



AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA
Estado Plurinacional de Bolivia



RESOLUCIÓN DEL RECURSO DE ALZADA ARIT-SCZ/RA 0108/2023

Recurrente: Makiber S.A. Sucursal Bolivia, Representada por Shery Esperanza Fernández Bedoya.

Administración Recurrída: Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Carlos Rivero Acosta.

Acto Impugnado: Resolución Administrativa N° 232279000999 CITE SIN/GGSCZ/DF/UYE/RA/144/2022

Expediente: ARIT-SCZ-0488/2022

Lugar y Fecha: Santa Cruz, 10 de marzo de 2023

VISTOS:

El Recurso de Alzada, el Auto de Admisión, la contestación de la Administración Tributaria Recurrída, el Auto de apertura de plazo probatorio, las pruebas ofrecidas y producidas por las partes cursantes en el expediente administrativo, el Informe Técnico Jurídico ARIT-SCZ/N° 0108/2023 de fecha 10 de marzo de 2023, emitido por la Sub Dirección Tributaria Regional; y todo cuanto se tuvo presente:

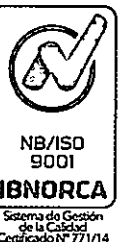
I. ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO.

La Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, emitió la Resolución Administrativa N° 232279000999, de 16 de noviembre de 2022, que resolvió rechazar la solicitud de rectificatoria del contribuyente MAKIBER S.A. SUCURSAL BOLIVIA, con NIT 316808020, del Proyecto de Declaración Jurada Rectificatoria F-521 con número de orden 2982290216 correspondiente a la Declaración Jurada F-200 IVA, para el periodo fiscal octubre de 2018 y sea en mérito al informe CITE: SIN/GGSCZ/DF/UYE/INF/2122/2022, de 16 de noviembre de 2022.



Justicia tributaria para vivir bien
Jah mit'ayir jach'a kamani (Aymara)
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)
Mburuvisa tendodegua mbaeti ofomita
mbaerepi Vae (Guarani)

Página 1 de 31





II. TRAMITACIÓN DEL RECURSO DE ALZADA.

II.1. Argumentos de la parte recurrente.

Makiber S.A. Sucursal Bolivia, en adelante la recurrente, representada por Enrique Aguña Pariente, mediante memorial presentado el 12 de diciembre de 2022 (fs. 206-215 vta. del expediente c.2), se apersonó ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, a objeto de interponer Recurso de Alzada contra la Resolución Administrativa N° 232279000999, de 16 de noviembre de 2022, emitida por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, manifestando lo siguiente:

II.1.1. Sobre las obligaciones no atribuibles al contribuyente.

Señala que el art. 13 de la Ley 2492 (CTB), establece que la obligación tributaria se constituye un vínculo de carácter personal, no existiendo normativa que establezca que el contribuyente es responsable por el cumplimiento de obligaciones a favor de terceros; por lo que, añade que en la pág. 10 y 11 de la Resolución Administrativa impugnada, se establece que como resultado del control cruzado con la AISEM, no se evidenció observaciones respecto a la factura N° 13, razón por la que considera que el contribuyente, mediante la solicitud de aprobación de proyecto de rectificatoria de la DDJJ de octubre 2018, solo pretende disminuir sus ventas, entonces la información que presentó la AISEM, en caso de haberlo hecho, tiene más valor que la prueba presentada, por lo que se comprobará que se está castigando a la recurrente por una obligación de la AISEM, que es de observar o no la factura, ahora bien si la AISEM no observó la factura y se apropió de un crédito fiscal, es una obligación y relación entre la AISEM y la Administración Tributaria, en consecuencia, la apropiación del crédito fiscal o el registro de la factura N° 13 por parte de la AISEM, es una situación que no guarda relación con la solicitud de aprobación de proyecto de rectificatoria de la recurrente.

II.1.2. Sobre la solicitud del proyecto de rectificatoria de octubre 2018 y su precedente aceptación.

Detalla una relación de los hechos para explicar que se dedica a la construcción de infraestructura pública y que es contratista de la Agencia de Infraestructura en Salud y Equipamiento Médico (AISEM), entidad que opera bajo tuición del Ministerio de Salud y



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**
Estado Plurinacional de Bolivia



que es su único cliente, señala que a raíz del Certificado de Pago (avance de obra) percibido el 05 de julio de 2018, emitió la factura N° 9; no obstante, el 23 de octubre de 2018, por motivos ajenos a ella, emitió la factura N° 13, por el mismo Certificado de Pago; refiere que al verificar el doble pago del IVA por un solo hecho generador, solicitó a la Administración Tributaria la aprobación del proyecto de rectificatoria de la Declaración Jurada (DDJJ) de julio de 2018; solicitud que fue rechazada bajo el argumento "Que, (...) verificándose que el hecho generador de la factura 9 se perfeccionó en el periodo fiscal julio/2018, no correspondiendo aprobar la solicitud de Rectificatoria", rechazo validado mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0542/2020, que ratificó el pronunciamiento de la Administración Tributaria respecto a que el hecho generador del IVA se cumplió en julio y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1392/2020, resolvió confirmar la Resolución de Recurso de Alzada, por lo que, aplicando la interpretación de la entidad recurrida respecto al perfeccionamiento del hecho generador en julio, solicitó la aprobación del proyecto de rectificatoria de la DDJJ de octubre de 2018, la cual concluyó en un rechazó, esta vez, bajo el sustento de que el contribuyente solo pretende disminuir sus ventas; por lo cual entiende que la entidad recurrida además de no retribuir el cumplimiento del contribuyente en el pago de sus impuestos, tampoco soluciona el exceso de pago por cuatro (4) años, situación que se agrava aún más en contra del sujeto pasivo, con la calificación de reductor de impuestos.

Asegura desconocer las razones por las cuales la Administración Tributaria rehusó aceptar la solicitud de rectificatoria del periodo octubre 2018 del IVA, pues como señaló anteriormente, el SIN, la ARIT y la AGIT ya tienen una interpretación sobre la aprobación de rectificatoria, prueba adicional de ello, es la Resolución Administrativa N° 232279000724, de 26 de noviembre de 2020, se resolvió "Aceptar la solicitud de Rectificatoria del contribuyente MAKIBER S.A. SUCURSAL BOLIVIA (...) aprobando el Proyecto de Declaración Jurada Rectificatoria Impuesto al Valor Agregado F-200 Formulario 521 con Número de Orden 2996935603 de fecha 30/06/2020 asignado por el Portal Tributario, por el periodo fiscal DICIMEBRE/2019" proceso que se resume en un doble pago de IVA, el primero en diciembre de 2019 y el segundo en marzo de 2020, sobre el mismo hecho generador, la Administración Tributaria acepta la rectificatoria de diciembre de 2019 debido a que el hecho generador de la obligación se perfeccionó en marzo 2020; asimismo, considera que la Resolución impugnada fue emitida sin valorar la documentación y argumentos expuestos y omitió acatar lo resuelto por las Resoluciones de Recurso de Alzada y Jerárquico, emitidas en etapas anteriores a su Acción de Amparo



Justicia tributaria para vivir bien
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)
Mburuvisa tendodegua mbaeti oñomita
mbaerepi Vae (Guarani)

Página 3 de 31





Constitucional, demostrando su intención de apropiarse indebidamente de los tributos pagados en exceso, situación que se sustenta en acusar falsamente al contribuyente de pretender reducir ventas en el periodo de octubre de 2018; en ese sentido, en aplicación de la línea de interpretación del SIN, ARIT y AGIT respecto a que ante el pago de tributos, no corresponde rectificar el periodo julio de 2018 porque es el periodo en el que se perfeccionó el hecho generador, corresponde rectificar la DDJJ de octubre de 2018.

Manifiesta que de acuerdo al art. 65 del CTB y la Sentencia Constitucional 1464/2004, los actos administrativos de la Administración Tributaria no pueden ser contradictorios ni confusos, sino que deben ser uniformes respetando la primera conducta realizada; en su caso, afirma que cuando solicitó la aprobación del proyecto de rectificatoria de julio 2018, tanto el SIN, como la ARIT y AGIT determinaron que, ante un doble pago de tributos, no corresponde rectificar el mes donde se perfeccionó el hecho generador sino el mes que no concurrió el hecho generador, por lo cual correspondería la revocatoria de la Resolución Administrativa por octubre de 2018 disponiendo en su lugar la aceptación del proyecto de rectificatoria de la DDJJ F-200 (IVA) del periodo fiscal octubre de 2018, caso contrario, entiende que esta Autoridad se estaría apartando de sus propios actos; cita al efecto, la Resolución de Recurso de Jerárquico AGIT-RJ 0447/2014 y señala que en ese caso análogo, el sujeto pasivo también tiene como actividad principal construcción y emitió dos (2) facturas sobre un mismo certificado de pago, realizando en consecuencia un pago doble, en ese entendido el contribuyente cumplió con los requisitos exigidos para la rectificación, pues presentó toda la documentación y argumentos legales, para acreditar que se realizó el doble pago de IVA, empero la Administración Tributaria incumplió la normativa expuesta y no aceptó la mencionada solicitud; por tanto, la AGIT revocó el rechazó de la Administración Tributaria y determinó en su lugar aceptar el proyecto de rectificatoria.

