

Sentencia Nº 136 de 08 de abril de 2013. Tribunal Supremo de Justicia Expediente: 10/2013-A

Validez del crédito fiscal de Facturas con error en el NIT, enmiendas, tachaduras, borrones e interlineaciones. Señala la Sentencia: *“Coincidimos con la afirmación que “Los aspectos formales no pueden invalidar el derecho al cómputo de crédito fiscal, siendo lo más razonable y justo, que se otorgue al contribuyente la posibilidad de demostrar la veracidad de la transacción.” (ARAUJO, Jaime. El IVA, El derecho al cómputo del crédito Fiscal. IV Jornadas de Derecho Tributario Boliviano. 2011).”* La Sentencia deja sin efecto indebida depuración de facturas que contienen enmiendas en el número de NIT.

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA SOCIAL Y ADMINISTRATIVA

Auto Supremo Nº 136

Sucre, 08/04/2013

Expediente: 10/2013-A

Distrito: Cochabamba

Magistrada Relatora: Norka N. Mercado Guzmán

=====

VISTOS: El recurso de casación en la forma y en el fondo, interpuesto por Martín Paulen Rolf, Gerente General de AGENCIAS GENERALES S.A. (**AGSA**), de fs. 162 a 165, contra el Auto de Vista Nº 013/2012 de 2 de agosto de 2012, cursante de fs. 158 a 159, pronunciado por la Sala Social y Administrativa del Tribunal Departamental de Justicia de Cochabamba, dentro del proceso Contencioso Tributario seguido por el recurrente, contra la Gerencia Grandes Contribuyentes (**GRACO**) Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (**SIN**); la contestación de fs. 170 a 173, el Auto de 29 de noviembre de 2012 que concede el recurso (fs. 174), los antecedentes del proceso, y:

ANTECEDENTES DE HECHO

CONSIDERANDO I: Que, planteada la demanda Contencioso Tributaria de fs. 62 a 66 la Juez Segundo de Partido Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario del Distrito Judicial de Cochabamba, pronunció Sentencia de 17 de mayo de 2011 (fs. 129 a 138), declarando improbadamente la demanda confirmando la validez, vigencia, legalidad de la Resolución Determinativa (**RD**) Nº 152/2007 de 7 de diciembre de 2007. En grado de apelación deducida por el ahora recurrente (fs. 140 a 142), la Sala Social y Administrativa del Tribunal Departamental de Justicia de Cochabamba, mediante Auto de Vista Nº 013/2012 de 2 de agosto de 2012 (fs. 158 a 159), confirmó la Sentencia de 17 de mayo de 2011.

Martín Paulen Rolf, en su calidad de Gerente General de AGSA, al amparo de lo previsto en los artículos 250, 255. 3, y 258 del Código de Procedimiento Civil (**CPC**), interpuso Recurso de Casación - según la suma - en la forma, contra el *ut supra* Auto de Vista, en base al tenor del memorial, que cursa en obrados de fs. 162 a 165, enunciando lo siguiente:

I.1. Recurso de casación en la forma.

I.1.1. Gastos no vinculados con la actividad.

Que, este punto en particular, fue apelado, sin embargo el Tribunal *ad quem*, en el Auto de Vista ahora recurrido en casación, no se pronunció sobre la valoración exigida respecto del principio de libre apreciación de la prueba.

La Administración Tributaria, el Juez de Primera Instancia y el Tribunal de Alzada, rehusaron establecer que los gastos realizados, refieren a gastos para el mantenimiento de la fuente, es decir, como gastos necesarios para conservar la institucionalidad de la persona jurídica, para realizar actividades propias del giro y ante todo, el buen trato laboral a los trabajadores que realizan sus actividades en cumplimiento de los principios y el objeto establecido en la Ley General del Trabajo. Por otro lado, no corresponde al contribuyente desvirtuar las observaciones, sino más bien que la Administración Tributaria, demuestre indubitablemente el nacimiento del hecho imponible y las presente al contribuyente, para que éste, descargue la pretensión del Estado, aspecto que, no observó la *a quo*, toda vez que derivó la responsabilidad al sujeto pasivo, sin tener facultad para ello.

