



**SALA PLENA**

40

**SENTENCIA:** 673/2017.  
**FECHA:** Sucre, 30 de noviembre de 2017.  
**EXPEDIENTE:** 779/2014.  
**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:** La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 63 a 68 vta., interpuesta por Boris Walter López Ramos en representación legal de la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0725/2014 de 12 de mayo, que cursa de fs. 31 a 61, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada legalmente por Daney David Valdivia Coria; la contestación cursante de fs. 220 a 230, la réplica y dúplica que cursan de fs. 236 a 239 vta., y de fs. 252 a 253, respectivamente, la intervención del tercero interesado Empresa Minera Paititi S.A., por escrito que cursa vía fax de fs. 91 a 125 y en original de fs. 195 a 202 vta., 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.**

El representante legal de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN -en adelante la Administración Tributaria- señala que, en uso de las atribuciones conferidas por el código Tributario Boliviano y dando cumplimiento a la Orden de Verificación N° 11OVI04478, se procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Empresa Minera Paititi S.A., con el objeto de verificar el cumplimiento que éste ha dado a las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA), referente únicamente a las facturas de compras detalladas en el F-7531, cuyas diferencias fueron detectadas a través del cruce de información, facturas declaradas por el sujeto pasivo en los meses comprendidos desde enero a diciembre de 2008.

Indica que, de la verificación realizada sobre base cierta, de acuerdo al párrafo I del art. 43 del Código Tributario Boliviano (CTB), se determinó que el contribuyente no ha determinado el impuesto conforme a ley, consignando en las declaraciones juradas presentadas por el referido impuesto y periodos fiscalizados, datos que difieren de los verificados por la fiscalización, por lo que procedió a la emisión de la Vista de Cargo 7912-720-001-0011OVI04478-0168/2012 de 10 de agosto de 2012, notificada personalmente al contribuyente a efectos de que presente sus descargos, luego ante la insuficiencia de los mismos, se procedió a la emisión de la Resolución Determinativa N° 17-00362-12.

## I.2. Fundamentos de la demanda.

Expresó que, la AGIT, pretende validar la depuración de las facturas con Nos. 152, 154, 156, 164, 165, 166, 169, 171, 172 y 173 (Constructora Juan Heredia) y notas fiscales Nos. 485 y 495 (Laboratorios de Sistemas Hidráulicos Cáceres), identificadas con el Cód. 4, beneficiando al sujeto pasivo con el crédito fiscal que no le corresponde, siendo que se evidencia que durante el transcurso del plazo establecido en el art. 98 del CTB, para la presentación de descargos, el contribuyente no se apersonó ante el SIN a objeto de la presentación de descargos; sin embargo, la autoridad demandada, pretende revocar las observaciones establecidas en el Cód. 4 (facturas no válidas por no estar dosificadas), al pretender validar la presentación de forma extemporánea de sus descargos en la instancia de alzada, siendo que no fueron presentados en el tiempo y la forma oportuna ante las oficinas del SIN; asimismo, ante los argumentos mencionados por la autoridad demandada para revocar las referidas notas fiscales, corresponde señalar que la normativa tributaria en el art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, menciona que las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes generarán crédito fiscal para los sujetos pasivos del IVA, siempre que contengan o cumplan los requisitos que señala, entre los cuales en su numeral 2, establece: "Haber sido debidamente dosificada por la Administración Tributaria..."; en ese sentido, toda vez que las facturas observadas por el Cód. 4, al no haber sido dosificadas por la Administración Tributaria, son invalidas para el beneficio del crédito fiscal, ya que deben cumplir con los requisitos formales, observando los arts. 4 y 8 de la Ley 843 y 8 del decreto Supremo (DS) 21530, siendo necesario mencionar que de la revisión de antecedentes del proceso, se evidencia que las notas fiscales depuradas bajo el Cód. 4, no se encuentran debidamente dosificadas por el sistema GAUSS de la Administración Tributaria, por lo cual no cumplen los requisitos formales para su validez.

