI08801-0825/2012 de 19 de diciembre de 2012, luego, en consideración a la insuficiencia de los descargos presentados por Construmat Ltda., se procedió a la emisión de la Resolución Determinativa N° 17-00107-13.

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

Manifiesta que, la presentación de documentación por parte del recurrente en instancia de alzada sobre las facturas observadas por cod. 3, las mismas no fueron presentadas ante la Administración Tributaria en su debido momento para su valoración correspondiente, incumpliendo lo previsto en el art. 76 del CTB, concordante con el art. 81 de la misma disposición legal, bajo ese presupuesto y considerando la documentación de forma parcial y siendo valorada, se declaró insuficiente a los efectos pretendidos por el "recurrente", por lo que es contundente que la prueba presentada en instancia de alzada, resulta dilatoria e inoportuna y por ello improcedente a fin de desvirtuar los argumentos expuestos por la AGIT, siendo que el contribuyente con relación a la observación de las Facturas Nos. 102848, 373, 58520, 141, 98010, 98029, 98033, 98104, 98133 que revocó la AGIT, no demostró ni menos respaldó con los suficientes medios probatorios requeridos por la Administración Tributaria, no habiendo el contribuyente desvirtuado las observaciones realizadas por el Fisco, incumpliendo lo establecido en el art. 70 numerales 4 y 5 del CTB, complementado por los arts. 36, 37 y 40 del Código de Comercio (CCom), en ese sentido, recalca que toda compra reflejada en la factura o nota fiscal debe contar con respaldo suficiente para demostrar que las transacciones fueron efectivamente realizadas.

Añade que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, procedió a revocar las observaciones de la Administración Tributaria con relación a las facturas antes señaladas, con pruebas presentadas en instancia de alzada de manera superfluas, las cuales no fueron presentadas en etapa administrativa requeridas por el SIN, siendo así que la documentación presentada por el sujeto pasivo no demostró la realización efectiva de la transacción en la compra con las facturas observadas e identificadas con el cod. 3 (Facturas Nos. 102848, 373, 58520, 141, 98010, 98029, 98033, 98104, 98133).

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

Solicitó se declare probada la demanda contenciosa administrativa y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0707/2014, en la parte que deja sin efecto el tributo omitido por Bs. 7.627; consiguientemente, se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-00107-13.

## **II. De la contestación a la demanda.**

La autoridad demandada respondió negativamente la demanda contenciosa administrativa incoada, con los siguientes argumentos:



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

Exp. 735/2014 (acumulado el 748/2014). Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

El sujeto pasivo presentó tanto en etapa administrativa como en etapa recursiva ante la ARIT, el original de la factura observada, los Comprobantes de egreso, el Libro de Compras IVA y fotocopias de cheques, sólo en la etapa recursiva ante la autoridad de alzada, las fotocopias de cheques certificados por el Banco Ganadero; en consecuencia, según lo dispuesto en los numerales 4 y 5 del art. 70 del CTB, entre las obligaciones del sujeto pasivo están las de respaldar las actividades y demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, por otro lado, conforme al art. 37 del CCom, el sujeto pasivo debe llevar obligatoriamente los libros Diario, Mayor, de inventarios y balances y aquellos libros y registros que considere convenientes.

De ello, se evidenció que las transacciones correspondientes a las facturas observadas fueron realizadas con pagos en efectivo afectando la cuenta "caja" y con pagos realizados a través de la emisión de cheques, afectando la cuenta "bancos", en el caso de pagos realizados en efectivo, se observa que el comprobante de egreso, al ser un documento encargado de mantener el registro de los gastos realizados, el mismo requiere llevar la firma de quien recibe el pago, la fecha y las firmas de quienes autorizan y aprueban la salida de dinero, la ausencia de la "aclaración de firma" puede considerarse una falta formal susceptible de control interno posterior, que de ningún modo podrá ser causal de nulidad.

Agrega que, se advierte que la ARIT, realizó la respectiva valoración de la prueba presentada por el recurrente, considerando que las pruebas no fueron suficientes para respaldar el ciclo contable, sin considerar que los cheques certificados por las entidades financieras constituyen medios fehacientes de pago, asimismo, reitera que la falta de aclaración de firma en los comprobantes de egreso, constituyen una falta formal y no vician de nulidad el documento contable, por ello, al haberse evidenciado que el contribuyente cumplió con lo dispuesto por los arts. 4 inc. a) y 8 inc. a) de la Ley 843 y los numerales 4 y 5 del art. 70 de la Ley N° 2492, habiendo respaldado sus actividades y el crédito fiscal emergente de las Facturas Nos. 102848, 373, 58520, 141, 98010, 98029, 98033, 98104, 98133.