Enfatiza que en este caso, la recurrente en su solicitud de rectificatoria incluyó los fundamentos y pruebas que respaldan su petición de aprobar el proyecto de rectificatoria de la DDJJ F-200 del periodo octubre 2018, en razón a un pago duplicado del 13% del IVA presentando los siguientes documentos: Formulario 200 de julio de 2018, Comprobante Original del depósito original del impuesto, N° de transacción 902147424, Formulario 200 de octubre de 2018, Extracto bancario de octubre de 2018, Facturas N° 9 y 13, con el mismo detalle, Reporte de Inactivación de factura N° 13, Libro Diario tomo 4 (pág. 124, 205 y 208), Libro Mayor, tomo 5 (pág. 66 y 90), Libro de Ventas tomo 6 (pág. 1), Contrato de obra suscrito entre el contribuyente y AISEM, Informe de aprobación del certificado de pago



AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA
Estado Plurinacional de Bolivia



N° 5 correspondiente a la etapa 7, Informe periódico de avance de obras N° 5, Certificado de pago N° 5 etapa 7 emitido por la AISEM, extractos bancarios emitidos por el Banco Nacional de Bolivia correspondiente al pago de anticipo del 20% por parte de la AISEM en septiembre 2016 y pago del servicio por parte de AISEM en octubre 2018, documentos que demostrarían que se emitieron las facturas 9 y 13 por el mismo hecho generador, base imponible, a raíz del Certificado de pago N° 5 etapa N° 7, por lo que el contribuyente declaró y pago el IVA dos veces, por una misma base imponible de Bs15.041.934,61; en el mes de julio de 2018 Bs1.955.451,499 de IVA y el mismo monto en el mes de agosto de 2018 (debió decir octubre de 2018), haciendo un total de 26% del IVA por Bs3.910.902,999; empero se vulnera los derechos constitucionales del contribuyente, como es la capacidad económica prevista en el art. 108, núm. 7 de la CPE y el principio de verdad material establecido en el art. 4, inc. d) de la Ley 2341 (LPA), aplicable por disposición del art. 74, parágrafo I del CTB. Asimismo, señala que es obligación de la Administración Tributaria buscar y valorar la realidad de los hechos ocurridos; sin embargo, en la pág. 10 y 11 de la Resolución Administrativa se señaló que resultado del control cruzado con la AISEM, no se evidenció observaciones respecto a la factura N° 13 y que se apropió del crédito fiscal en el periodo de octubre de 2018, lo que derivaría en el rechazo de la solicitud.

Finalmente, señala que la vaga búsqueda de la verdad material no solo causa un daño al patrimonio del contribuyente, sino que también causa un efecto de doble imposición, contraviniendo el principio de capacidad económica dispuesto en el art. 108, núm. 7 de la CPE, así como la vulneración del principio de verdad material amparado en el art. 4, inc. d) de la LPA, al no considerar el doble pago de impuestos que realizó y que por aproximadamente cuatro (4) años no permite su rectificación, al respecto cita la SC 0760/2015-S2, de 08 de julio de 2015.

Por lo expuesto, solicita se revoque totalmente la Resolución Administrativa N° 232279000999, de 16 de noviembre de 2022 y en consecuencia se disponga la aprobación del proyecto de rectificatoria de la Declaración Jurada F-200 IVA del periodo fiscal octubre de 2018.

II.2. Auto de Admisión.

Mediante Auto de 16 de noviembre de 2022 (fs. 216 del expediente c.2) se dispuso la admisión del Recurso de Alzada interpuesto por la recurrente impugnando la Resolución



Justicia tributaria para vivir bien
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)
Mburuvisa tendodegua mbaeti ofomita
mbaerepi Vae (Guarani)

Página 5 de 31





Administrativa N° 232279000999, de 16 de noviembre de 2022, emitida por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN.

II.3. Respuesta de la Administración Tributaria.

La Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, a quien en adelante se denominará como Administración Tributaria, mediante memorial presentado el 10 de enero de 2023 (fs. 226-251 del expediente c. 2), se apersonó ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, para contestar al Recurso de Alzada, manifestando los siguientes argumentos:

II.3.1 Respecto a la admisión del Recurso de Alzada.

Sostiene que de la lectura al Recurso de Alzada se evidencia que los argumentos de la recurrente carecen de respaldo legal, dirigiendo su impugnación a los antecedentes administrativos de otro proceso de rectificatoria y no al proyecto de rectificatoria del periodo fiscal octubre de 2018, con lo cual se vulneró los requisitos que establece el art. 198, inc. e) del CTB, que establece que la interposición del Recurso de Alzada debe contener los fundamentos de hecho y/o de derecho, según sea el caso, en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide; sin embargo, la recurrente al no tener otro mecanismo legal frente a su rechazo, presentó su impugnación con el único fin de que sea dilucidada su solicitud de rectificatoria del periodo octubre de 2018, refiriendo de manera genérica la supuesta vulneración de derechos, empero no señala con claridad qué aspectos se hubiera infringido o en qué momento se la dejó en indefensión, pretendiendo que esta Autoridad realice una labor investigativa para encontrar algún hecho que vulnere derechos, cuando la carga argumentativa corresponde a la parte recurrente, la misma que además solicita la revocatoria del acto impugnado; bajo ese entendido, considera que existen vicios procesales en la admisión del Recurso de Alzada, derivando en la nulidad de las actuaciones realizadas por esta instancia, pues éstas se apartan de lo dispuesto por el citado art. 198, inc. e) del CTB.

II.3.2 Sobre las obligaciones no atribuibles al contribuyente.

Señala que los argumentos vertidos por el sujeto pasivo carecen de asidero legal toda vez que la Administración Tributaria no está trasladando las obligaciones tributarias de un



AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA
Estado Plurinacional de Bolivia



tercero, puesto que lo que se efectuó dentro del proceso de rectificatoria es la verificación del cumplimiento de normativa además de analizar la documentación que se presentó como respaldo a su solicitud de rectificatoria, no obstante a efectos de llegar a la verdad material histórica de los hechos se realizó un control cruzado al contribuyente AISEM mediante Requerimiento de Información N° 00176263 y Anexo al Requerimiento de Información; y, como resultado del citado control cruzado la Gerencia Distrital La Paz II emitió el Informe CITE: SIN/GDLPZ II DF/UCP/INF/3778/2022 en el que no se evidenciaron observaciones respecto a la emisión de la factura; por lo que, dicha gerencia remitió los antecedentes con la nota CITE: GDLPZ II/DF/UCP/NOT/963/2022, el 29 de septiembre de 2022; sin embargo, cuando se verificó la documentación presentada por el contribuyente de acuerdo a su solicitud, en la que indica la disminución del importe de ventas producto de la anulación de la factura N° 13 emitida a favor de AISEM, siendo que el 23 de octubre de 2018 se realizó la emisión de la factura N° 13 mediante Oficina Virtual la misma que fue entregada y recibida por su cliente AISEM mediante Hoja de Ruta E/2018-01998; por lo que, ambas partes proceden a informar a través del Aplicativo Facilito tanto en el Libro de Ventas por el Contribuyente Makiber S.A. como en sus Libros de Compras por el Contribuyente AISEM, de acuerdo al art. 73, sección II de la RND 10-0021-16, información extraída del Sistema SIRAT II, tal como se evidencia en la pág. 9 de la Resolución Administrativa N° 232279001000, sin embargo el contribuyente el 30 de junio de 2020 procedió a inactivar la factura N° 13.

Asimismo, con relación al argumento que: *"si la AISEM no observó la factura y se apropió de un crédito fiscal, es una obligación y relación solamente entre la AISEM y el SIN"*; manifiesta que es un aspecto que no incumbe a la recurrente dentro del proceso de impugnación; por lo que no resulta relevante, pues el contribuyente AISEM en su momento, será parte de un proceso posterior de fiscalización y/o verificación del periodo e impuesto objeto de la solicitud de rectificatoria, en cumplimiento de las obligaciones específicas de las Leyes tributarias; en ese sentido, el sujeto pasivo sabe y tiene conocimiento de que tiene la obligación de cumplir con sus obligaciones tributarias, es decir, que debe declarar bien sus facturas y no incurrir en incumplimientos, en ese entendido la causa del rechazo de la solicitud de rectificatoria respecto a la factura N° 13 deviene como efecto de la revisión a la documentación presentada por el sujeto pasivo, así como a la información obtenida del Sistema SIRAT II y se concluye que dicha solicitud no cuenta con validez probatoria que pueda sustentar y/o justificar los cambios solicitados en la petición de rectificatoria.



Justicia tributaria para vivir bien
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)
Mburuvisa tendodegua mbaeti oñomita
mbaerepi Vae (Guarani)

Página 7 de 31





II.3.3. Sobre la solicitud del proyecto de rectificatoria de octubre 2018 y su procedente aceptación.

Asegura que no vulneró los derechos constitucionales de la recurrente pues le notificó legalmente con los diferentes actuados administrativos, con el fin de que haga uso irrestricto de su derecho a la defensa, por lo que la recurrente no puede alegar desconocer las razones por las cuales la Administración Tributaria rechazó su solicitud de rectificatoria, o señalar vulneración de derechos y/o indefensión cuando se le permitió aportar pruebas y/o alegatos que el mismo creyó conveniente, por lo tanto, no puede aludir indefensión y mucho menos vulneración del debido proceso ya que en todo el proceso se precauteló el derecho del contribuyente a un proceso enmarcado en la legalidad y el debido proceso. Además, se ha procedido a efectuar la valoración de todos los documentos presentados durante el proceso, prueba de ello es que en el acto administrativo se estableció a fs. 172 a 180 imágenes a través de las cuales de manera detallada se explicó los motivos y/o razones por las cuales no es procedente la solicitud de rectificatoria del Form. 200 del periodo fiscal octubre de 2018; por tanto, el hecho de que la valoración de las pruebas no sea favorable al sujeto pasivo no quiere decir que existe falta de valoración de las pruebas o alegatos, habiéndose cumplido además con lo dispuesto en la normativa tributaria y lo establecido en los arts. 115, parágrafo II y 117 de la CPE, concordante con el art. 68, num. 6, 7 y 10 del CTB, por lo que no es evidente el supuesto hecho de que no existe solución al doble pago del IVA, cuando de manera clara y precisa se señaló los motivos por los cuales su solicitud de rectificatoria es improcedente.

