



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA: 652/2017.
FECHA: Sucre, 22 de agosto de 2017.
EXPEDIENTE: 743/2014.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

MAGISTRADA RELATORA: **Maritza Suntura Juaniquina.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 81 a 878, subsanada a fs. 107, interpuesta por Gerencia Distrital II Santa Cruz del SIN, representada por Máyra Ninoshka Mercado Michel, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 662/2014 de 28 de abril, que cursa de fs. 91 a 106 vta., emitida por Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT; la contestación cursante de fs. 55 a 60; la réplica de fs. 165 a 166 vta.; dúplica de fs. 171 a 172; la citación al tercero interesado a fs. 125; y, demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la Resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia Distrital II Santa Cruz del SIN (en adelante Administración Tributaria), refiere que, en ejercicio de las atribuciones y facultades conferidas por los arts. 66, 100 y 101 del Código Tributario Boliviano (CTB), inició el proceso de determinación al contribuyente Administradora de Condominios S.R.L., notificando el 12 de junio de 2012, la Orden de Verificación N° 0012OVI07739, respecto a la verificación específica del Impuesto al Valor Agregado (IVA), derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente y que se detallan en el anexo adjunto a la Orden de Verificación, correspondiente a los periodos fiscales de abril, mayo y junio de 2010, requiriéndose la presentación de la siguiente documentación: Declaraciones Juradas de los periodos observados (Form. 200 ó 210), Libro de Compras de los periodos observados, Facturas de compras en originales, Medio de pago de las facturas observadas y otra documentación que el verificador solicite; ante lo cual el contribuyente solicitó la ampliación de plazo para presentar la documentación, habiéndosele otorgado tres días hábiles más, habiendo en dicho plazo presentado la documentación requerida y descargos a las notas fiscales observadas; sin embargo, la Administración Tributaria solicitó documentación adicional, referida a Libros Diarios en los cuales participen las cuentas de las facturas observadas, Mayores de caja donde participen las cuentas de facturas observadas, Comprobantes de egreso, recibos de caja, cheques; Extractos bancarios de los periodos observados, Documentos que respalden las compras señaladas, Detalle de inventarios de mercadería y materiales, contratos con proveedores, contratos de servicios prestados la gestión 2010, planillas de compra de materiales,

planillas de avance de las obras adjudicadas la gestión 2010, medios fehacientes de pago, Estados Financieros de la gestión 2010 y documentación contable y financiera que respalden las compras señaladas, ante este requerimiento, el contribuyente solicitó prórroga de 12 días para presentar dicha documentación, otorgándosele un día hábil a partir de su notificación, vencido el plazo, la Administradora de Condominios S.R.L., no presentó la documentación requerida, por lo que se labró el Acta por Contravención Tributaria Vinculada al Procedimiento Determinativo N° 65314 de 06 de junio de 2013.

Agrega que, luego se emitió la Vista de Cargo N° 29-000019313, notificada el 26 de junio de 2013, la que estableció de forma preliminar la liquidación previa del tributo adeudado, habiendo el contribuyente presentado sus respectivos descargos, los cuales fueron evaluados por la Administración Tributaria, no siendo suficientes para desvirtuar las aseveraciones establecidas, emitiéndose la Resolución Determinativa N° 17-0001248-13 de 25 de septiembre de 2013, en la cual se determina la obligación impositiva del contribuyente por un monto total de 35.035.09.- UFV's, equivalente a Bs. 65.375,14.-, que incluyen tributo omitido actualizado, intereses, multa por la contravención tributaria de omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales.