### **II.1. Petitorio.**

Solicitó se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN; y en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0707/2014.

### **III. Contenido de la réplica y dúplica.**

La Administración Tributaria a través de su representante legal, presentó memorial de réplica el 23 de febrero de 2015, cursante de fs. 268 a 270 vta., reiterando los argumentos de su demanda.

La autoridad demandada presentó memorial de dúplica el 16 de marzo de 2015, corriente de fs. 273 a 274, reiterando las alegaciones vertidas en la contestación a la demanda contenciosa administrativa.

#### **IV. Intervención del tercero interesado.**

Mediante providencia de fs. 238, se dispuso la notificación al tercero interesado empresa Construmat Ltda., actuado procesal que se cumplió conforme se tiene de la notificación que cursa a fs. 291; sin que el mismo se hubiese apersonado al presente proceso en calidad de tercero interesado.

#### **V. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.**

1. Mediante la Orden de Verificación 0012OVI08801 de 10 de julio de 2012, se inició un proceso de verificación a la empresa Construmat Ltda., modalidad "Operativo Específico Crédito Fiscal", con alcance al IVA, derivado de la verificación específica del Crédito Fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente según su anexo adjunto, por los periodos fiscales enero y marzo de 2010.
2. Luego del trámite respectivo la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 0012-820-0012OVI08801-0825/2012 de 19 de diciembre de 2012, la cual fue notificada al sujeto pasivo el día viernes 08 de febrero de 2013, por la cual se estableció una liquidación preliminar de deuda tributaria por el valor de 69.577.- UFV's, equivalentes a Bs. 125.117.-, importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, interés, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, otorgándole un plazo de 30 días para la presentación de descargos o pago de la deuda determinada.
3. Mediante memorial de descargo a la Vista de Cargo, presentado el 13 de marzo de 2013, Construmat Ltda., alegó la ilegal depuración del crédito fiscal.
4. Por la Resolución Determinativa 17-00107-13 de 26 de abril de 2013, la Administración Tributaria determinó una deuda tributaria total de 270.591.- UFV's, equivalentes a Bs. 1293.071.-, por concepto de IVA de los periodos fiscales enero y marzo de 2010, incluyendo tributo omitido, mantenimiento de valor, interés, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, emergente de la falta de prueba que respalde el crédito fiscal acumulado declarado para dichos periodos.
5. La referida Resolución Determinativa fue confirmada por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0679/2013, producto del recurso de alzada planteado por Construmat Ltda., estableciendo que no se desvirtuó las observaciones efectuadas por la Administración Tributaria; posteriormente, el sujeto pasivo interpuso recurso jerárquico, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0707/2014, que revocó parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada, y en consecuencia, también se revocó parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-00107-13, al considerar que no correspondía la depuración de todas las facturas observadas por la Administración Tributaria, dejando sin





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 735/2014 (acumulado el 748/2014). Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

efecto el cargo de Bs. 7.627.-, manteniendo el cargo de Bs. 36.909.- y la multa de 3.300.- UFV's.

6. Mediante Resolución 175/2015 de 21 de julio, Sala Plena de este Tribunal, dispuso la acumulación del proceso contencioso administrativo del Exp. 748/2014 al Exp. 735/2014, debido a que en ambos casos se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT- RJ 0707/2014 de 05 de mayo.

7. En el proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro de derecho señalado por los arts. 781 y 354.II y III del Código de Procedimiento Civil, no habiendo nada más que tramitarse, a fs. 307 se decretó "Autos para Sentencia".

## VI. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

La problemática legal sujeta de resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a establecer: **1)** si la prueba presentada por el sujeto pasivo cumple lo establecido en los arts. 76 y 81 del CTB, referente a la apreciación y oportunidad de la prueba y si correspondía que la misma sea valorada; y, **2)** si las Facturas Nos. 102848, 373, 58520, 141, 98010, 98029, 98033, 98104, 98133, cuentan con suficientes medios probatorios de pago para demostrar que la transacción se realizó efectivamente.

### VI.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del CPC, establece que: *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el

demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la Ley 620.

## **VI.2. Plazo para la presentación de descargos a la Vista de Cargo.**

Al respecto, debemos remitirnos al art. 98 (Descargos) del CTB, que en el párrafo primero dispone: *“Una vez notificada la Vista de Cargo, el sujeto pasivo o tercero responsable tiene un plazo perentorio e improrrogable de treinta (30) días para formular y presentar los descargos que estime convenientes...”*.