De la misma manera y respecto a que la Administración Tributaria debió investigar la verdad material sobre la formal, señala que en la Resolución Administrativa impugnada se evidenciará que en busca de la verdad material se procedió dentro de las facultades otorgadas por el art. 100 del CTB, a realizar el control cruzado al contribuyente AISEM, mediante Requerimiento de Información N° 176263 y Anexo al requerimiento de información el 29 de agosto de 2022; y como resultado del citado control cruzado la Gerencia Distrital La Paz II emitió el Informe CITE: SIN/GDLP II/DF/UCP/INF/3778/2022, en el cual no se evidenciaron observaciones con respecto a la emisión de la factura, por lo que dicha Gerencia remitió los antecedentes mediante nota CITE: GDLPZ II/DF/UCP/NOT/963/2022, el 29 de septiembre de 2022, aspectos que fueron debidamente valorados por la Administración Tributaria en la Resolución Administrativa impugnada,

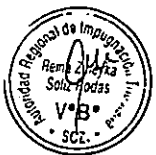


situación que se puede evidenciar en fojas 172 a 178 de antecedentes administrativos, llegando a desvirtuar los errados argumentos del sujeto pasivo.

Sostiene además que los argumentos vertidos por la recurrente son repetitivos en cada punto al señalar que el hecho generador se perfeccionó en el mes de julio de 2018 y esta situación fue ratificada por el SIN y la AIT mediante Resoluciones de Alzada y Jerárquico, motivo por el que realizó su solicitud de rectificatoria del mes de octubre de 2018, limitándose a exponer fundamentos genéricos y argumentos que supuestamente la Administración Tributaria no tiene la intención de brindar solución al doble pago del IVA, remitiéndose a otros procesos de impugnación para que se resuelva el presente caso, lo cual es totalmente desacertado toda vez que la solicitud de rectificatoria del mes de julio de 2018, al ser una solicitud diferente, no tendría ninguna incidencia en el resultado del proceso de rectificatoria del mes de octubre de 2018.

Refiere que no corresponde el argumento de que supuestamente la ARIT y la AGIT han establecido un lineamiento respecto al pago doble de tributos, cuando esta situación no ocurrió, pues la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0542/2020 y Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1392/2020, no han establecido un lineamiento o fundamento con relación al pago doble de tributos, menos se ha resuelto la problemática de la solicitud de rectificatoria del periodo julio de 2018, ya que las citadas Resoluciones dispusieron la anulación de la Resolución Administrativa N° 231929000713, acto impugnado en esa oportunidad, al evidenciarse la falta de valoración de descargos presentados por el sujeto pasivo a través de la notas de 31 mayo, 11 de junio y 21 de octubre de 2019; y ni siquiera se confirma el rechazó del proyecto de rectificatoria de julio de 2018, por lo que no puede considerarse como precedente para fundamentar su actual pretensión, más aún si los motivos por los cuales se rechazó la solicitud de rectificatoria del periodo julio de 2018 son diferentes al rechazo de rectificatoria del periodo octubre de 2018, por lo que no tiene ninguna incidencia en el proyecto de rectificatoria de octubre de 2018, denotándose que el sujeto pasivo pretende inducir en error al querer utilizar como precedente resoluciones que no resuelven un proceso de rectificatoria.

Agrega que el sujeto pasivo de manera errada señala que la Administración Tributaria tendría que aceptar su solicitud de rectificatoria de octubre de 2018, cuando dicha solicitud fue rechazada al evidenciarse que incumplió con lo establecido en el art. 46, parágrafo I, inc. c) de la RND 10-0021-16, al haberse comprobado que se reportó la invalidez de la



Justicia tributaria para vivir bien
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)
Mburuvisa tendodegua mbaeti ofionita
mbaerepi Vae (Guarani)





factura N° 13 posterior al vencimiento del periodo fiscal IVA; es decir, el rechazo de la rectificatoria del periodo octubre de 2018 se debe a que el 30 de junio de 2020, la recurrente procedió a inactivar la factura N° 13, incumpliendo lo establecido en el art. 46, núm. 1, inc. b) y parágrafo V de la RND 10-0021-16; el cual de manera clara establece la obligación de reportar la invalidación de la factura hasta antes del vencimiento del periodo fiscal; el no hacerlo condujo al resultado acaecido por su inacción, además refiere que del análisis y valoración de la documentación de respaldo y de los datos extraídos del Sistema SIRAT II, se evidenció que dicha solicitud no cuenta con prueba que pueda sustentar y/o justificar los cambios solicitados en la petición de rectificatoria, por no estar de acuerdo con lo establecido en los arts. 6, parágrafo I; 66; 70. núms. 4, 5 y 6; 76; 78, parágrafo II del CTB; 13 de la Ley 843; 2, inc. c) y 7 del DS 21530; 5 del DS 25183; 8 del DS 21530; 46, parágrafo I y V de la RND 10-0021-16; y que la factura N° 13 al no haber sido reportada como inválida en su debido tiempo, fue considerada conforme lo dispuesto en la normativa tributaria, como válida y sujeta al pago de tributos correspondiente, por lo que la Administración Tributaria en ningún momento pretendió el pago doble como manifiesta el sujeto pasivo y no actuó de manera discrecional ni incurrió en incumplimiento de las Resoluciones Jerárquicas argumentadas por el sujeto pasivo.

Refiere que contrario a lo manifestado por la recurrente la Administración Tributaria en ejercicio de las facultades conferidas por el art. 100 del CTB, ha realizado debidamente su tarea investigativa; sin embargo, es conocimiento del contribuyente que en virtud de lo establecido en el art. 76 del CTB, es responsabilidad del sujeto pasivo, en este caso quien a efecto de hacer valer sus derechos, tiene la carga de la prueba y en esa misma línea, es que debió dar estricto cumplimiento a lo establecido en el art. 70 de la misma norma; del mismo modo, si bien la recurrente manifiesta que existe un doble pago del IVA por el cual solicita la rectificatoria, empero dicha solicitud no está de acuerdo con lo establecido en los arts. arts. 6, parágrafo I; 66; 70. núms. 4, 5 y 6; 76; 78, parágrafo II del CTB; 13 de la Ley 843; 2, inc. c) y 7 del DS 21530; 5 del DS 25183; 8 del DS 21530; 46, parágrafo I y V de la RND 10-0021-16; por el contrario, es responsabilidad y obligación del sujeto pasivo declarar y rectificar de forma correcta sus obligaciones tributarias, además respaldar las actividades y operaciones gravadas mediante libros, registros generales, especiales, factura, notas fiscales, así como otros documentos e instrumentos públicos conforme la normativa tributaria vigente.

Asimismo, asegura que la recurrente pretendió la rectificatoria de la DDJJ F-200 del periodo julio de 2018 en la casilla 13, debido a que el 18 de julio de 2018 se emitió la



AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA
Estado Plurinacional de Bolivia



factura N° 9 a la AISEM, factura que no llegó oportunamente a la AISEM, motivo por el cual la recurrente procedió a la anulación de dicha factura procediendo a emitir la factura N° 13 el 23 de octubre de 2018, en tanto se tiene que la Resolución Administrativa N° 231929000714 rechazó la solicitud de rectificatoria en razón al art. 40, parágrafo I y IV de la RND 10-0021-16; en ese sentido, advierte que es responsabilidad de la recurrente hacer llegar la factura de venta en su momento al comprador y que al no existir documentación o justificativo válido que sustente el retraso en la entrega de la nota fiscal al comprador, además del hecho de haber verificado que el hecho generador de la factura N° 9 se perfeccionó en el periodo fiscal julio 2018, la Administración Tributaria procede a rechazar la DDJJ de rectificatoria correspondiente al periodo julio 2018. En ese sentido se evidenciará que la DDJJ de julio de 2018 no solamente fue rechazada bajo el argumento de que el hecho generador se perfeccionó en julio de 2018, como erradamente pretende hacer creer la recurrente, sino que fue a raíz de lo dispuesto en el art. 40, parágrafo I y IV de la RND 10-0021-16, toda vez que no existió documentación que justifique el retraso en la entrega de la factura N° 9, que sería la causa por el que la recurrente procedió a invalidarla, y que al evidenciar que el hecho generador se perfeccionó en el periodo fiscal julio de 2018, reforzó el motivo del rechazo de la solicitud de rectificatoria por el periodo fiscal julio de 2018, conforme lo expuesto, no significa que se tuviera que aceptar la rectificatoria por la factura N° 13 de octubre de 2018, cuando ésta solicitud fue rechazada por causas ajenas a la del otro proceso; es decir, por haberse evidenciado que se reportó la invalidez de la factura N° 13 posterior al vencimiento del periodo fiscal IVA, por lo que corresponde el pago de los tributos señalados en dicha factura.