Expresa que, la Resolución Jerárquica impugnada, revocó las observaciones establecidas por la Administración Tributaria, bajo erróneos argumentos respecto a las facturas observadas por el Cód. 7, facturas Nos. 767, 286, 290, 542, 580, 597 y 617 (COMSER SRL), 2079, 2080, 2082, 2084, 2096, 2097, 2100, 5843, 5845, 5846, 5847, 8935, 9185, 9186, 9187, 9188, 9189, 11604, 11606, 11608, 11612, 13785, 13786, 13787, 15197, 15199, 22789, 22790, 22793, 22794, 25952, 25953, 25955 y 27090 (Librería y Papelería Report), 865 (International Corporación Bolivia), 252, 253, 254, 257, 259, 264, 265, 266, 267, 268, 270, 272, 273, 274, 275, 277, 279, 280, 281, 282, 283, 284, 286, 287, 288, 289, 291, 293, 294, 295, 296, 297, 299 y 303 (Catering y Servicios Mauricio), 331, 334, 355, 356, 367, 371, 372, 377, 378, 398, 399, 412, 429, 431, 440, 443, 459, 460, 548 y 550 (Laboratorio de Sistemas Hidráulicos Cáceres), 17889 (Multimeq), 1105 (Las Lomas Ltda.) y 362563 (Telchi Ltda); sin embargo, incongruentemente y de forma superficial argumenta que el sujeto pasivo presentó en la instancia jerárquica nuevamente documentación como prueba de reciente obtención, al respecto y en consideración al art. 4 inc. c) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), el principio de verdad material, como el principio de sometimiento pleno a la ley, van siempre interconectados y coexisten, no pudiendo



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 779/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

separarse, sólo así es posible dar certeza y seguridad jurídica al administrado. En consecuencia el art. 81 del CTB, establece que las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica, siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo presentarse hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa; sin embargo, en el presente caso, no fueron presentadas ante el requerimiento ni tampoco se ha dejado constancia de su existencia, por lo que al haber sido ofrecida fuera de plazo, con carácter previo el contribuyente debe probar que la omisión en su presentación oportuna no fue por causa propia, situación que en el presente caso no ha ocurrido.

Añade que, la Resolución de Recurso de "Alzada" en su análisis validó descargos en plena contraposición de lo señalado en el art. 217 inc. a) de la Ley 3092 (Título V del CTB), norma que dispone que se admitirá como prueba documental cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia de éste legalizada por autoridad competente, en el presente caso el contribuyente no presentó documentación original de los medios fehacientes de pago y no obstante de ello, la Administración Tributaria validó dichos descargos en contraposición de la normativa tributaria.

Indica que, la documentación presentada por el sujeto pasivo en el transcurso de la verificación, no permite verificar la constancia de los pagos entre las partes, por lo que en virtud del art. 76 del CTB, es el sujeto pasivo quien debió aportar las pruebas suficientes que demuestren que la transacción efectivamente se realizó, en cumplimiento de los arts. 70.4 y 5 del CTB, 36, 37 y 40 del Código de Comercio (CCom), siendo en el presente caso que el sujeto pasivo ni en la etapa de verificación así como tampoco en la etapa de presentación de descargos no ha presentado documentación suficiente que demuestre la realización efectiva de la transacción en la compra con las facturas observadas, por lo que en virtud a la normativa antes citada, se determina que las notas fiscales observadas no son válidas para el crédito fiscal.

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

Solicitó se declare Probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0725/2014 de 12 de mayo; y, en consecuencia, se declare firme y subsistente la Resolución Determinativa 17-00362-12 de 12 de diciembre de 2012.

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

El representante legal de la AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente, puntualizando que, de acuerdo a los arts. 13 de la Ley 843 y 13 del DS 21530, como la RND N° 10-0016-07 NFS-07, el comprador al momento de recibir su factura, puede evidenciar que la misma exponga el Número de Identificación Tributaria (NIT) del emisor, Número de Factura y Número de Autorización y la Fecha de emisión (además de otros requisitos formales que pueden ser advertidos a simple vista), no teniendo atribuciones, facultades o medios para poder verificar que la información pre-impressa corresponda con la almacenada en los sistemas del SIN,

máxime cuando una de las obligaciones del emisor de la factura es exhibir su "Certificado de Activación de Dosificación", a funcionarios autorizados de la Administración Tributaria, no así a sus compradores.