La Administración Tributaria en la RD Nº 152/2007, indicó indebidamente que los regalos, donaciones o entregas a título gratuito; son operaciones que no ocasionan débitos fiscales, por tanto el contribuyente debería reintegrar el crédito fiscal que se hubiese computado. En el caso, la factura Nº 2868 de Bazar Juanito, es por un “regalo de matrimonio” para un empleado que, no es ajeno a la empresa que además participa en el “mantenimiento de la fuente”, con quién se

tiene la obligación de protegerlo conforme el mandato conferido por el artículo 46. II de la Constitución Política del Estado (CPE).

I.1.2. Errores y enmiendas en el RUC.

Que, el Tribunal *ad quem* estableció un criterio errado de que los descargos presentados por el sujeto pasivo, no llegaron a desvirtuar el cargo esgrimido, constituyendo el cumplimiento de lo previsto en el artículo 81 de la Ley N° 2492, sin considerar que en su debido tiempo, se descargó en fecha 2 de octubre de 2007, los cargos de que las notas fiscales depuradas consignarían el RUC erróneo, logrando desvirtuar con pruebas las facturas N° 430 de CUPIS Inc., y la N° 514 de Aserradero Santa Inés.

Los de Instancia, no refirieron respecto a la línea doctrinal adoptada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, respecto a los tres presupuestos para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal producto de las transacciones que declaran, por cuanto al haberse cumplido con estos requisitos, los créditos fiscales, son plenamente válidos y la depuración de facturas no es correcta.

I.1.3. Reparos por el Impuesto a las Transacciones (IT).

Que, este punto, también fue mencionado en el memorial de apelación y tampoco fue considerado por el Tribunal de Alzada, omitiendo deliberadamente hacer una interpretación objetiva del alcance de la Ley N° 843 que en su artículo 74 indica que el IT, se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el periodo fiscal por el ejercicio de la actividad gravada; tampoco consideró el alcance del artículo 3 del Decreto Supremo N° 21532 y el inciso c) del artículo 4 de la misma disposición normativa. Durante el curso del proceso, se demostró que se emitió Notas de Crédito – Debito, por concepto de devolución de mercaderías vendidas, lo cual significa que, no existió hecho generador respecto a esas transacciones y, en forma extraña, el fisco solo reconoció la recuperación del IVA y, no así el IT, aplicando erróneamente la normativa antes aludida, pues se debe tener en cuenta que, las ventas efectuadas, no son de inmuebles o vehículos sujetos a registro que, necesariamente deben ser mediante Minutas elevadas a rango de Instrumentos Públicos por un Notario de Fe Pública; por el contrario, las operaciones comerciales realizadas por la empresa, refieren a devoluciones totales y parciales de mercaderías bombas de agua y otros, bienes muebles que, por su naturaleza, no están sujetos a registro público y que, por costumbre comercial, pueden estar sometidas a las eventualidades de la devoluciones y rescisiones. No existe disposición legal alguna que determine en los casos de devolución de mercaderías que, el impuesto a las Transacciones, se consolide a favor del fisco. En la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, el SIN, ha utilizado indebidamente las Resoluciones Normativas de Directorio N° 10.0003.04 de 16 de enero de 2004 y N° 10.0044.05, que regulan las normas administrativas sobre la restitución de pagos indebidos o en exceso al Fisco y que deben ser objeto de devolución al contribuyente. En el recurrido Auto de Vista, no se consideró la inaplicabilidad de estas normas al presente caso, por no existir relación de causa y efecto entre lo que se discute con la Administración Tributaria y la resolución del objeto de la causa.

Concluye impetrando que, el Tribunal Supremo de Justicia, disponga: “... la CASACION del Auto de Vista N° 013/2012 de 2 de agosto de 2012 (fs. 158 a 159 vlt.) emitido por la Sala Social y Administrativa de la Corte Superior del Distrito de Cochabamba y disponiendo la REVOCATORIA en todas sus partes de la sentencia de 15 de mayo de 2011 (Fs. 129 a 138), pronunciada por el Juzgado Segundo Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario del Distrito Judicial de Cochabamba, disponiendo además la REVOCATORIA de la Resolución Determinativa N° 152/2007” (sic).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

CONSIDERANDO II: De la revisión y compulsas de antecedentes del proceso, lo expuesto en el Recurso de Casación, la respuesta del mismo y las normas aplicables, se concluye que:

II.1. Respecto al recurso de casación en la forma.