Respecto a la SC 1464/2004, citada por el sujeto pasivo manifiesta que no explica cómo podría servir como antecedente, ya que se limita a transcribir partes de la misma, evidenciándose que la recurrente no tomó en consideración el efecto vinculante; es decir, que cuando no exista la concurrencia de analogía entre los supuestos fácticos, no puede exigir la aplicación de la jurisprudencia o el precedente obligatorio, en ese sentido los supuestos fácticos de la problemática planteada en el Recurso de Alzada no son análogos con los supuestos facticos de la problemática resuelta en la citada Sentencia Constitucional, toda vez que en esta instancia se plantea como problemática la solicitud de aprobación de una rectificatoria, por lo que no corresponde su aplicación y su consideración, máxime si la recurrente no realiza ningún análisis de la SC invocada y como sería aplicable al caso. Con relación a las Resoluciones Administrativas, la Resolución de Recurso de Alzada y la Resolución de Recurso Jerárquico emitidas con anterioridad al



Justicia tributaria para vivir bien
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)
Mburuvisa tendodegua mbaeti oñomita
mbaerepi Vae (Guaraní)

Página 11 de 31





presente proceso, señala que no se pueden interpretar como lineamiento respecto al doble pago y a la aceptación de solicitud, ya que ninguna guarda relación con la Resolución de Rectificatoria impugnada, además que de acuerdo a lo previsto en el art. 5 del CTB, estos no se constituyen fuentes del derecho tributario, por lo que no debe considerarse los mismos, máxime si no realiza una explicación de cómo serían aplicables al presente caso.

Añade que el sujeto pasivo señala como fundamento lo dispuesto en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0447/2014, sin hacer ningún nexo de causalidad o explicar cómo podría servir como antecedente, puesto que únicamente se limita a transcribir partes de la misma y que cumplió con los requisitos para la rectificación, es así que de la revisión de la misma la instancia jerárquica resolvió en ella el momento del nacimiento del hecho generador en el caso de contratos de construcción; sin embargo, en el presente caso se rechaza la solicitud de rectificatoria de octubre de 2018, al evidenciarse que la solicitud del sujeto pasivo carece de validez probatoria que pueda sustentar y/o justificar los cambios solicitados en la petición de rectificatoria.

Por lo expuesto, solicita se confirme en todas sus partes la Resolución Administrativa N° 232279000999, de 16 de noviembre de 2022.

II.4. Apertura de Término probatorio

Mediante Auto de 11 de enero de 2023, se dispuso la apertura del plazo probatorio común y perentorio a las partes de veinte (20) días, computables a partir de la última notificación, la misma que se practicó, tanto a la recurrente como a la entidad recurrida en la misma fecha (fs. 252-253 del expediente c. 2).

Durante la vigencia del plazo probatorio, que fenecía el 31 de enero de 2023, la Administración Tributaria mediante memorial presentado el 30 de enero de 2023 (fs. 254 del expediente c.2), ofreció y ratificó en calidad de prueba todos los antecedentes administrativos, así como los extremos planteados en la contestación al Recurso de Alzada.

Por su parte, la recurrente a tiempo de apersonar a Shery Esperanza Fernández Bedoya, mediante memorial de 30 de enero de 2023 (fs. 266-268 del expediente c. 2), ratificó la prueba adjunta al Recurso de Alzada, así como las pruebas documentales consistentes en



AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA
Estado Plurinacional de Bolivia



Resoluciones Administrativas N° 232279000724 y N° 231929000713; Resolución de Recurso de alzada ARIT/LPZ/RA 0542/2020 y Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1392/2020; e invoca como medio de prueba, la confesión espontánea de la Administración Tributaria contenida en la fs. 19 de la contestación al presente Recurso de Alzada, que deja constancia que sólo corresponde emitir una factura por el perfeccionamiento del hecho generador, que en este caso fue en julio de 2018.

II.5. Alegatos.

Dentro del plazo previsto por el art. 210, parágrafo II del CTB, que fenecía el 22 de febrero de 2023, la recurrente mediante memorial presentado el 06 de febrero de 2023, solicitó se señale fecha y hora de audiencia para la presentación de alegatos orales, solicitud atendida mediante Proveído de 07 de febrero de 2023, señalando audiencia de alegatos orales, para el día lunes 13 de febrero de 2023 a horas 10:20 a.m.; misma que se llevó a cabo el día y hora señalada conforme consta en el Acta de Audiencia de Alegatos Orales (fs. 276-277 y 289-291 vta. del expediente c.2). Del mismo modo, el 17 de febrero de 2023 la recurrente presentó alegatos escritos en los que reiteró los argumentos expuestos en su Recurso de Alzada (fs. 296-299 del expediente c.2).

Por su parte, la Administración Tributaria mediante memorial de 22 de febrero de 2023, presentó alegatos escritos bajo los mismos argumentos expuestos en su memorial de contestación al Recurso de Alzada; además, observó la prueba de reciente obtención presentada por la recurrente (fs.302-317 vta. del expediente c.2).

II.6. Otras actuaciones.

La recurrente el 07 de marzo de 2023, presentó memorial señalando que la Administración Tributaria en su memorial de 22 de febrero de 2022 (debió decir 2023), en el que presentó objeción de pruebas, solo pretendía la validación de la apropiación indebida de impuestos, por lo que solicitó a esta Autoridad desestimar la observación de la entidad recurrida (fs. 320-321 del expediente).

III. ANTECEDENTES EN INSTANCIA ADMINISTRATIVA

Efectuada la revisión del proceso administrativo, se establece la siguiente relación de hechos:



Justicia tributaria para vivir bien
Jan'mit'ayir jach'a kamani (Aymara)
Maha tasaq kuraq kamachiq (Quechua)
Mburuvisa tendodegua mbaeti oñomita
mbaerepi Vae (Guarani)

Página 13 de 31





- III.1. El 12 de noviembre de 2018, la recurrente presentó la Declaración Jurada F-200 original del Impuesto al Valor Agregado (IVA) con número de orden 2982290216, correspondiente al periodo octubre de 2018 (fs. 12-13 de antecedentes).
- III.2. El 31 de diciembre de 2018, la recurrente mediante memorial solicitó la aprobación de la Declaración Jurada Rectificatoria del IVA del periodo fiscal julio de 2018, explicando que por motivos de mensajería, que escapan a su voluntad, la factura 9 emitida en ese periodo, no llegó a su destinatario oportunamente, no pudiendo ser contabilizada por su cliente y tampoco se pudo apropiar del crédito fiscal y consecuentemente tampoco se había realizado el pago del servicio a la recurrente; por lo que, se emitió la factura 13 que fue correctamente declarada, evidenciándose la declaración de impuestos por el mismo servicio por dos veces, generándose un pago en exceso, por lo que solicitó la aprobación de la rectificatoria de la factura 9 (fs. 48-51 de antecedentes).
- III.3. El 30 de junio de 2020, la recurrente presentó proyecto de rectificatoria F-521, del F-200, con número de orden 2996935315, correspondiente al periodo octubre de 2018 (fs. 23 de antecedentes).
- III.4. El 22 de diciembre de 2020, mediante memorial la recurrente solicitó a la Administración Tributaria, apruebe la Declaración Jurada rectificatoria del IVA F-200 del periodo fiscal octubre de 2018, argumentado que el contribuyente emitió dos facturas sobre un mismo hecho generador; es decir, sobre el avance de obra N° 5, en dos periodos fiscales distintos, lo que conllevó a una declaración y pago doble del IVA. Refiere que posteriormente, mediante la Resolución Administrativa N° 231929000713, se confirmó que la factura N° 9 fue correctamente emitida en el periodo julio de 2018, pues el hecho generador se perfeccionó en ese periodo, por lo cual se rechazó la rectificatoria de la factura N° 9 del periodo julio de 2018; por tanto, entiende que correspondería la rectificación del IVA del periodo octubre de 2018 (factura N° 13), pues en ese periodo no existió hecho generador y que dicha rectificación sea aprobada, por lo que solicitó se emita la Resolución Administrativa de aprobación del proyecto de rectificación correspondiente al F-200 IVA del periodo octubre de 2018, en virtud del pago indebido, salvando el derecho a solicitar la devolución mediante Acción de Repetición. (fs. 5-8 de antecedentes).



III.5. El 14 de junio de 2021, mediante memorial la recurrente reiteró a la Administración Tributaria, se apruebe la Declaración Jurada rectificatoria del IVA F-200 del periodo fiscal octubre de 2018, en concordancia con los argumentos expuestos en memorial presentado el 01 de julio de 2020, por lo que solicitó se tenga presente que la empresa emitió dos facturas sobre un solo hecho generador (avance de obra N° 5) en dos periodos fiscales distintos, lo que conllevó a una declaración y pago doble del IVA, agregó que mediante Resolución Administrativa N° 231929000713, Graco La Paz confirmó que la factura N° 9 del periodo julio de 2018, fue correctamente emitida, pues el hecho generador se perfeccionó en julio de 2018 y por lo tanto no corresponde la rectificatoria en dicho periodo, concluyendo que corresponde la rectificatoria del IVA del periodo octubre de 2018 (factura N° 13), por lo que solicitó se emita una Resolución Administrativa de aprobación del proyecto de rectificatoria correspondiente al F-200 IVA del periodo octubre de 2018, en virtud del pago indebido y que el mencionado pago sea considerado como crédito a favor de la empresa (fs. 59-60 de antecedentes).