En ese contexto, con relación a las facturas Nos. 152, 154, 156, 164, 165, 166, 169, 171, 172 y 173, observadas por haber sido emitidas fuera del rango de emisión, de la revisión de antecedentes es evidente que para el respaldo de cada una de estas facturas se adjuntó la constancia de entrega de cheque, constancia de pago, fotocopia de cheque, registro de diario, registro del mayor, certificados de avance de obra y varias planillas de avance, habiendo demostrado el sujeto pasivo el origen del crédito fiscal de las facturas observadas, según disponen los numerales 4, 5, 6 y 7 del art. 70 del CTB, correspondiendo dejar sin efecto la depuración de las citadas notas fiscales, que si bien se encuentran fuera de rango, se encuentran respaldadas y cumplen con los requisitos establecidos para la validez del crédito fiscal.

Añade que, sobre las facturas Nos. 485 y 495, se observó que conforme el sistema GAUSS, se encuentran dentro del rango de emisión; es decir que, para el número de autorización N° 700100285193, el rango de facturas autorizadas es del 301 al 500, encontrándose dentro de rango; consiguientemente, se desvirtúa los argumentos del demandante.

Sobre las facturas observas con el Cód. 7, luego de puntualizar respecto a cada factura, indica que es evidente que las mismas sí se encuentran respaldadas documentalmente, puesto que del análisis de los documentos presentados se demuestra la efectiva realización de la transacción; consiguientemente, lo señalado e impreciso de los fundamentos de la demanda no tienen respaldo, más aun cuando el mismo demandante debe señalar cómo cada una de las pruebas o documentos analizados en la Resolución Jerárquica no respaldan la efectiva transacción.

Agrega que, en cuanto a la prueba de reciente obtención, los documentos presentados por el sujeto pasivo ante la instancia jerárquica, se verificó que éstos cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, establecidos en el art. 81 del CTB; en ese sentido, de la revisión de antecedentes administrativos, se advierte que el 23 de octubre de 2012, la Administración Tributaria notificó al sujeto pasivo de manera personal con la Vista de Cargo N° 7912-720-00110VI04478-0168/2012 de 10 de agosto de 2012, en la cual se evidencia el detalle de todas las facturas clasificadas mediante códigos, otorgándosele el plazo probatorio de 30 días para la presentación de descargos, plazo que concluyó el 5 de diciembre de 2012, emitiendo la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, el Informe en Conclusiones CITE: SIN/GGSC/DF/VE/INF/03245/2012, señalando que el contribuyente no presentó descargos a la Vista de Cargo hasta la emisión de dicho Informe, emitiéndose el 12 de diciembre de 2012, la Resolución Determinativa N° 17-00362-12, que confirmó los cargos señalados en la Vista de Cargo; es decir, la deuda tributaria de 594.343.- UFV's, equivalentes a Bs. 1.067.911.-, por el IVA correspondiente a los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008, ante lo cual el contribuyente el 13 de diciembre de 2012, mediante dos notas presentó descargos y pruebas de reciente obtención ante la Vista de Cargos, formulando además alegatos, las mismas que fueron respondidas por la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 779/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

Administración Tributaria mediante Proveído N° 24-03501-12 de 19 de diciembre de 2012, el cual señala que el plazo establecido por el art. 98 del CTB, feneció el 22 de noviembre de 2012, por lo que la prestación de descargos fue realizada después de la emisión de la Resolución Determinativa.