De la atenta lectura del recurso, advertimos una deplorable estructuración de la demanda, por cuanto entre la suma y lo manifestado como agravios, no existe una congruencia puesto que, en principio menciona que es un recurso en la forma al denunciar en el punto I.1.1 y

I.1.3, que el *ad quem* no se habría pronunciado respecto a estos puntos reclamados en apelación; empero, no desarrolla, ni menciona de qué manera estos aspectos habrían violado las formas esenciales del proceso y en qué consiste tales violaciones que, el de Alzada a tiempo de emitir resolución, hubiese incurrido en errores *in procedendo*.

La doctrina y la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, estableció que el recurso de casación, constituye una nueva demanda de puro derecho que debe contener los requisitos esenciales enumerados en el artículo 258 del Código de Procedimiento Civil, además de las previsiones contenidas en el artículo 254 del mismo cuerpo normativo, si se plantea en la forma, fundamentándose de manera precisa y concreta cuáles son las causas que motivan la casación en la forma, demostrándose en qué consiste la infracción que se acusa así como la posible solución a la controversia planteada.

A lo expuesto, debemos agregar que, el *petitum* formulado, no es congruente en la forma, toda vez que no pide nulidad de algún acto, por cuanto los efectos del Auto de Vista impugnado son: la confirmación de la Sentencia del *a quo* y, confirmó también la validez, vigencia, legalidad de la RD Nº 152/2007, limitándose a solicitar la Revocatoria tanto de la Sentencia así como la Resolución Determinativa y como se dijo, sin solicitar nulidad alguna. Por todo ello, se considera que el recurso en análisis, no se enmarca dentro de la técnica procesal configurada en el adjetivo civil, por no encuadrarse el recurso ante la violación esencial del proceso establecidas en el artículo 254 del adjetivo Civil, impidiendo a este Tribunal, pronunciarse en la forma.

II.2. Respecto al recurso de casación en el fondo.

De la revisión del recurso, se evidencian más bien aspectos de fondo, este Tribunal Supremo, fiel a los principios que sustentan la justicia en el nuevo Estado Unitario Social de Derecho Plurinacional Comunitario, procederá a resolverlos conforme lo esgrimido.

II.1.1. Sobre los gastos no vinculados con la actividad.

El artículo 8. a) de la Ley Nº 843, establece que, solo darán lugar al crédito fiscal, las compras, adquisiciones, 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. Así también, el DS Nº 21530 Reglamento al Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 8 establece que: *“El crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8 inciso a) de la Ley 843, es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen, vinculadas con la actividad sujeta al tributo.”*

Teniendo en cuenta que, las compras consideradas como “gastos” que generen simultáneamente crédito fiscal, deben tener relación directa con los gastos operativos deducibles para la determinación de la utilidad neta imponible y, de la normativa antes referida, se establece que, el sujeto pasivo, para beneficiarse del crédito fiscal (IVA) por compras, estas deben cumplir con dos requisitos: 1) Que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen, y 2) Que se vinculen con la actividad sujeta al tributo.

Por otro lado, la jurisprudencia tributaria, asumida por este Tribunal Supremo mediante Auto Supremo (AS) Nº 477 de 22 de noviembre de 2012, estableció que: *“el sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes: 1) La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme lo establece el artículo 4. a), concordante con el artículo 8. a), de la Ley Nº 843. Este documento mercantil emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser presentado en original. 2) Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada de acuerdo a lo establecido en el artículo 8. a), de la Ley Nº 843; y 3) La realización efectiva de la transacción, es decir que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el artículo 15 de la Ley Nº 843, concordante con el artículo 8 del DS Nº 21530.”* Esta misma resolución al establecer que, el primer y el último requisito, están estrechamente ligados a los medios fehacientes de pago,

añadió que: “... es insuficiente presentar la factura como prueba, el instrumento fidedigno que dio nacimiento al hecho generador, debe ser respaldado contablemente, es decir deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables - susceptibles de ser verificados - establecidos tanto en el Código Tributario como en el Código de Comercio. Así mismo, para la comprobación de la realización efectiva de la transacción, también esta, deberá estar materialmente documentada (...) los pagos por la adquisición y venta de bienes y servicios, deberán estar respaldados a través de documentos reconocidos por el sistema bancario y de intermediación financiera.”