Añade que contra la referida Resolución Determinativa, el contribuyente presentó recurso de alzada, resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, mediante la Resolución ARIT-SCZ/RA 0050/2014 de 03 de febrero, resolviendo confirmar la Resolución Determinativa N° 17-0001248-13, ante lo cual, el contribuyente interpuso recurso jerárquico, resuelto por la autoridad demandada a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 662/2014, que resolvió revocar parcialmente la Resolución de Alzada, dejando sin efecto la deuda tributaria de 27.535,09.- UFV's, equivalente a Bs. 51.380,21.-, aspecto cuestionado en la presente demanda.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Arguye que, la autoridad demandada consideró que los comprobantes de egreso y los Libros Contables (Diario y Mayor), presentados junto con el memorial de descargo a la Vista de Cargo, cuentan con las formalidades establecidas en el art. 40 del Código de Comercio (CCom), indicando que el sujeto pasivo cumplió con los tres requisitos establecidos para el beneficio del crédito fiscal, revocando parcialmente la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa.

Al respecto indica que, conforme a los numerales 4 y 5 del art. 70 del CTB, los sujetos pasivos tienen la obligación de respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos; asimismo, tienen la obligación de demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan; en ese sentido, para que el contribuyente se beneficie con el crédito fiscal de las facturas observadas, debió presentar la documentación contable obligado a llevar por disposición de los arts. 36 y 37 del Ccom, con relación a los art. 40 y 44 del mismo Código, y si bien el contribuyente acompañó en su



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 743/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

memorial de descargo a la Vista de Cargo documentación contable, la cual fue considerada por la AGIT, dicha documentación contiene las siguientes observaciones:

a) Comprobantes de Egreso y Recibos de Pago. Éstos deben contener datos mínimos, el Número de documento, fecha, importe, concepto del importe y las partes intervinientes con la identificación y firma del emisor y receptor de los importes detallados o las personas intervinientes; sin embargo, los recibos de pago presentados por el sujeto pasivo en su memorial de descargo, no consignan el nombre y firma de las personas que intervienen en tales transacciones, mientras que los comprobantes de egreso sólo consignan rúbricas sin especificar las personas que intervienen en las transacciones; y, **b)** Libros Contables (Diario y Mayor). En este caso se incumple el art. 44 del CCom, ya que dichos Libros no cuentan con la identificación de las personas que elaboran los mismos como establece la norma referida; consecuentemente, la AGIT no realizó una sana crítica de los documentos presentados.

Agrega que, las salidas de inventario que el contribuyente presentó como descargo, cuentan con los sellos de recibido por los condominios: Equipetrol 2, Gardenia, Iguazú, Jardines del Urubo, Las Orquídeas, Marquis, San Antonio Edificios, Torre Pompel, Spa Ciudad Real, Jacarandá, Macarena, Parque Urbano, Ibiza, Lateris y Vittoria, como si los insumos de computación y material de escritorio hubiesen sido recibidos por estos condominios; empero, dichos condominios informaron a la Administración Tributaria durante el proceso de verificación, que no recibieron los insumos mencionados, ya que el contribuyente no realiza tales compras a favor de los condominios; consecuentemente, la documentación referente a la "salida de inventario" carece de veracidad para ser considerada como prueba de efectiva realización de las transacciones observadas.

Indica que, durante el proceso de verificación se demostró que los proveedores del contribuyente no realizaron actividad comercial alguna, ya que se realizó las respectivas verificaciones al domicilio y la actividad económica de los proveedores Oscar Rodríguez Chanato con NIT 3944074017; María del Carmen Montaña de Alvarado con NIT 3229094013; Alcoba Rodríguez Luis Alberto con NIT 5882939019 ; y, Miguel Ángel Martín Feeney con NIT 4641620018 y se labró las actas de verificación en presencia de testigo de actuación, quienes desconocen la actividad económica de los proveedores antes señalados, incumpléndose lo establecido en el inciso 5) del art. 70 del CTB.

I.3. Petitorio.

En mérito a lo argumentado precedentemente, solicitó se declare probada la demanda contenciosa administrativa; y en consecuencia, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0662/2014 de 28 de abril y se confirme y declare subsistente en su totalidad la Resolución Determinativa N° 17-0001248-13.