En tanto que art. 99 (Resolución Determinativa) parágrafo 1, del mismo cuerpo normativo dispone: *“Vencido el plazo de descargo previsto en el primer párrafo del Artículo anterior, se dictará y notificará la Resolución Determinativa dentro del plazo de sesenta (60) días...”*.

Por otra parte, el art. 4 del CTB, referente a los plazos y términos señala: *“Los plazos relativos a las normas tributarias son perentorios y se computarán en la siguiente forma:*

*1.- Los plazos en meses se computaran de fecha a fecha y si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente, se entiende que el plazo acaba el último día del mes. Si el plazo se fija en años, se entenderán siempre como años calendario.*

***2.- Los plazos en días que determine este Código, cuando la norma aplicable no disponga expresamente lo contrario, se entenderán siempre referidos a días hábiles administrativos en tanto no excedan de diez (10) días y siendo más extensos se computaran por días corridos.***

*3.- Los plazos y términos comenzarán a correr a partir del día siguiente hábil a aquél en que tenga lugar la notificación o publicación del acto y concluyen al final de la última hora del día de su vencimiento. En cualquier caso, cuando el último día del plazo sea inhábil se entenderá siempre prorrogado al primer día hábil siguiente.*

*4.- Se entienden por momentos y días hábiles administrativos, aquellos en los que la Administración Tributaria correspondiente cumple sus funciones, por consiguiente, los plazos que vencieren en día inhábil para la Administración Tributaria, se entenderán prorrogados hasta el día hábil siguiente.*

*En el cómputo de plazos y términos previstos en este Código, no surte efecto el término de la distancia”.*

En mérito a los hechos descritos y la normativa citada *ut supra*, se llega a establecer que el contribuyente fue notificado con la Vista de Cargo N° 0012-820-0012OVI08801-0825/2012 de 19 de diciembre de 2012, el día viernes 08 de febrero de 2009, en tanto que el plazo previsto en el citado art. 98 del CTB, empezó a correr al día hábil siguiente de su notificación, vale decir, desde el miércoles 13 de febrero de 2013 y concluía, contando **treinta días corridos como prevé el artículo 4 inc. 2) del CTB**, el día jueves 14 de marzo de 2013; siendo evidente de los datos del proceso que



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 735/2014 (acumulado el 748/2014). Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

el contribuyente presentó su memorial acompañado de los descargos el día miércoles 13 de marzo de 2013; es decir, dentro del plazo de 30 días previstos en la normativa citada.

Por lo que corresponde la valoración de los mismos; empero, no resulta evidente lo alegado por la empresa demandante, en sentido de que la prueba referida no fue valorada por extemporánea, pues de la revisión de la Resolución Determinativa N° 17-00107-13, la misma en sus páginas 4, 5 y 6, efectúa la valoración de los descargos presentados por Construmat Ltda., concluyendo que *“en el presente caso la documentación presentada por el sujeto pasivo no demuestra la realización efectiva de la transacción en la compra con las facturas detalladas en el presente acto administrativo”* (sic), por lo que corresponde desestimar lo alegado por la empresa demandante en cuanto a este punto.

### **VI.3. Sobre la validez de las facturas o notas fiscales para Crédito Fiscal.**

Con carácter previo, es importante dejar claramente establecido que en referencia a la validez del crédito fiscal, de acuerdo a norma existen “Otros requisitos” que deben ser cumplidos para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara ante la Administración Tributaria: **1) La existencia de la factura original; 2) Que la compra se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; y; 3) Que la transacción haya sido efectivamente realizada. En el presente caso de los antecedentes administrativos descritos en el acápite anterior, se pone en evidencia el cumplimiento del primer requisito; sin embargo, el mismo no es suficiente para considerar su validez de conformidad a la normativa vigente.**

Sobre este detalle, las disposiciones vigentes y los principios generales del derecho tributario nos permiten concluir que el cómputo de un crédito fiscal en el IVA está determinado a la existencia real de una operación que en principio se encuentre respaldada por un documento debidamente emitido, correspondiendo al responsable que pretende hacer valer los mismos, demostrar dicha existencia cuando ello esté en duda y sea requerido de manera fundada por el Fisco. En tal mérito, no alcanza con cumplir con las formalidades que requieren las normas, pues adicionalmente, cuando ello sea necesario, deberá probarse que la operación existió, pudiendo recurrirse a cualquier medio de prueba procesal: libros contables, inventario de la firma, pericias, que la operación se ha pagado y a quién, particularmente si se utilizan medios de pago requeridos, como cheques propios o transferencias bancarias, entre otros.