III.6. El 03 de agosto de 2021, mediante memorial la recurrente presentó a la Administración Tributaria, complementación a solicitud de aprobación de declaración jurada de rectificatoria del F-200 del periodo fiscal octubre de 2018, cita los arts. 5 y 74 del CTB; 180, parágrafo I de la CPE y 4 de la LPA; y, refiere que los principios expuestos sean tomados en cuenta dentro del presente procedimiento administrativo e indica que el contrato de obra firmado entre la AISEM y la empresa, se entiende por aprobado el certificado de avance, cuando el fiscal del proyecto ha confirmado la aceptación correspondiente; en ese entendido, el certificado de avance de obra N° 5, fue aprobado por el fiscal de proyecto de la AISEM en julio de 2018; por lo tanto, el hecho generador fue perfeccionado en julio y se emitió la factura N° 9, de 18 de julio de 2018, la cual fue correctamente declarada y pagada; añade que de forma posterior, respecto al mismo certificado de avance de obra N° 5, en octubre de 2018, la empresa emitió indebidamente la factura N° 13, la cual fue también declarada y pagada, por lo que resalta que el impuesto resultante del hecho generador (percepción de del avance de obras N° 5) ha sido facturado, declarado y pagado por la empresa dos veces, el primero en julio de 2018 y el segundo en octubre de 2018, siendo evidente que existe un doble pago de impuestos por un solo hecho generador que, en este caso, acaeció en julio de 2018. Por lo tanto, concluye que la factura N° 13, de 23 de octubre de 2018, ha





sido indebidamente emitida y por ello corresponderá la rectificatoria de la DDJJ del periodo en el cual esta fue declarada, es decir octubre de 2018.

Agrega que la empresa cumplió a cabalidad con todas las obligaciones que le correspondían, primero identificando oportunamente la doble declaración sobre el mismo avance de obra, en virtud que de acuerdo al art. 78 del CTB, las declaraciones juradas son responsabilidad de quienes las suscriben, segundo presentando toda la documentación e información necesaria dentro del proceso de rectificación, ya que la empresa es consciente de que en los procedimientos tributarios administrativos, quien pretende hacer valer sus derechos deben probar los hechos constitutivos de los mismos, en efecto la solicitud de rectificatoria de la DDJJ F-200 IVA es legalmente procedente, puesto que la empresa no solo cumplió con todas sus obligaciones, sino que pagó por el mismo concepto en dos oportunidades a favor del SIN; por lo que, solicitó que ha momento de emitir la Resolución Administrativa tenga presente todos los argumentos expuestos (fs. 77-78 de antecedentes)

- III.7. El 20 de diciembre de 2021, mediante memorial la recurrente presentó a la Administración Tributaria, argumentos y conclusiones sobre la procedencia de la solicitud de rectificatoria del F-200 del periodo fiscal octubre de 2018 y solicitó celeridad en el procedimiento administrativo, señalando en conclusión que el contribuyente en dos periodos fiscales distintitos (julio y octubre), emitió dos facturas (9 y 13) sobre un solo hecho generador (avance de obra 5), lo que conllevó a una declaración y pago doble del IVA; es decir, por un hecho generador, el contribuyente pagó 26% de IVA, además de que el hecho generador del IVA no se perfeccionó en octubre de 2018, por lo que solicitó se acepte la solicitud de rectificatoria del F-200 del periodo fiscal octubre de 2018, además se adjuntó el reporte de inactivación de facturas, donde la factura N° 13 emitida el 23 de octubre de 2018 figura como anulada; asimismo agrega que los contribuyentes deben contribuir de acuerdo a su capacidad económica, en el presente caso, si bien la alícuota que debe pagar el contribuyente por el hecho generador de la aprobación del certificado de avance de obra N° 5 es del 13%; sin embargo el contribuyente pagó el 26% del IVA, es decir, 13% adicional a la proporción de su capacidad económica; por lo tanto, en caso de que la Administración Tributaria pretenda rechazar la solicitud de rectificatoria, vulneraría la CPE, puesto que no restituirán a la



AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA
Estado Plurinacional de Bolivia



empresa un pago indebido. Añade que la solicitud fue presentada el 22 de diciembre de 2020 y hasta la fecha no había recibido ninguna respuesta; por lo que, tomando en cuenta que ya transcurrió un año, solicitó que en aplicación al principio de celeridad sobre el cual se rigen los procedimientos administrativos extienda una Resolución Administrativa que resuelva el proceso, tomando en cuenta todos los argumentos expuestos y sea conforme a petitorio de solicitud de aprobación (fs. 62-64 de antecedentes).

- III.8. El 01 de febrero de 2022, mediante memorial la recurrente solicitó a la Administración Tributaria, se emita la Resolución Administración aceptando la rectificatoria del F-200 IVA del periodo fiscal octubre de 2018, en aplicación del art. 4 del DS 25183, SC 0071/2021-S2, de 21 de abril de 2021 y Resolución de Recurso Jerárquico STR-RJ 0162/2005, habiéndose cumplido el plazo previsto en el citado DS (fs. 66 de antecedentes).
- III.9. El 08 de abril de 2022, mediante memorial la recurrente reiteró a la Administración Tributaria, se emita la Resolución Administración aceptando la rectificatoria del F-200 IVA del periodo fiscal octubre de 2018, habiéndose cumplido el plazo previsto en el art. 4 del DS 25183 (fs. 68 vta. de antecedentes).
- III.10. El 19 de mayo de 2022, mediante memorial la recurrente reiteró a la Administración Tributaria, se emita la Resolución Administración aceptando la rectificatoria del F-200 IVA del periodo fiscal octubre de 2018, habiéndose cumplido el plazo previsto en el art. 4 del DS 25183 (fs. 70 vta. de antecedentes).
- III.11. El 29 de junio de 2022, mediante memorial la recurrente reiteró a la Administración Tributaria, se emita la Resolución Administración aceptando la rectificatoria del F-200 IVA del periodo fiscal octubre de 2018, a su vez solicitó se señale fecha y hora de audiencia para exponer las razones por las que la rectificatoria debe ser aceptada; asimismo, se tenga presente la vulneración del derecho al debido proceso del contribuyente por parte de la Administración Tributaria y en caso de aceptar la solicitud de rectificatoria disponga la aplicación por analogía del art. 122, párrafo II del CTB, calculando la variación en UFV entre el momento de declaración y pago del IVA a través del formulario que se rectifica y la notificación



Justicia tributaria para vivir bien
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)
Mburuvisa tendodegua mbaeti oñomita
mbaerepi Vae (Guarani)

Página 17 de 31





con la Resolución Administrativa que autorice la rectificatoria (fs. 72-73 de antecedentes).

- III.12. El 10 de agosto de 2022, mediante memorial la recurrente reiteró a la Administración Tributaria, la solicitud de señalamiento de fecha y hora de audiencia entre el 10 y 19 de agosto de 2022, para exponer las razones jurídicas por las que corresponde que su solicitud de rectificatoria sea aceptada (fs. 75 de antecedentes).
- III.13. El 18 de noviembre de 2022, la Administración Tributaria notificó mediante Cédula a la recurrente con la Resolución Administrativa N° 232279000999, de 16 de noviembre de 2022, que resolvió rechazar la solicitud de rectificatoria del contribuyente MAKIBER S.A. SUCURSAL BOLIVIA, con NIT 316808020, del Proyecto de Declaración Jurada Rectificatoria F-521 con número de orden 2982290216 correspondiente a la Declaración Jurada F-200 IVA, para el periodo octubre de 2018 y sea en mérito al informe CITE: SIN/GGSCZ/DF/UVE/INF/2122/2022, de 16 de noviembre de 2022. (fs. 161-174 y 177 de antecedentes).

IV. FUNDAMENTACIÓN TÉCNICA JURÍDICA

La recurrente citó como agravios: 1. Sobre las obligaciones no atribuibles al contribuyente; y 2. Sobre la solicitud del proyecto de rectificatoria de octubre 2018 y su procedente aceptación, observaciones que serán dilucidadas a continuación.

IV.1. Cuestión Previa.

Con carácter previo cabe considerar que la Administración Tributaria en la contestación al Recurso de Alzada, observa que la recurrente habría vulnerado los requisitos que establece el art. 198, inc. e) del CTB, pues entiende que alega de manera genérica la supuesta vulneración de derechos, empero no señala con claridad qué aspectos hubiera infringido o qué momento se la dejó en indefensión, pretendiendo que esta Autoridad realice una labor investigativa para encontrar algún hecho que vulnere derechos, cuando la carga argumentativa corresponde a la parte recurrente, la misma que además solicita la revocatoria del acto impugnado; por lo que considera que existen vicios procesales en la



admisión del Recurso de Alzada, derivando en la nulidad de las actuaciones realizadas por esta instancia.

Al respecto, corresponde citar la Sentencia Constitucional Plurinacional (SCP) 1893/2014, de 25 de septiembre de 2014, que en su acápite III. 4., haciendo referencia a la SC 1284/2010-R, de 13 de septiembre de 2010, señaló: "(...) *el principio de informalismo consiste en la excusación de la observancia de exigencias formales no esenciales; la excusación referida, debe ser interpretada siempre a favor del interesado o administrado, pues traduce la regla jurídica in dubio pro actione, o sea, de la interpretación más favorable al ejercicio al derecho a la acción, para asegurar, más allá de las dificultades de índole formal, una decisión sobre el fondo de la cuestión objeto del procedimiento. Por consiguiente, en virtud a ese principio de informalismo, la autoridad administrativa podrá interpretar el recurso no de acuerdo a la letra del escrito, sino conforme a la intención del recurrente, corrigiendo equivocaciones formales de los administrados (Roberto Dromi, El Procedimiento Administrativo y Derecho Administrativo, ambos Ediciones Ciudad Argentina, págs. 78-79 y 846, respectivamente) (...)*" (resaltado propio).