II. De la contestación a la demanda.

La autoridad demandada ratificó lo resuelto en su Resolución de Recurso Jerárquico y respondió negativamente la demanda contencioso administrativa incoada, con los siguientes argumentos:

Respecto a la valoración de los descargos presentados por el contribuyente indica que, la norma establece en los numerales 4 y 5 del art. 70 del CTB, como obligación del sujeto pasivo el respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme lo establecen las disposiciones normativas respectivas, demostrando la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan; asimismo, el art. 76 de la citada norma, dispone que quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos; en ese sentido, los Comprobantes de Egreso y los Libros Contables (Diario y Mayor), fueron presentados junto con el memorial de descargos a la Vista de Cargo, los comprobantes de egreso registran las transacciones correspondientes a las facturas observadas y el Libro Mayor cuenta con las formalidades establecidas en el art. 40 del CCom, contiene el Acta de Apertura en el primer folio, en el que señala que el Libro Mayor le pertenece a la Administradora de Condominios S.R.L., encontrándose firmada por la Notaria de Fe Pública N1 89, Elva Elena Ugarteche Lino, misma que estampó su sello en todos los folios del libro señalado; asimismo, de la revisión del Libro Mayor se verificó que los registros del Libro Diario, fueron trasladados en el mismo orden progresivo de fechas y en las cuentas afectadas, en la que determinó los saldos por cuenta de manera individualizada, según lo dispuesto en el art. 44 del CCom., igualmente se verificó que los saldos de las cuentas afectadas coinciden con los saldos expuestos en el Balance General, presentado el 03 de mayo de 2011, a la entidad financiera Banco Los Andes Pro Credit.

En cuanto a que durante el proceso de verificación se demostró que los proveedores del contribuyente no realizan actividad comercial alguna, manifiesta que, si bien la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades de investigación realizó la verificación de domicilios y actividades de los proveedores observados, se evidencia según las Actas emitidas, que no verificó los domicilios fiscales ni las actividades relacionadas a la emisión de las facturas observadas; en consecuencia, las Actas no cumplieron su propósito, más aun cuando el mismo proveedor presentó notas que certifican el hecho generador y la emisión de la correspondiente nota fiscal, por lo que conforme al art. 77.II del CCom, dichas Actas no constituyen un medio de prueba.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda contencioso administrativa planteada por la Gerencia Distrital II Santa Cruz del SIN; y, en consecuencia, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0662/2014.

III. Contenido de la réplica y dúplica.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 743/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

La Administración Tributaria, presentó memorial de réplica el 11 de marzo de 2015, cursante de fs. 165 a 166 vta., reiterando los argumentos ya contenidos en la demanda contenciosa administrativa interpuesta; luego la autoridad demandada presentó memorial de dúplica el 06 de abril de 2015, que cursa de fs. 171 a 172, reiterando las alegaciones vertidas en la contestación a la demanda contenciosa administrativa.

IV. Intervención del tercero interesado.

Mediante providencia de fs. 108 se dispuso la notificación al tercero interesado Administradora de Condominio S.R.L., actuado procesal que se cumplió conforme se tiene de la citación que cursa a fs. 125; sin que el mismo se hubiese apersonado al presente proceso.

V. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

De la revisión de los antecedentes de emisión de la Resolución Jerárquica impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia que:

1. Mediante la Orden de Verificación 0012OVI07739, notificada el 12 de junio de 2012, la Administración Tributaria, inició el proceso de determinación al contribuyente Administradora de Condominios S.R.L., respecto a la verificación específica del Impuesto al Valor Agregado (IVA), derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente y que se detallan en el anexo adjunto a la Orden de Verificación, correspondiente a los periodos fiscales de abril, mayo y junio de 2010, requiriéndose la presentación de la siguiente documentación: Declaraciones Juradas de los periodos observados (Form. 200 ó 210), Libro de Compras de los periodos observados, Facturas de compras en originales, Medio de pago de las facturas observadas y otra documentación que el verificador solicite durante el proceso para verificar las transacciones que respalden las facturas observadas.
2. Luego, el contribuyente solicitó la ampliación de plazo para presentar la documentación, habiéndosele otorgado tres días hábiles más, habiendo en dicho plazo presentado la documentación requerida y descargos a las notas fiscales observadas; sin embargo, la Administración Tributaria solicitó documentación adicional, referida a Libros Diarios en los cuales participen las cuentas de las facturas observadas, Mayores de caja donde participen las cuentas de facturas observadas, Comprobantes de egreso, recibos de caja, cheques; Extractos bancarios de los periodos observados, Documentos que respalden las compras señaladas, Detalle de inventarios de mercadería y materiales, contratos con proveedores, contratos de servicios prestados la gestión 2010, planillas de compra de materiales, planillas de avance de las obras adjudicadas la gestión 2010, medios fehacientes de pago, Estados Financieros de la gestión 2010 y documentación contable y financiera que respalden las compras señaladas, antes este requerimiento, el contribuyente solicitó prórroga de 12 días para presentar dicha documentación,

otorgándosele un día hábil a partir de su notificación, vencido el plazo, el Administradora de Condominios S.R.L., no presentó la documentación requerida, por lo que se labró el Acta por Contravención Tributaria Vinculada al Procedimiento Determinativo N° 65314 de 06 de junio de 2013.

3. Posteriormente, la Administración tributaria emitió la Vista de Cargo N° 29-000019313, notificada el 26 de junio de 2013, la que estableció de forma preliminar la liquidación previa del tributo adeudado, habiendo el contribuyente presentado sus respectivos descargos, los cuales fueron evaluados por la Administración Tributaria, no siendo suficientes para desvirtuar las aseveraciones establecidas, emitiéndose la Resolución Determinativa N° 17-0001248-13 de 25 de septiembre de 2013, en la cual se determina la obligación impositiva del contribuyente por un monto total de 35.035,09.- UFV's, equivalente a Bs. 65.375,14.-, que incluyen tributo omitido actualizado, intereses, multa por la contravención tributaria de omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales.
4. La referida Resolución Determinativa fue confirmada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, mediante la Resolución ARIT-SCZ/RA 0050/2014 de 03 de febrero, ante lo cual, el contribuyente interpuso recurso jerárquico, resuelto por la autoridad demandada a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 662/2014, que resolvió revocar parcialmente la Resolución de Alzada, dejando sin efecto la deuda tributaria de 27.535,09.- UFV's, equivalente a Bs. 51.380,21.-, aspecto cuestionado en la presente demanda.

VI. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

La problemática legal sujeta se resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar si resulta evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución Jerárquica impugnada en el presente proceso, incurrió en una errada valoración de los descargos presentados por el contribuyente.

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 Código de Procedimiento Civil, 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*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 743/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

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. 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 que 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 referencias.

VI.3. 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



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

virtud de la cual, la decisión de la Administración debe ceñirse a los hechos 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”.

Ahora bien, en lo que respecta a determinar si el contribuyente cumplió lo establecido en los arts. 40 y 47 del CCom, se tiene que el referido art. 40 del CCom, dispone lo siguiente: **“Los comerciantes presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar, encuadernados y foliados, a un Notario de Fe Pública para que, antes de su utilización, incluya, en el primer folio de cada uno, acta sobre la aplicación que se le dará, con indicación del nombre de aquél a quien pertenezca y el número de folios que contenga, fechada y firmada por el Notario interviniente, estampando, además, en todas las hojas, el sello de la notaría que lo autorice y cumpliendo los requisitos fiscales establecidos. Serán también válidos los asientos y anotaciones que se efectúen por cualquier medio mecánico o electrónico sobre hojas removibles o tarjetas que, posteriormente, deberán ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios que serán legalizados, siempre que faciliten el conocimiento de las operaciones y sirvan de prueba clara, completa y fidedigna. La autorización para su empleo será otorgada por el Registro de Comercio, a pedido del interesado, requiriendo resolución fundada sobre la base de dictamen de peritos, del cual podrá prescindirse en caso de existir antecedentes de utilización respecto del procedimiento propuesto”** (negritas agregadas).