Mediante Auto Supremo Nº 75 de 13 de marzo de 2013, respecto al primer presupuesto – establecido en el AS Nº 477 - completó que: “... no bastará presentarlo en original, sino que, además la factura nota fiscal o documento equivalente como instrumento fidedigno que prueba el nacimiento del hecho generador, debe ser irrefutable por la Administración Tributaria, por el estricto cumplimiento con la normativa tributaria para su emisión.”

La doctrina tributaria, respecto a la importancia de la vinculación de las compras por gastos operativos de un contribuyente, aclara que: “El objetivo perseguido ha sido evitar que una determinada cantidad de operaciones consumidas particularmente por los dueños de las empresas, sus directivos, su personal o terceros, sean deducidas en la liquidación por la misma, por el solo hecho de haber sido facturadas a su nombre.” (FENOCHIETTO, Ricardo. *El Impuesto al Valor Agregado*, 2da. Edición. Buenos Aires: Editorial “La Ley”. 2007. Pág. 631).

Así también, la Autoridad de Impugnación Tributaria en la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT- RJ 0166/2013 de 5 de febrero, estableció que: “... la importancia de la vinculación de las compras de un contribuyente, radica en el hecho de evitar que gastos que no fueron realizados por éste, sean registrados a su favor por solo cumplir con la formalidad de haber consignado los datos de éste en la factura o nota fiscal respectiva, sin que efectivamente los hubiera realizado, apropiando un crédito fiscal que materialmente no generó y que no corresponde a su realidad económica, distorsionando la misma y por tanto afectando la percepción de la Administración Tributaria sobre los hechos económicos gravados, por lo que los gastos de una unidad económica deben ser propios de la misma, esto es que guarden relación con sus actividad gravada, de modo que efectivamente generen crédito a su favor para compensarlo posteriormente.”

Análisis del caso concreto

Del examen de los antecedentes, el recurrente - deudor tributario –denuncia que, GRACO Cochabamba, depuró la factura Nº 2868 de “Bazar Juanito” por concepto de un juego de ollas (fs. 52 Único Anexo) que, según AGSA es un “regalo de matrimonio” para su empleado Eugenio Alí, la misma fue depurada por no estar vinculada con la actividad de la empresa, y a criterio de la Administración Tributaria por ser un regalo a título gratuito, no ocasionaría debito fiscal conforme lo establece el artículo 8. III del DS 21530. En obrados (fs. 764 a 768 del Único Anexo), como descargo el recurrente mencionó que dicha factura es por concepto de regalo por nupcias para uno de sus empleados; sin embargo, pese a estar obligado a demostrar el hecho constitutivo del mismo conforme lo establecido en el artículo 76 de la Ley Nº 2492, no adjuntó documentación alguna que, asevere dicho extremo, como ser: la planilla donde figura el empleado, memorando de felicitación por maridaje o el de concesión de tres días de licencia por matrimonio, el propio certificado de matrimonio u otros que respalden - como AGSA afirma - la obligación que tiene de proteger al capital humano y contribuir con el mejoramiento de las condiciones de vida de los que participan en el mantenimiento de la fuente (artículo 46. II y 312. II de la CPE), aspectos que hubiesen contribuido y obligado a la Administración Tributaria a realizar una apreciación y evaluación de dicha prueba, que le permita dilucidar si las mismas cumplen con los presupuestos establecidos en la normativa *supra* referidas para beneficiarse del crédito fiscal (IVA) por compras vinculadas a operaciones gravadas; o son compras destinadas a entregas a título gratuito, de conformidad al artículo 18. f) del DS Nº 24051.