En ese contexto, el art. 198, parágrafo I, inc. e) del CTB, instituye que los Recursos de Alzada y Jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener, entre otros requisitos: e) **Los fundamentos de hecho y/o de derecho**, según sea el caso, en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide; del mismo modo el art. 198, parágrafo IV del CTB, establece que **la autoridad actuante deberá rechazar el recurso cuando se interponga fuera del plazo previsto en la presente Ley, o cuando se refiera a un recurso no admisible o a un acto no impugnante** ante la Superintendencia Tributaria, actualmente Autoridad de Impugnación Tributaria, conforme a los arts. 195 y 197 del CTB.

Por otra parte, es preciso recordar a la Administración Tributaria que los administrados pueden ejercer su derecho a la defensa de manera irrestricta y que en la vía administrativa es aplicable el principio de Informalismo; en ese entendido, el memorial de interposición de Recurso de Alzada debe cumplir con los requisitos señalados en el art. 198 del CTB; no obstante, el contenido de cada uno de los requisitos **no debe ser objeto de observación por parte de la Administración recurrida**, por no estar dentro de sus competencias, sino que conforme el art. 218, inc. c) del CTB, debe limitarse a responder el mismo, negando o



Justicia tributaria para vivir bien
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)
Mburuvisa tendodegua mbaeti oñomita
mbaerepi Vae (Guaraní)





aceptando total o parcialmente los argumentos de la recurrente; máxime si en el caso concreto, todos los aspectos reclamados, innegablemente fueron comprendidos por la Administración Tributaria, pues en su memorial de contestación al Recurso de Alzada, respondió a los mismos; habiendo comprendido los fundamentos del presente Recurso.

En consecuencia, al haberse evidenciado la identificación de los agravios expuestos por parte de la recurrente; y que los mismos fueron planteados en el marco de la normativa aplicable en materia tributaria y el **principio de Informalismo**, esta Autoridad recursiva no evidencia ninguna omisión o vulneración de los requisitos que establece el art. 198 del CTB, habiendo admitido el presente Recurso de Alzada conforme la normativa y jurisprudencia anotadas *ut supra*; ahora bien, es ineludible también señalar que si bien la parte recurrente alegó la vulneración de sus derechos constitucionales; no obstante, no pretende que esta Autoridad realice una labor investigativa para encontrar algún hecho que vulnere derechos, como mal entiende la entidad recurrida, pues de manera precisa pidió la revocatoria del acto impugnado, solicitando expresamente a momento de presentar su alegatos orales, el pronunciamiento de fondo de la controversia; vale decir, si existieran los vicios referidos, fueron convalidados; tal como lo explica la Sentencia Constitucional Plurinacional 0876/2012 del 20 de agosto de 2012, cuando refiere que “(...) *toda nulidad se convalida por el consentimiento*” (Couture op. cit., p. 391); (...) *dando a conocer que aún en el supuesto de concurrir en un determinado caso los otros presupuestos de la nulidad, ésta no podrá ser declarada si es que el interesado consintió expresa o tácitamente el acto defectuoso (...)*”.

Por lo tanto, esta instancia en aplicación del principio de Informalismo, ratifica la Admisión del Recurso de Alzada y observando el principio de Convalidación, se resolverán los agravios presentados por la parte recurrente respecto al fondo de la controversia, en aplicación del art. 211, parágrafo III del CTB; vale decir, sustentada en los hechos, antecedentes y en el derecho aplicable, respetando el principio de congruencia entre las acusaciones vertidas en el Recurso de Alzada y la resolución respecto a dicha acusación.

IV.2. Sobre las obligaciones no atribuibles al contribuyente.

Para resolver la controversia planteada en este punto, es preciso recordar que la doctrina a través de Guillermo Cabanellas considera que la prueba es la: “*Demostración de la verdad de una afirmación, de la existencia de una cosa o de la realidad de un hecho*”;



AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA
Estado Plurinacional de Bolivia

CABANELLAS Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, págs. 497”
“Elizabeth Whittingham García, Las Pruebas en el Proceso Tributario, págs. 37 y 41”
(resaltado propio).

De igual manera, es menester hacer mención a la Sentencia Constitucional Plurinacional 1662/2012, de 1 de octubre de 2012, respecto al principio de verdad material, señaló que: “(...) en la Constitución Política del Estado, en el art. 180.I, se encuentra el **principio de verdad material**, cuyo contenido constitucional implica la superación de la dependencia de la verdad formal o la que emerge de los procedimientos judiciales, por eso es aquella **verdad que corresponde a la realidad**, superando cualquier limitación formal que restrinja o **distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano**, o de definir sus derechos y obligaciones, dando lugar a una decisión injusta que no responda a los principios, valores y valores éticos consagrados en la Norma Suprema de nuestro país, (...)”. Asimismo, la Sentencia Constitucional Plurinacional 1881/2012, de 12 de octubre de 2012, entiende que: “(...) se debe puntualizar que el principio de verdad material consagrado por la propia Constitución Política del Estado, corresponde ser aplicado a **todos los ámbitos del derecho** (...)”.

En ese marco, la Constitución Política del Estado Plurinacional (CPEP) en el art. 8, establece que: “I. El Estado asume y promueve como **principios ético-morales de la sociedad plural: ama qhilla, ama llulla, ama suwa (no seas flojo, no seas mentiroso ni seas ladrón), suma qamaña (vivir bien), ñandereko (vida armoniosa), teko kavi (vida buena), ivi maraei (tierra sin mal) y qhapaj ñan (camino o vida noble)**. II. El Estado se sustenta en los valores de **unidad, igualdad, inclusión, dignidad, libertad, solidaridad, reciprocidad, respeto, complementariedad, armonía, transparencia, equilibrio, igualdad de oportunidades, equidad social y de género en la participación, bienestar común, responsabilidad, justicia social, distribución y redistribución de los productos y bienes sociales, para vivir bien.**”.

Por otra parte, es importante señalar que conforme lo establecido en el art. 65 del CTB, las actuaciones de la Administración Tributaria por estar sometidas a la Ley, se presumen legítimas y serán ejecutivas, salvo expresa declaración judicial; y que de acuerdo con lo instituido en el art. 66 del mismo CTB, tiene entre sus facultades específicas, el control, **comprobación**, verificación, fiscalización e investigación.



Justicia tributaria para vivir bien
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)
Mburuvisa tendodegua mbaeti ofomita
mbaerepi Vae (Guarani)

Página 21 de 31





En ese contexto, recordando que la parte recurrente, en resumen, señala que no existe normativa que establezca la responsabilidad por el cumplimiento de obligaciones de otro sujeto pasivo y que en este caso se le estaría castigando por una obligación de su cliente AISEM y que si ésta no observó la factura y se apropió de un crédito fiscal, es una obligación y relación entre la AISEM y la Administración Tributaria, por lo que la apropiación del crédito fiscal o el registro de la factura N° 13 por parte de la AISEM, es una situación que no guarda relación con la solicitud de apropiación de proyecto de rectificatoria de la recurrente.

Al respecto, de la revisión de las páginas 10 y 11 del acto impugnado, señaladas por la recurrente, se observa que la Administración Tributaria hace referencia a la inactivación de la factura 13, inserta la imagen del reporte y refiere *"Cabe que aclarar que, se realizó el control cruzado al contribuyente AGENCIA DE INFRAESTRUCTURA EN SALUD Y EQUIPAMIENTO MEDICO con NIT 344870021 mediante requerimiento de Información No 00176263 y Anexo al Requerimiento de información en fecha 29/08/2022 la misma que fue notificada de manera personal, como resultado de dicho control cruzado la Gerencia Distrital La Paz II emitió el informe CITE: SIN/GDLPZ II/DF/UCP/INF/3778/2022 en la cual no se evidenciaron observaciones con respecto a la emisión de la factura, por lo que dicha gerencia remite los antecedentes del mismo, mediante nota con CITE: GDLPZ II/DF/UCP/NOT/963/2022 en fecha 29/09/2022. Toda vez que se efectuó la verificación a la documentación presentada por el contribuyente de acuerdo a su solicitud, en la que indica la disminución del importe en ventas producto de la anulación de la Factura N° 13 emitida a favor de su cliente "AGENCIA DE INFRAESTRUCTURA EN SALUD Y EQUIPAMIENTO MEDICO" en fecha 23/10/2018; cabe señalar que el numeral 1 inciso b) del Art. 46 de la RND 10-0021-16 (SFV) establece: "Para las Modalidades de Facturación Oficina Virtual Electrónica Web o Electrónica por Ciclos, la anulación de la Factura o Nota Fiscal se reportará a través del SFV hasta el vencimiento del periodo fiscal del IVA Menciona también el párrafo V del numeral 4 lo siguiente: Serán válidas para el respaldo del Crédito Fiscal, las Facturas o Notas Fiscales de servicios básicos (electricidad, agua, gas domiciliario y teléfono), cuyo NIT o número de Documento de Identificación no concuerde con el del comprador (o no contenga este dato), siempre y cuando el domicilio fiscal consignado en los documentos coincida con el declarado por el beneficiario en el Padrón Nacional de Contribuyentes para el caso del IVA (...); en ese sentido el contribuyente, por medio de su solicitud, pretende disminuir sus ventas del periodo fiscal 10/2018, sin considerar lo establecido en las normas (...)"*



De lo expuesto precedentemente, se comprueba que la Administración Tributaria no trasladó ningún tipo de obligación de AISEM a la recurrente, sino que relata sus actuaciones entre las que se encuentra el control cruzado, que se infiere se realizó para comprobar o contar con mayores elementos de convicción para otorgar o no la rectificatoria solicitada; y únicamente refleja la normativa de manera general respecto a la anulación de facturas o notas fiscales, la validez del crédito fiscal de servicios básicos, aspectos que podrían ser considerados impertinentes al caso, pero de ninguna forma revisten una falta de igualdad en la valoración de la información remitida o la traslación de responsabilidades de un sujeto pasivo a otro, sino que en búsqueda de la verdad material, se efectuó un control cruzado de forma correcta y legítima; en ese entendido, no habiéndose probado, conforme el art. 76 del CTB la imposición de cargas por terceros a la recurrente, no corresponde otorgarle la razón en este punto.