Indica que, mediante memorial de 5 de marzo de 2013, la empresa contribuyente dentro del término de prueba otorgado en la instancia de alzada ratificó la prueba presentada en instancia administrativa, luego de la emisión de la Resolución de Alzada, presentó recurso jerárquico, dentro del cual ratificó la prueba anteriormente presentada y solicitó señalamiento de fecha y hora de juramento de reciente obtención, debiendo señalarse que en cuanto a la documentación presentada en la instancia jerárquica por la Empresa Minera Paititi S.A., que parte de esa documentación ya fue presentada en la instancia administrativa y parte fue presentada sólo en instancia recursiva, cumpliendo con el juramento de reciente obtención conforme al art. 81 del CTB; empero no demostró que la omisión de presentación de estos documentos no fue por causa propia, toda vez que con relación a los extractos bancarios sólo alegó que no tenía conocimiento que debía presentarlos, incumpliendo con el requisito previsto en el citado art. 81 del CTB, pues la ausencia de documentación debió ser justificada por el contribuyente, lo que demuestra la imparcialidad de la Autoridad de Impugnación Tributaria y no como interpreta el demandante con alusiones por demás generales, sin demostrar ni establecer de forma indubitable una errada interpretación de la AGIT, no pudiendo este Tribunal suplir la carencia de carga argumentativa del demandante, más aun cuando la Resolución Jerárquica impugnada se encuentra debidamente fundamentada.

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

Solicitó se declare improbada la demanda y, en consecuencia, de declare firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0725/2014.

### **III. Réplica y dúplica.**

Mediante memorial de réplica, cursante de fs. 236 a 239 vta., se apersonó Lillian Moreno Cuéllar, en representación legal de la Administración Tributaria, quien reiteró los argumentos contenidos en la demanda contencioso administrativa, manifestando que el sujeto pasivo ni en la etapa de verificación así como tampoco en la etapa de presentación de descargos no ha presentado la documentación suficiente que demuestre la realización efectiva de la transacción en la compra con las facturas observadas, no siendo válidas para el crédito fiscal.

Por memorial de dúplica, corriente de fs. 252 a 253, el representante legal de la AGIT señaló que, de ninguna manera la instancia jerárquica pretende validez un crédito fiscal indebido como insinúa la Administración Tributaria, siendo que su decisión cuenta con el respaldo normativo y fáctico del caso.

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

Por memoriales presentado vía fax que cursa de fs. 91 a 125 y en físico de fs. 195 a 202 vta., se apersonó Joaquín Fernando Zenteno Sejas, en representación legal de la Empresa Minera Paititi S.A., contestando negativamente a la demanda contencioso administrativa y exponiendo lo siguiente:

Con relación a que sus pruebas fueron presentadas fuera de plazo o como de reciente obtención, dicha aseveración además de ser totalmente falsa, es un aspecto que ya es cosa juzgada, toda vez que la validez de dichas pruebas, fue ratificada por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1507/2013 de 19 de agosto, la cual anuló la Resolución de Alzada N° ARIT/SCZ 0440/2013, estableciendo que la prueba presentada por el contribuyente no es de reciente obtención, Resolución Jerárquica que no fue impugnada por la entidad ahora demandante, por lo que la pertinencia y oportunidad de su prueba ya es cosa juzgada y no corresponde sea materia de litigio en la presente demanda.

Respecto a las facturas observadas bajo el Cód. 4, indica que el número de dosificación consignado en las facturas es un código aprobado que corresponde a una anterior codificación (no se trata de dosificaciones inventadas), razón por la que nos encontramos ante sólo un error de imprenta que no afectó la tributación relacionada a la factura, debiendo la Administración Tributaria exigir el cumplimiento al único responsable, es decir, al emisor, pero de ningún modo se puede desconocer el crédito fiscal del comprador.

Agrega que, la demanda de la Administración Tributaria, se restringe a una impugnación genérica que definitivamente no puede ser considerada como fundamento válido de una demanda, toda vez que, el demandante no puede esperar que el Tribunal Supremo de Justicia supla la omisión argumentativa y ausencia de especificidad.

Por lo expuesto, solicita se declare improbada la demanda y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0725/2014.

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

1. Por Orden de Fiscalización 0011OVI04478, notificada de manera personal a Zenón Bellido Campuzano, representante legal de la Empresa Minera Paititi S.A., la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, comunicó la verificación de todos los hechos y elementos específicos relacionados con el crédito fiscal IVA, de los periodos enero a diciembre de 2008, requiriendo la presentación de declaraciones juradas, libros de compras y ventas, facturas de compras originales que fueron declaradas como crédito fiscal y medios de pago de las facturas observadas.
2. El 01 de septiembre de 2011, el contribuyente presentó la documentación solicitada por la Administración Tributaria, de acuerdo a lo consignado en el Acta de Recepción de Documentos.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 779/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