En relación a los refrigerios del personal (empleados), concluimos que estos forman parte del salario, por tanto, el crédito fiscal del IVA, conforme lo establece el artículo 19. d) de la Ley Nº

843, les corresponde a los dependientes, se advierte que en su descargo, se limitó a mencionar los motivos de los gastos por refrigerio, sin respaldarlos como por ejemplo del feriado Departamental por aniversario Cívico, con el Decreto de la Gobernación, horarios continuos, las instrucciones mediante Comunicados del Ministerio de Trabajo Empleo y Previsión Social a través de la Dirección General de Trabajo, Higiene y Seguridad Ocupacional, por último el propio recurrente en su recurso confiesa que, las notas fiscales por refrigerio observadas por el SIN, es por una “invitación” efectuada a sus empleados.

Sin perder de vista la importancia de la vinculación de las compras consideramos que, la Administración Tributaria, para realizar depuración por este concepto, debió someter las notas fiscales al análisis del cumplimiento de los tres requisitos legales establecidos en la Ley Nº 843 - refrendadas por la jurisprudencia *supra* anotada - para determinar si el contribuyente puede o no beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA.

En este sentido, de las facturas depuradas por GRACO Cochabamba, establecemos que, el contribuyente, probó que esta transacción se encuentra respaldada con la factura original, probó además que, la compra está contabilizada y cancelada conforme acredita los comprobantes de egresos; empero, **no probó** ante la Administración Tributaria que, la compra efectuada, está directamente vinculada a las operaciones gravadas, por lo que, no correspondería el derecho al cómputo del crédito fiscal de las mismas, en consecuencia se debe confirmar la depuración de la misma, más cuando el aspecto observado no fue desvirtuado por el sujeto pasivo, no obstante la obligación que tenía por mandato del artículo 76 de la Ley Nº 2492 y no como pretende que *“la Administración Tributaria demuestre indubitadamente el nacimiento del hecho imponible y las presente al contribuyente, para que este descargue la pretensión del Estado (sic)”*.

Para concluir, se advierte que el Tribunal de Alzada en el Auto de Vista recurrido, en el Punto 2 del último Considerando (fs. 159), sí se pronunció al respecto, no siendo evidente la aseveración del recurrente.

II.1.2. Sobre los errores y enmiendas en el RUC.

Si bien, conforme lo establece el artículo 22. g) de la RA Nº 05.0043.99, las facturas emitidas que presenten enmiendas, tachaduras, borrones e interlineaciones no generarán crédito fiscal, norma por la cual, y en estricta aplicación de la misma, la Administración Tributaria depuró facturas que contenían enmiendas; sin embargo, debemos tomar en cuenta que, este rigorismo formal, afecta los principios constitucionales del IVA, toda vez que, sin la apropiación del crédito fiscal, no existe ningún valor agregado, perdiéndose en consecuencia la naturaleza de etapas múltiples y, no acumulativo del mismo, en la compensación con el débito que, es la parte esencial del tributo.

El principio de capacidad contributiva establecido en el artículo 108. 7, concordante con el 323 de la Constitución Política del Estado, es un presupuesto legitimador del tributo, por cuanto el sujeto pasivo tiene la obligación de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos en la medida de su capacidad económica, desconocer el derecho al crédito fiscal por la intrascendente concurrencia o no de un requisito en la emisión de las facturas, notas fiscales o documento equivalente, afecta y violenta este principio constitucional, por cuanto, debemos tomar en cuenta que, en este caso, el poder de *imperium* del Estado, es desproporcionado frente al contribuyente, pues, no existe razonabilidad en la estructuración de la reglamentación de la RA Nº 05.0043.99, máxime si como dice el Profesor Rodolfo Spisso *“la razonabilidad exige que exista un adecuada proporción y aptitud entre el medio escogido por la ley y la finalidad que persigue, que debe preservar el valor “justicia”...”* aspecto que como Juzgadores, estamos obligados a garantizar por mandato establecido en el artículo 9. 4), 178, constitucional y el artículo 11, 15 de la Ley Nº 025 del Órgano Judicial.

Coincidimos con la afirmación de que: *“Los aspectos formales no pueden invalidar el derecho al cómputo de crédito fiscal, siendo lo más razonable y justo, que se otorgue al contribuyente la posibilidad de demostrar la veracidad de la transacción.”* (ARAUJO, Jaime. *El IVA, El derecho al cómputo del crédito Fiscal*. IV Jornadas de Derecho Tributario Boliviano. 2011).