IV.3 Sobre la solicitud del proyecto de rectificatoria de octubre 2018 y su precedente aceptación.

Para dilucidar la controversia planteada por las partes y reflejada al inicio, es preciso recordar que la Declaración Jurada es: *"La manifestación hecha bajo juramento y generalmente por escrito, acerca de diversos puntos que han de surtir efectos ante las autoridades administrativas o judiciales (CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental. 8ª Edición. Buenos Aires – Argentina: Editorial "Heliasta", 2003. Pág. 112)".* Asimismo, cabe mencionar que la doctrina define el hecho generador de la obligación tributaria como: *"(...) el presupuesto de hecho o acto, acontecido de hecho o acto, acontecido el cual, por disposición de una ley, nace la obligación tributaria. En otras palabras, debe producirse un acontecimiento o evento para que un sujeto deba el impuesto y otro tenga una acreencia sobre aquél; la existencia de una ley que establezca el tributo por sí sola no hará nacer tal obligación (Impuesto al Valor Agregado, Análisis Económico, Técnico y Jurídico, Ricardo Fenochietto, pág. 138).*

Por su parte, la legislación nacional dispone en el art. 78 del CTB, que las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la Administración Tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por las reglamentaciones que ésta emita, se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriben en los términos señalados por este Código. Podrán rectificarse a requerimiento de la Administración Tributaria o por iniciativa del sujeto pasivo o tercero





responsable, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del Fisco o la disminución del saldo a favor del declarante. Esto de manera concordante con lo establecido en el art. 26 del DS 27310 (RCTB), que establece que las declaraciones juradas Rectificadoras pueden ser de dos tipos: a) Las que incrementen el saldo a favor del fisco o disminuyan el saldo a favor del contribuyente, denominadas "*Rectificatoria a favor del Fisco*" y b) Las que disminuyan el saldo a favor del fisco o incrementen el saldo a favor del contribuyente, denominadas "*Rectificadoras a favor del Contribuyente*".

Por otra parte, el art. 4 del DS 25183 se establece que: "*Para rectificar las declaraciones juradas disminuyendo el saldo a favor del fisco o aumentando el saldo a favor del contribuyente, los contribuyentes y responsables presentarán una solicitud formal debidamente fundamentada ante la administración o subadministración de impuestos de su jurisdicción, acompañada de la documentación soporte respectiva y del proyecto de declaración jurada rectificativa*" (resaltado propio). Asimismo, el art. 2, párrafo VI del DS 2993, instituye la modificación de los párrafos I, II y IV del art. 28 del RCTB, de 09 de enero de 2004, que reglamenta CTB, con el siguiente texto: *I. La Declaración Jurada Rectificatoria que incremente saldo a favor del contribuyente podrá ser efectuada por una sola vez, por cada impuesto y periodo fiscal. II. Esta Rectificatoria, conforme lo dispuesto en el párrafo II del art. 78 de la Ley 2492 (CTB), deberá ser aprobada por la Administración Tributaria antes de su presentación. La aprobación será resultado de la verificación de los documentos que respalden la determinación del tributo, conforme se establezca en la reglamentación que emita la administración tributaria. III. La solicitud de rectificación de la Declaración Jurada podrá ser presentada hasta antes de que concluya el periodo de prescripción, o hasta antes del inicio de la fiscalización o verificación, lo que ocurra primero.*

Con relación a la definición del hecho generador o imponible el art. 16 de la CTB, establece: "*Hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria*". Seguidamente el art. 17 del de la citada Ley menciona que el perfeccionamiento del hecho generador: "*Se considera ocurrido el hecho generador y existentes sus resultados: 1. En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan complementado o realizado las circunstancias materiales previstas por Ley. 2. En las situaciones de derecho, desde el momento en que están definitivamente constituidas de conformidad con la norma legal aplicable*". Por su



parte, el art. 4 de la Ley 843 menciona que el hecho imponible se perfeccionará: a) *En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de 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; y b) En el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior. En el caso de contratos de obras de construcción, a la percepción de cada certificado de avance de obra. Si fuese el caso de obras de construcción con financiamiento de los adquirentes propietarios del terreno o fracción ideal del mismo, a la percepción de cada pago del pago total del precio establecido en el contrato respectivo. En todos los casos, el responsable deberá obligadamente emitir la factura, nota fiscal o documento equivalente.*

A su vez, el art. 4 del DS 21530, establece el nacimiento del hecho imponible: "A los fines de lo dispuesto en el Artículo 4 inciso b) de la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente), cuando las empresas constructoras para la ejecución de sus obras requieran el financiamiento por parte de los contratantes, sean éstos personas naturales, jurídicas, privadas o públicas o cuando los adquirentes, sean éstos personas naturales, jurídicas, privadas o públicas, son propietarios del terreno o fracción ideal del mismo, debe existir necesariamente un contrato de obra o de prestación de servicios de construcción y el contratista deberá obligatoriamente emitir la respectiva factura, nota fiscal o documento equivalente por la percepción total o por el monto del pago de cada cuota del precio establecido en el contrato, según el avance de obra. En los contratos de obras públicas, cuando éstas se paguen mediante títulos valores negociables, la obligación de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente se perfecciona en el momento en que el ente contratante haga efectivos dichos títulos. (...). En los casos indicados en los párrafos precedentes, el hecho imponible nace en el momento de la emisión de la respectiva factura, nota fiscal o documento equivalente, o en el de la entrega definitiva de la obra o prestación efectiva del servicio, lo que ocurra primero; en este último supuesto, la obligación de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente se perfecciona incuestionablemente en el momento de la entrega definitiva de la obra o de la prestación efectiva del servicio".

Del mismo modo, es menester señalar la RND 10-0021-16 sobre "Sistema de Facturación Virtual" y que en el marco de esta se emitió la RND 10-0033-16 "Clasificación de





Sanciones por Incumplimiento a Deberes Formales y sus Anexos I y II, de 25 de noviembre de 2016, la cual estableció en su núm. 7, sub numeral 7.8 el incumplimiento al deber formal por *"No reportar en el SFV hasta la fecha de vencimiento del IVA la inactivación de facturas por anulación, en las modalidades de oficina virtual, electrónica web o electrónica por ciclos (por periodo fiscal)"* sancionado con una multa de 50 UFV para persona natural y 100 UFV para persona jurídica.

En el presente caso, de la revisión de antecedentes, se tiene que el 22 de diciembre de 2020, la recurrente mediante memorial solicitó la aprobación de rectificatoria de la Declaración Jurada correspondiente al IVA F-200, del periodo fiscal octubre de 2018, argumentando que el contribuyente emitió dos (2) facturas sobre un mismo hecho generador; es decir, sobre el avance de obra N° 5, en dos periodos fiscales distintos, lo que conllevó a una declaración y pago doble del IVA, al haberse rechazado la rectificatoria de la factura N° 9, por que el hecho generador del IVA se perfeccionó a la aceptación del Certificado de avance de obra N° 5; solicita se apruebe la rectificatoria de la factura N° 13, periodo octubre de 2018, considerando que en el citado periodo no existió hecho generador.

Bajo ese contexto, en relación al argumento de la recurrente que en resumen refiere que a raíz del Certificado de Pago (avance de obra) percibido el 05 de julio de 2018, emitió la factura N° 9; no obstante, el 23 de octubre de 2018, por motivos ajenos a ella, emitió la factura N° 13, por el mismo Certificado de Pago; refiere que al verificar el doble pago del IVA por un solo hecho generador, solicitó a la Administración Tributaria la aprobación del proyecto de rectificatoria de la DDJJ de julio 2018; solicitud que fue rechazada bajo el argumento *"Que, (...) verificándose que el hecho generador de la factura 9 se perfeccionó en el periodo fiscal julio/2018, no correspondiendo aprobar la solicitud de Rectificatoria"*, por lo cual aplicando la interpretación de la entidad recurrida respecto al perfeccionamiento del hecho generador en julio, solicitó la aprobación del proyecto de rectificatoria de la DDJJ octubre de 2018, la cual concluyó en un rechazo, esta vez, bajo el sustento de que el contribuyente solo pretende disminuir sus ventas.