Así, para una mejor comprensión de los actos administrativos de la Administración Tributaria, en referencia al incumplimiento de los requisitos del crédito fiscal; la Ley 843 en su art. 4 inc. a), señala que: *“El hecho imponible se perfeccionará: a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente”*; por su parte, el inc. a) del art. 8 de la misma Ley, establece

que: *“Del impuesto determinado por la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el artículo 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.*

*Solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras 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 la normativa glosada precedentemente, se establece que la obligación tributaria está determinada por el hecho imponible, en este caso, son las normas tributarias las que regulan y determinan cuáles son los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones tributarias, tomando en cuenta que no solamente se considera la existencia material del objeto del hecho imponible, sino todo el conjunto de circunstancias que dan origen a la obligación tributaria, para el efecto, deben de acreditarse estos hechos imponibles a través de notas fiscales que demuestren que efectivamente se han realizado las operaciones; sin embargo, debe tomarse en cuenta que el crédito fiscal en este caso es el monto del IVA 13%, consignado en las facturas de compra, que sirven para descontar en debito fiscal que debe de realizar el sujeto pasivo de este impuesto; porcentaje que se obtiene de aplicar la alícuota o tasa del impuesto a todas las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obra, o por prestación de servicios que se hubieran realizado, en la medida que vinculen con las operaciones gravadas y sobre las cuales se acrediten a través de la factura, que se ha pagado el IVA; sin embargo, este crédito fiscal, debe de cumplir requisitos indispensables, determinados en las normas antes referidas.

#### **VI.4. De la problemática planteada.**

Ahora bien, ingresando a resolver la problemática planteada, es necesario considerar que el principio de verdad material, consagrado en el art. 180.I de la Constitución Política del Estado (CPE) y previsto en el art. 4 inc. d) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), es un criterio de optimización para la correcta impartición de justicia, tanto judicial como administrativa, el cual es utilizado por la autoridad al momento de valorar la prueba en busca de llegar a la verdad material de los hechos para emitir una resolución debidamente motivada; por ello, este principio se encuentra estrictamente vinculado al sistema probatorio adoptado legalmente para guiar la actuación judicial o administrativa, que en materia tributaria es el sistema libre o de sana crítica; asimismo, su aplicación no significa vulnerar el principio de legalidad o de sometimiento pleno a la ley, porque se entiende que opera dentro de los márgenes de la misma. Al respecto, la SCP 1198/2014 de 10 de junio, entendió lo siguiente:

*“El principio de verdad material previsto por el art. 4 inc. d) de la LPA, determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, la decisión de la Administración debe ceñirse a los hechos*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 735/2014 (acumulado el 748/2014). Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones. La tarea investigativa de la administración pública, en todos los casos sometidos al ámbito de su jurisdicción, debe basarse en documentación, datos y hechos ciertos con directa relación de causalidad, que deben tener la calidad de incontrastables, en base a cuya información integral la autoridad administrativa con plena convicción y sustento, emitirá el pronunciamiento que corresponda respecto al tema de fondo en cuestión.

(...)

Del razonamiento precedente, se establece que no son conducentes con el contenido del principio de verdad material la pasividad de la administración que pretenda encontrar justificativo en la inactividad o negligencia de la parte, pues el principio de verdad material obliga: 1) A no limitarse únicamente a las alegaciones y demostraciones o probanzas del administrado; 2) A no descartar elementos probatorios con justificaciones formales, cuando se trata de hechos o pruebas que sean de público conocimiento, cuyo mínimo de diligencia obliga a la administración pública a adquirirlas o tomarlas en cuenta; 3) A no desconocer elementos probatorios aduciendo incumplimiento de exigencias formales como la presentación en fotocopias simples, sobre documentos que estén en poder de la administración o que por diferentes circunstancias éstos se encuentren en otros trámites de los que puede rescatarse y que la administración pueda verificarlos por conocer de su existencia o porque se le anoticie de ella”.