3. Posteriormente, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo CITE: 7912-720-0011OVI04478-0168/2012 de 10 de agosto de 2012, en la que estableció que el contribuyente no determinó correctamente el IVA de los referidos periodos, por observaciones de facturas no dosificadas debidamente, formalidades del NIT, no estar vinculadas a la actividad gravada y por no estar debidamente respaldadas, determinando una deuda tributaria de 583.579.- UFV's, equivalentes a Bs. 1.027.536.-, monto que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción preliminar por la conducta y multa por incumplimiento a deberes formales.
4. El 13 de diciembre de 2012, la Empresa Minera Paititi S.A., mediante dos memoriales presentó dos memoriales adjuntando descargos y pruebas de reciente obtención ante la Vista de Cargo, formulando alegatos, mereciendo el Proveído N° 24-03501-12 de 19 de diciembre de 2012, indicando que el plazo establecido en el art. 98 del CTB, feneció el 22 de noviembre de ese año.
5. Por Resolución Determinativa 17-00362-12 de 12 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria determinó de oficio las obligaciones impositivas de la Empresa Minera Paititi S.A., cuya deuda tributaria alcanza la suma de 594.343.- UFV's, equivalentes a Bs. 1.067.911.-, por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, que incluye intereses, multa del 100% del tributo omitido por omisión de pago y la sanción de 21.000.- UFV's, por incumplimiento a los deberes formales.
6. Dicha Resolución Determinativa, fue objeto de recurso de alzada intermuesto por el sujeto pasivo, siendo resuelto a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0911/2013 de 30 de diciembre, que dispuso revocar parcialmente la Resolución Determinativa, dejando sin efecto el tributo omitido por 225.009,63.- UFV's, equivalentes a Bs. 311.401,80.- y la multa por incumplimiento de deberes formales por 21.000.- UFV's.
7. Contra la determinación de alzada la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, formuló recurso jerárquico que mereció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0725/2014 de 12 de mayo, que revocó parcialmente la Resolución de Alzada, modificando la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa 17-00362-12, de Bs. 1.067.911.- equivalente a 594.343.- UFV's a Bs. 165.426.- que equivalen a 92.068.- UFV's.
8. 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. 263 se decretó "Autos para Sentencia".

## VI. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

La problemática legal sujeta se resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos: a) Si la autoridad

demandada valoró prueba presentada por el sujeto pasivo fuera de plazo, incumpliendo lo dispuesto por el art. 81 del CTB; **b)** Si las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, que presenten errores de impresión o no estén debidamente dosificadas por la Administración Tributaria, son válidas para generar crédito fiscal; y, **c)** Si el contribuyente no demostró que las transacciones vinculadas a las facturas observadas se hayan realizado.

### **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 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.1. Sobre el sistema probatorio adoptado en materia tributaria.**

Previamente a resolver la problemática planteada, es necesario señalar lo establecido en el primer párrafo del art. 81 del CTB, que dispone: *“Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad...”*, en este sentido el **sistema probatorio adoptado en materia tributaria es el sistema libre o de sana crítica**, en contraposición del sistema probatorio tasado, mediante el cual se determina la forma de valoración de los medios probatorios del proceso; es así que, como instancia de control de legalidad, este Tribunal no cuenta con criterios legales para determinar si en sede administrativa se valoró legalmente la prueba, puesto que el sistema de valoración es libre y de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 779/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

acuerdo a la sana crítica; **solamente podríamos pronunciarnos acerca de criterios de admisibilidad de los elementos probatorios y su consideración respecto a los requisitos contenidos en el propio art. 81 del Código mencionado**, salvo que sea evidente una vulneración de los principios básicos de la lógica y la razón común, situación ante la cual se estaría vulnerando el principio de debido proceso, en sus reglas de motivación y fundamentación de la resolución administrativa de acuerdo al art. 211 del CTB.