Por otra parte, en lo que respecta al art. 47 del CCom, se tiene que: **“Sin perjuicio de lo establecido por las leyes especiales, las partidas del balance**

se valorarán, cuando corresponda, siguiendo criterios objetivos que garanticen los intereses sociales y de terceros de acuerdo con los principios que exige una ordenada y prudente gestión económica. Adoptando un criterio de valoración, habrá que mantenerse y no podrá ser alterado sin causa justificada. Deberá indicarse además en los balances e inventarios, o en hoja separada, el método de determinación del costo u otro valor aplicado”, disposición que está relacionada con la sana crítica de la autoridad administrativa empleada en la valoración de los elementos probatorios producidos durante la fiscalización.

Por todo lo señalado y centrándonos en 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 Administración Tributaria comenzó indicando que la AGIT no debió considerar elementos probatorios como Comprobantes de Egreso y Libros Contables (Diario y Mayor), que reflejan pagos a varios proveedores y sin firma de los prestadores de servicio, como registros contables y extractos bancarios; consideraciones que llevaron a la Administración Tributaria a depurar las Facturas observadas; sin embargo, de la lectura de la Resolución Jerárquica impugnada, se tiene que la AGIT sí consideró dichos elementos probatorios y los valoró conjuntamente a otros documentos como documentación contable; asimismo, verificó que el Libro diario y Mayor, cuentan con las formalidades establecidas en el art. 40 del CCom, ya que fueron aperturados por la Notaria de Fe Pública N° 89, Elva Elena Ugarteche Lino, misma que estampó su sello en todos los folios del libro señalado; asimismo, de la revisión del Libro Mayor se verificó que los registros del Libro Diario, fueron trasladados en el mismo orden progresivo de fechas y en las cuentas afectadas, en la que determinó los saldos por cuenta de manera individualizada, según lo dispuesto en el art. 44 del CCom, igualmente se verificó que los saldos de las cuentas afectadas coinciden con los saldos expuestos en el Balance General, presentado el 03 de mayo de 2011, a la entidad financiera Banco Los Andes Pro Credit, concluyendo que 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 a las facturas descritas, 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, y al no haberse expresado como agravios cuestiones de admisibilidad, pertinencia y oportunidad de la prueba o falta de valoración de prueba tasada conforme a la ley, 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.

V. Conclusión.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

En mérito al análisis precedente, este Tribunal concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0662/2014 de 28 de abril, resolviendo Revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0050/2014 de 03 de febrero, dejando sin efecto legal la deuda tributaria de 27.535, 09.- UFV's, equivalente a Bs. 51.380,21, establecida en la Resolución Determinativa N° 17-0001248-13 de 25 de septiembre de 2013, realizó una correcta valoración e interpretación de la normativa aplicada, como ya se explicó precedentemente, en resguardo de los principios que rigen el procedimiento administrativo y precautelando el debido proceso.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la Ley 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 81 a 878, subsanada a fs. 107, interpuesta por Gerencia Distrital II Santa Cruz del SIN; y en consecuencia, **mantiene firme y subsistente** la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0662/2014 de 28 de abril, corriente de fs. 91 a 106 vta., emitida por la AGIT.

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

Rómuló Calle Mamani
MAGISTRADO

Antonio Guilla Campero Segovia
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Riña Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Suintura Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Sandra Magaly Mendizábal Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA



TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: ... 2017

SENTENCIA Nº ... 652 ... FECHA ... 22 de agosto

LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº ... 021 2017

Conforme
VOTO DISIDENTE:



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