La resolución STG-RJ N° 186/2007 de 7 de mayo de 2007, respecto a los errores y enmiendas en el RUC ahora NIT estableció que: “viii. Consiguientemente, se evidencia que las facturas emitidas por CARGO OVERSEAS BOLIVIA SRL y AEROSUR cumplen con los tres requisitos conforme se analizó precedentemente, **si bien fueron observadas por advertirse error en el registro del Número de RUC de FABOCE SRL, toda vez que consignó el Número de RUC 3889399 siendo el correcto 3989399 (error en un dígito), son errores atribuibles al emisor de las facturas; sin embargo, corresponden a gastos erogados por el contribuyente y se encuentran contabilizados y respaldados con Comprobantes de Traspaso, Notas de Débito y Comprobantes de Egreso. (...) ix. En consecuencia, el contribuyente probó que las transacciones se encuentran respaldadas con las facturas originales emitidas por CARGO OVERSEAS BOLIVIA SRL y corresponden a un gasto inherente a la actividad de la empresa, contabilizadas y canceladas conforme acredita los Comprobantes de egresos, por lo que corresponde el derecho al cómputo del crédito fiscal de las mismas.**”

Por lo analizado y, **conforme la doctrina tributaria establecida por la Autoridad de Impugnación Tributaria, concordamos que, las observaciones de aspectos formales de emisión de las notas fiscales, debe ameritar una sanción por incumplimiento de deber formal,** establecido en el anexo 6. 6 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07, como la emisión de facturas o notas fiscales cumpliendo con los formatos, información y demás aspectos técnicos establecidos en norma específica. En este caso, el fisco deberá realizar una investigación (cruce) para determinar si el error es atribuible al emisor, en cuya consecuencia por tratarse de un incumplimiento de deber formal, el hecho de no haber consignado correctamente el número completo o correcto del NIT o Cédula de Identidad del sujeto pasivo, deberá ser sancionado conforme al procedimiento establecido al efecto y, siempre y cuando las facturas correspondan a gastos erogados por el contribuyente y se encuentran contabilizados y respaldados con Comprobantes de Traspaso, Notas de Débito y Comprobantes de Egreso, debidamente demostrados y pagados por éste y que además cumplan con los tres requisitos establecidos en la normativa (Ley N° 843) y pormenorizados en la jurisprudencia de este Tribunal, la Administración Tributaria, deberá admitir las facturas observadas como documento de respaldo de la apropiación de crédito fiscal.

En consecuencia, evidenciándose que la Administración Tributaria, al depurar las facturas observadas, por incumplimiento de la normativa establecida para la emisión de las mismas dispuesta en el artículo 22. c) y, g) de la RA N° 05.0043.99, y no ser rebatidas por la averiguación con los proveedores y por su propio sistema informático, se establece que las mismas son válidas para beneficiarse con el crédito fiscal, por cumplimiento de lo establecido en los artículos 4. a), 8. a) y 15 de la Ley N° 843, este último concordante con el artículo 8 del DS N° 21530, debiendo en consecuencia sobre este punto levantarse los reparos en la Resolución Determinativa.

II.1.3. Sobre los reparos por el Impuesto a las Transacciones.

El artículo 72 de la Ley N° 843, establece que - entre otras - cualquier actividad lucrativa o no, esta alcanzada por el Impuesto a las Transacciones (IT) en tanto suponga la transferencia de dominio de **bienes muebles**, inmuebles y derechos incluyendo los actos a título gratuito.

El artículo 74 de la misma norma, establece que el IT, se determinará sobre la base de los **ingresos brutos devengados durante el periodo fiscal** por el ejercicio de la actividad gravada. A los efectos legales, se considera ingreso bruto **el valor o monto total devengado en concepto de venta de bienes** en general de las operaciones realizadas.