Así de los datos del proceso se tiene que con relación a la prueba presentada como de reciente obtención, se tiene que la Empresa Minera Paititi S.A., mediante memorial de 5 de marzo de 2013, dentro del término de prueba otorgado en la instancia de alzada ratificó la prueba presentada en instancia administrativa, luego de la emisión de la Resolución de Alzada, presentó recurso jerárquico, dentro del cual ratificó la prueba anteriormente presentada y solicitó señalamiento de fecha y hora de juramento de reciente obtención, debiendo señalarse que en cuanto a la documentación presentada en la instancia jerárquica por el sujeto pasivo, que parte de esa documentación ya fue presentada en la instancia administrativa y sólo algunas fueron presentadas en instancia recursiva, cumpliendo con el juramento de reciente obtención conforme al art. 81 del CTB; empero, el contribuyente no demostró que la omisión de presentación de estos documentos no fue por causa propia, toda vez que con relación a los extractos bancarios sólo alegó que no tenía conocimiento que debía presentarlos, incumpliendo con el requisito previsto en el citado art. 81 del CTB, por lo que la AGIT, rechazó la prueba que incumplía lo dispuesto en el reiterado art. 81 de la Ley 2492, no resultando evidente lo alegado por la entidad demandante.

Además, 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 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”.*

En mérito a lo argumentado, se concluye que en el presente caso es aplicable el principio de verdad material previsto en el art. 4 inc. d) de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo de aplicación supletoria por disposición del art. 74 del CTB, que determinan que en los procedimientos administrativos tributarios debe prevalecer la verdad material de los hechos sobre la verdad formal.

## **VI.2. Sobre la validez de las facturas o notas fiscales para Crédito Fiscal.**

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



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 779/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

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.

En referencia a este punto, 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 débito 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.

Por otra parte, las observaciones realizadas por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, respecto a la validez de las facturas o notas fiscales para Crédito Fiscal, fueron realizadas de manera genérica, siendo necesario que el demandante cumpla mínimamente con la carga de puntualizar y desarrollar desde su punto de vista, cada uno de los elementos que podrían tornar nula la resolución o procedimiento sometido a control de este Tribunal, sin que la repetición o copia de argumentos, supla la carga argumentativa necesaria para que se efectuó el control de legalidad de los

actos de la Administración Tributaria, siendo que el principio de verdad material, no puede reemplazar los actos que por el principio dispositivo le corresponde a la parte demandante. En ese sentido, las observaciones efectuadas por la parte demandante constituyen una queja general, sin que sea posible con base en lo argumentado precedentemente, el análisis que pretende la parte actora, ya que este Tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa que debe contener la demanda, con la justificación de averiguación de la verdad material en deterioro de los principios de imparcialidad e igualdad, pues el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal no puede rebasar los límites de la acción, ya que si bien no puede existir un proceso de oficio (*nemoprocedatiudex iure ex officio*) puesto que esta tiene su fundamento en la iniciativa, que es de carácter personal del accionante y el poder de reclamar, que es de carácter abstracto, el Juez no puede suplir los límites de la argumentación de la acción, en este sentido la acción es un poder, una facultad jurídica y cívica existente indistintamente y autónomamente del derecho material. La acción va dirigida al órgano jurisdiccional como representante del Estado, en busca de un pronunciamiento indistintamente a que resulte este favorable o no para el accionante, por lo que respecto a este punto no corresponde emitir mayores consideraciones.

**VI.3. Finalmente, en cuanto a la denuncia de facturas no válidas por no estar dosificadas**, si bien el contribuyente presentó facturas que se emitieron sin cumplir aspectos formales, en relación a la información contenida en dosificaciones autorizadas por el SIN; empero, tal error de carácter formal, no puede ser atribuido al contribuyente Empresa Minera Paititi S.A., pues las facturas observadas por la Administración Tributaria, no fueron emitidas por éste, sino por quien concedió en favor de dicha empresa el servicio solicitado; en consecuencia, las obligaciones tributarias y/o presentación de declaraciones juradas en la forma y plazo establecido por ley, constituye responsabilidad exclusiva del emisor, contra quien la Administración deberá proceder conforme corresponda, por ello no puede privársele del derecho a la obtención del crédito fiscal, como tampoco puede atribuírsele responsabilidades que como se ha establecido en la Resolución Jerárquica impugnada, son de competencia de terceros y no del sujeto pasivo, pues obrar de manera contraria, transgrede el principio de la buena fe contenido en el art. 69 del CTB, que señala: *“En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han observado sus obligaciones materiales y formales hasta que en debido proceso de determinación, prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme los procedimientos establecidos en este Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias”*, pues la Administración Tributaria no tomó en cuenta que el contribuyente es únicamente responsable en la recepción y pago de las facturas extendidas por sus proveedores, por ser ellos los emisores de la facturas, bajo ese entendido, los errores de emisión que presentan las facturas antes señaladas son atribuibles al emisor de dichas notas fiscales, lo que si bien genera un incumplimiento de deber formal, no impide que las mismas sean consideradas válidas para crédito fiscal, debiendo sancionarse a los verdaderos responsables (emisor de la factura), mediante sumarios contravencionales, en aplicación de los arts. 160 y 162 de la Ley 2492 y 17.I y Anexo A) de la RND 10-0037-07.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