Por todo lo señalado e **ingresando a resolver el objeto de controversia referido a si el contribuyente no demostró que las transacciones vinculadas a las facturas observadas se hayan realizado**, se tiene que:

La empresa demandante arguye que, la AGIT no valoró correctamente los descargos contables presentados al crédito fiscal declarado por Construmat Ltda., violando lo previsto por los arts. 8 de la Ley 843 y 8 del DS 21530, toda vez que, presentó ante la ARIT Santa Cruz todos los descargos legales y contables que respaldan la legalidad de las transacciones por las cuales se habían emitido las facturas observadas, pese a ello, la Resolución de Alzada confirmó totalmente la Resolución Determinativa, al considerar que la Administración Tributaria había depurado correctamente el Crédito Fiscal declarado por la empresa ahora demandante que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, no valoró ninguna de las pruebas presentadas, las cuales de modo contundente demostraban la efectiva realización de las transacciones que generaron la emisión de todas las facturas depuradas, argumentando que este aspecto fue subsanado parcialmente por la AGIT, que dispuso la revocatoria parcial de la Resolución Determinativa N° 17-00107-13, al considerar que no correspondía la depuración de todas las facturas observadas por el Fisco, dejando sin efecto el reparo de Bs. 7.627.-, pero mantuvo indebidamente un cargo de Bs. 36.969.-, más la multa de 3.300.- UFV's, por incumplimiento a deberes formales.

Por su parte, la Administración Tributaria indicó que la AGIT no debió considerar elementos probatorios presentados en la instancia de alzada por las Facturas Nos. 102848, 373, 58520, 141, 98010, 98029, 98029, 98033, 98104 y 98033, cuyo crédito fiscal es de Bs. 7.627.-, procediendo a revocar las observaciones de la Administración Tributaria con relación a las facturas antes señaladas, con pruebas presentadas en instancia de alzada de manera superfluas, las cuales no fueron presentadas en etapa administrativa requeridas por el SIN, siendo así que la documentación presentada por el sujeto pasivo no demostró la realización efectiva de la transacción en la compra con las facturas.

Sin embargo, de la lectura de la Resolución Jerárquica impugnada, se tiene que la AGIT consideró correctamente los elementos probatorios presentados por el sujeto pasivo y los valoró adecuadamente de forma conjunta a toda la documentación producida en sede administrativa; la valoración conjunta de toda esa documentación y la constatación de los datos que consignan, permitió a la AGIT determinar que sí se demostraron las transacciones vinculadas únicamente a las Facturas Nos. 102848, 373, 58520, 141, 98010, 98029, 98029, 98033, 98104 y 98033, cumpliendo con lo dispuesto por los arts. 8 de la Ley 843, 8 del DS 21530 y 70.1 y 2, y 76 del CTB.

En mérito a lo señalado y de acuerdo a la naturaleza y finalidad del proceso contencioso administrativo, como instancia de control de legalidad; es decir, de puro derecho, y al no contar con etapa probatoria, es que en cumplimiento del art. 81 del CTB, que adopta el sistema libre o de sana crítica para la valoración de la prueba, este Tribunal no puede volver a valorar la prueba cuestionada por la Administración Tributaria, porque no corresponde a la naturaleza del presente proceso; por lo que se respeta la valoración realizada por la AGIT, como instancia competente y facultada para tal acto, y se tiene por demostradas las transacciones vinculadas a las facturas observadas.

Por todo lo expuesto, se observa que la AGIT, el emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0707/2014; obró de manera correcta, al aplicar debidamente la normativa legal al respecto, debiéndose declarar improbadas las demandas contencioso administrativas interpuestas tanto por Construmat Ltda., como por la Gerencia Graco Santa Cruz del SIN, ya que no lograron desvirtuar lo resuelto en instancia jerárquica.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la Ley N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando:

**1° IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 47 a 57, subsanada de fs. 70 a 71, interpuesta por Héctor Quiroz Panoso en representación de la empresa constructora Construmat Ltda.;

**2° IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa que cursa de fs. 231 a 236 vta., planteada por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, representada por Boris Walter López Ramos; y,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 735/2014 (acumulado el 748/2014). Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

3° Mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0707/2014 de 05 de mayo, que cursa de fs. 14 a 30, emitida por Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT 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 Segunde Mamani Vilca  
**PRESIDENTE**

  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**DECANO**

  
Romulo Calle Mamani  
**MAGISTRADO**

  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

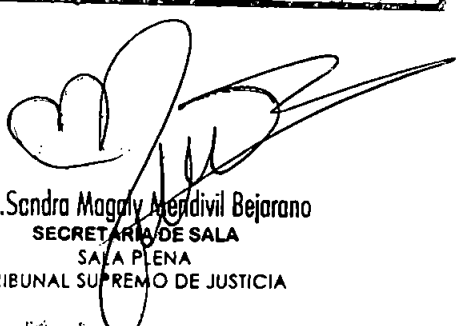
  
Maritza Suintira Juaniquina  
**MAGISTRADA**

  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**



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

<b>TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA</b>	
GESTIÓN: .....	2017
SENTENCIA Nº .....	657.. FECHA 22 de agosto
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº .....	02/2017
Conforme	
VOTO DISIDENTE: .....	

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