El artículo 2 del Decreto Supremo N° 21532 Reglamento del IT, establece que, el hecho imponible se perfeccionará: “b) *En el caso de ventas de otros bienes, en el momento de la facturación o entrega del bien, lo que ocurra primero.*”

El artículo 3 del Decreto Supremo *ut supra* referido establece que en los casos de rescisión, desistimiento o devolución, en cualquiera de las operaciones gravadas por el IT: “a) *Antes de estar perfeccionado el primer acto traslativo de dominio con instrumento público, el impuesto pagado en ese acto se consolida en favor del Fisco.*”

El artículo 16 del Decreto Supremo N° 27310 Reglamento al Código Tributario de 9 de enero de 2004, faculta a la Administración Tributaria a detallar los casos por los cuales no corresponde la acción de repetición dispuesta en el artículo 121 y siguientes del Código Tributario (Ley N° 2492).

Para el efecto y en atención a lo dispuesto en la norma antes referida, la Administración Tributaria emitió la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10.0044.05 de 9 de diciembre de 2005, que, en su artículo 5. II establece que, la acción de repetición procede: “1) *El Impuesto a las Transacciones (IT) de dominio nacional, pagado por la venta de bienes inmuebles, vehículos automotores y otros bienes o servicios, cuando se produzca la rescisión, el desistimiento o devolución de bienes o servicios, de acuerdo a lo dispuestos en los incisos a y b) del Artículo 3 del D.S. N° 21532.*” (El resaltado y subrayado nos corresponde).

Análisis del caso concreto

Este Tribunal entiende que la causa de la *litis* radica en la confusión e incorrecta interpretación de la normativa antes reproducida, por lo que en reseña de ésta normativa, y por lo manifestado por el recurrente en el Recurso de casación, comenzamos por reconocer que, si bien, el artículo 3 del D.S. N° 21532, refiere que el perfeccionamiento del acto traslativo de dominio debe ser con instrumento público, entendemos que, se refiere a la transferencia de bienes sujetos a registro, y como el mismo contribuyente observa esta disposición, no refiere a los bienes muebles; empero, si bien no se menciona ello, se debe hacer una interpretación integradora con el artículo 2 - de la misma disposición legal antes aludida -, que refiere a la venta de otros bienes que se perfecciona con la entrega de la factura o entrega del bien, lo que ocurra primero, así también, se debe tomar en cuenta lo establecido en la RND N° 10.0044.05, por cuanto es la que establece que en caso de ventas de bienes en general - no específicamente inmuebles sujetos a registro -, que hayan sido devueltos por efecto de rescisión o desistimiento de la compra, el contribuyente debe efectuar la acción de repetición dispuesta en el artículo 121 del Código Tributario, por pago indebido por el concepto tributario que refiere el contribuyente como “*la desaparición del hecho generador del I.V.A. por la rescisión de la venta (sic).*”

Consecuentemente, siendo únicamente evidente la infracción acusada en el punto “II.1.2. Errores y enmiendas en el RUC”, corresponde dar aplicación a los artículos 271. 4 y 274 del Código de Procedimiento Civil, por mandato de la norma remisiva contenida en los artículos 214 y 297. II de la Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992 y 74. 2 de la Ley N° 2492 Código Tributario de 2 de agosto de 2003.

POR TANTO: La Sala Social y Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, con la atribución conferida en el artículo 184. I de la Constitución Política del Estado y el artículo 42. I. 1 de la Ley N° 025 del Órgano Judicial, en ejercicio de la potestad de juzgar que emana del pueblo boliviano, **CASA EN PARTE** el recurso de casación de fs. 162 a 165 y deliberando en el fondo dispone, se proceda a modificar el reparo establecido en la RD GRACO N°152/2007 de 7 de diciembre de 2007, por la indebida depuración de facturas que contienen enmiendas en el número de RUC, debiendo la Administración Tributaria realizar una nueva liquidación, reajuste y actualización respecto a este reparo y sea conforme a derecho. Sin multa por ser excusable el error cometido.

En cumplimiento del artículo 41 de la Ley del Órgano Judicial concordante con la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 2537/2012 de fecha 14 de diciembre de 2012, no se convoca a un tercer Magistrado para resolución.

Regístrese, notifíquese y devuélvase

Firmado: Dra. Norka N. Mercado Guzmán
Dr. Antonio G. Campero Segovia

Ante mí: Dra. Carla Jimena Rivera Taboada
Secretaria de Sala Social y Administrativa