**VII. Conclusión.**

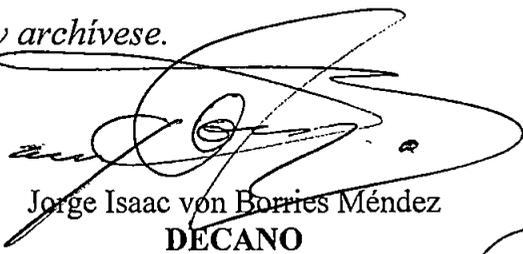
Exp. 779/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

En mérito al análisis precedente, este Tribunal concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0725/2014, resolviendo revocar parcialmente la Resolución de Alzada, modificando la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa 17-00362-12, de Bs. 1.067.911.- equivalente a 594.343.- UFV's a Bs. 165.426.- que equivalen a 92.068.- UFV's, 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. 66 a 73 vta., interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN y; en consecuencia, **se mantiene firme y subsistente** la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0725/2014 de 12 de mayo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

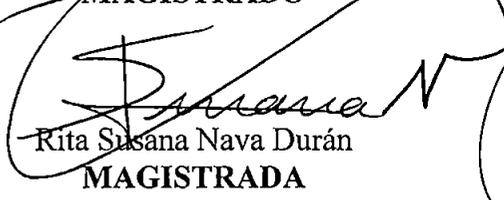
*Regístrese, notifíquese y archívese.*

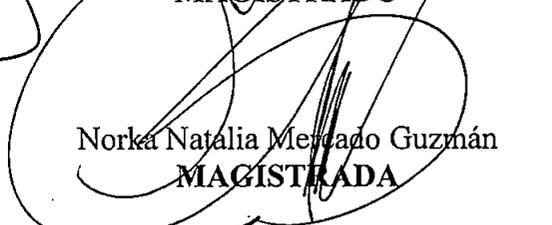
  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**DECANO**

**EN EJERCICIO DE LA PRESIDENCIA**

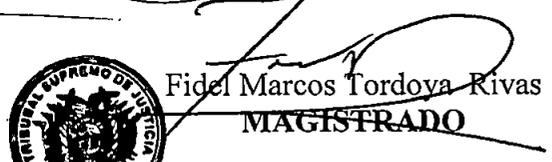
  
Rónulo Calle Mamani  
**MAGISTRADO**

  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

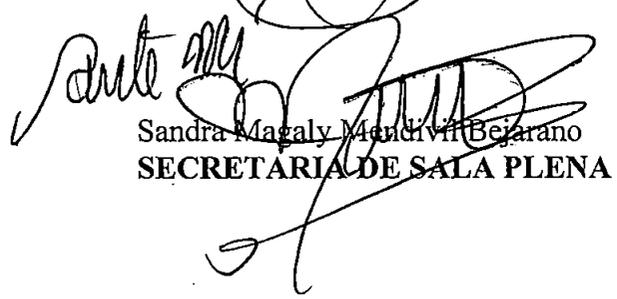
  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

  
Maritza Suintura Juaniquina  
**MAGISTRADA**

  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**



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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017

SENTENCIA Nº 673 FECHA 30 de nov...

LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2017

Confirma.

VOTO DISIDENTE: .....

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