Ahora bien, de la revisión de antecedentes, se evidencia que entre la documentación presentada por la recurrente como respaldo a su solicitud de rectificatoria, entre otros, se encuentran las facturas N° 9 y N° 13, Reporte de inactivación de factura (anulación de factura N° 13) y Formulario 200 de julio y octubre de 2018. Además, cursa la siguiente



AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA
Estado Plurinacional de Bolivia



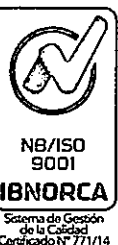
documentación requerida por la Administración Tributaria al contribuyente AISEM mediante el Requerimiento N° 176263 (F-4003): 1. HR E/2018-01998, nota, factura de compra N° 13 con Autorización N° 438601700006387 de fecha 23 de octubre de 2018, cotejado con el original; 2. Registro de ejecución de gatos, orden de pago, cotejado con el original; 3. Reporte de pago a beneficiario por cuenta impreso del sistema SIGEP (medio de pago), impresión; 4. Comprobante de pago electrónico impreso del sistema SIGEP (Extracto Bancario) impresión; 5. Constancia de presentación información bancarización, Agencia Infraestructura en Salud equipamiento médico registro de bancarización libro de compra (Auxiliar de bancarización), cotejado con el original; 6. Contrato llave en mano CD-LM-07/2016 protocolizado ante notario de Gobierno del Distrito Administrativo del Departamento de La Paz N° 147, fotocopia; 7. Contrato modificado N° 002/2022 al contrato llave en mano CD-LM-07/2016, fotocopia; 8. Contrato modificado al contrato llave en mano CD-LM-07/2016 en aplicación al DS N° 2393 de 24 de agosto de 2017, fotocopia; 9. Certificado de pago N° 5 periodo del 23 de mayo al 22 de junio de 2018 etapa 7 fase de inversión y puesta en marcha, cotejado con el original; 10. Agencia de Infraestructura en salud y equipamiento médico Balance General del 01 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018 impreso del sistema SIGEP, impresión; y 11. Agencia de Infraestructura en Salud y Equipamiento médico estado de recursos y gastos corrientes del 01 de enero al 31 de diciembre de 2018 impreso del sistema SIGEP, impresión.

En ese contexto, la Administración Tributaria realizó la compulsión de las pruebas y argumentos presentadas por la recurrente, aspecto que se advierte en la Resolución Administrativa N° 232279000999 (fs. 161-174 de antecedentes), en las págs. 6 a 8, al señalar: "(...) en fecha 18/07/2018 emitió la **Factura N° 9** por la emisión del **certificado de pago N° 5**, conforme lo establecido en el segundo párrafo del inc. b) del art. 4 de la Ley 843, (...) es decir, la emisión de la factura debe realizarse una vez perfeccionado el hecho generador, esto a la percepción de cada certificado de avance de obra que deberá respaldar con la emisión de la factura o nota fiscal. (...) se observa en el concepto facturado, se emitió factura N° 9 por el certificado de pago N° 5 correspondiente al **CONTRATO LLAVE EN MANO CD-LM-07/2016**. (...) sin embargo, la factura N° 9 por motivos de mensajería no llegó a su destinatario oportunamente no pudiendo ser contabilizado por su cliente (...) Que, por lo expuesto anteriormente procede a la emisión de la **factura N° 13**, por el mismo concepto e importe de la factura N° 9, solicitando así la rectificación del Formulario F-200 con número de Orden 2980034626 del periodo fiscal 07/2018 en fecha 31/12/2018, la cual fue atendida con la Resolución Administrativa N°



Justicia tributaria para vivir bien
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)
Mburuvisa tendodegua mbaeti ofiomita
mbaerepi Vae (Guarani)

Página 27 de 31





231929000713 de 09/12/2019 en la cual se indica que el Hecho Generador del concepto de la factura N° 9 se perfeccionó en el periodo de julio/2018 por lo que no lo corresponde aprobar sus solicitud de Rectificatoria. (...).

A continuación señala: "En fecha 23/10/2018 realiza la emisión de la Factura N° 13 mediante la Oficina Virtual la misma que fue entregada y recibida por su cliente (...) mediante Hoja de RUTA E/2018-01998, por lo que ambas partes proceden a informar a través del Aplicativo Facilito tanto en el libro de Ventas por el contribuyente MAKIBER S.A. (...) como en su Libro de Compras por el contribuyente AGENCIA DE INFRAESTRUCTURA EN SALUD Y EQUIPAMIENTO MÉDICO (...) Sin embargo, el contribuyente MAKIBER S.A. (...) en fecha 30/06/2020, procede a inactivar dicha factura, al respecto el numeral 1 inciso b) del Art. 46 de la RND 10-0021-16 (SFV) que menciona: "Para las Modalidades de Facturación Oficina Virtual, Electrónica Web o Electrónica Web o Electrónica por Ciclos, la anulación de la Factura o Nota Fiscal se reportará a través del SFV hasta el vencimiento del periodo fiscal IVA". Menciona también el parágrafo V del mismo artículo lo siguiente: "Las Facturas o Notas Fiscales que no hubieren sido reportadas como extraviadas, anuladas, no utilizadas y/o no cuenten con el respectivo documento original según corresponda, serán consideradas como emitidas y por lo tanto sujetas a lo establecido en la reglamentación para la determinación de la base imponible sobre base presunta y demás disposiciones tributarias conexas.", (...) se efectuó la verificación a la documentación presentada por el contribuyente de acuerdo a su solicitud, en la que indica la disminución del importe en ventas producto de la anulación de la Factura N° 13 emitida (...) en fecha 23/10/2018 (...) el contribuyente, por medio de su solicitud, pretende disminuir sus ventas de periodo fiscal 10/2018, sin considerar lo establecido en las normativas vigentes (...); con este fundamento el sujeto activo resolvió rechazar la solicitud de rectificación correspondiente a la declaración jurada F-200 IVA, para el periodo fiscal octubre de 2018.

De lo expuesto, es evidente que la recurrente a la aceptación del Certificado de Pago N° 5 emitió la factura N° 9, situación que se constituye en el momento del perfeccionamiento del hecho imponible del Impuesto al Valor Agregado según dispone el art. 4, inc. b) de la Ley 843, aspecto que fue señalado por la Administración Tributaria, de acuerdo a lo reflejado *ut supra*; ahora bien, de la misma revisión de antecedentes se observa que la Administración Tributaria mediante Requerimiento N° 176263 (F-4003) en el Anexo adjunto al requerimiento solicitó a la AISEM, cliente de la recurrente,



AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA
Estado Plurinacional de Bolivia



documentación del periodo fiscal octubre de 2018 correspondiente a la factura N° 13, entre otros el Avance de Obra de Construcción N° 5 del 23 de mayo de 2018 al 22 de junio de 2018; y como respuesta presentó el Certificado de Pago N° 5 periodo: del 23 de mayo de 2018 al 22 de junio de 2018 (fs. 146 de antecedentes), en el que se evidencia que refiere la construcción del Hospital de tercer nivel de Montero, financiado por el TGN, en su fase de Inversión y puesta en marcha, el mismo que se encuentra firmado por el Gerente de Proyecto de la recurrente, en su calidad de contratista, el Gerente Supervisor de Proyecto, de FPS, el Fiscal de Proyecto y el Director General Ejecutivo de AISEM; documento que fue también reflejado por la Administración Tributaria en la Resolución Administrativa impugnada, para fundamentar el rechazo de la solicitud de rectificatoria del IVA del periodo fiscal julio de 2018 y que la entidad recurrida, de manera contradictoria refiere como un proceso totalmente distinto; sin considerar, que innegablemente estos procesos se encuentran directamente relacionados, motivo por el que además la Resolución Administrativa de rechazo de la rectificatoria del periodo julio de 2018 forma parte de los antecedentes de este proceso y cursa en las carpetas remitidas por la Administración Tributaria junto a la contestación a este Recurso.

En ese entendido, se establece que la controversia se relaciona con el perfeccionamiento del hecho generador del tributo establecido en el art. 17 del CTB, que en el presente caso para el IVA se encuentra normado en el art. 4, inc. b) de la Ley 843, concordante con el art. 4 del DS 21530 (R-IVA), que prevén en el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, el hecho imponible se perfecciona desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior y en el caso de contratos de obras de construcción, a la percepción de cada certificado de avance de obra, debiendo en todos los casos el responsable emitir obligatoriamente la factura, nota fiscal o documento equivalente; y que de acuerdo a lo expuesto, el hecho generador se perfeccionó con la percepción del Certificado de Pago N° 5; el mismo que ocurrió en el periodo julio de 2018, momento en el que también se produjo el nacimiento del hecho imponible en el IVA, originándose la obligación de emitir la correspondiente factura, según lo dispone el art. 4, inc. b) de la Ley 843, así como el art. 4 del R-IVA; por lo que, es evidente que la recurrente emitió la factura N° 9 en el periodo julio de 2018; no obstante, es indiscutible la existencia de la factura N° 13 emitida en el periodo octubre de 2018 relacionada al Certificado de Pago N° 5; vale decir, por el mismo hecho generador,



Justicia tributaria para vivir bien
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)
Mburuvisa tendodegua mbaeti oñomita
mbaerepi Vae (Guarani)

Página 29 de 31





produciéndose claramente el doble pago de impuestos por un solo hecho generador y un sólo pago proveniente del TGN.

Por otra parte, la Administración Tributaria en la Resolución Administrativa impugnada y en el memorial de contestación al Recurso de Alzada, señala que no corresponde la anulación de la Factura N° 13, toda vez que la misma debió ser reportada como anulada a través del SFV hasta el vencimiento del periodo fiscal IVA, conforme art. 46, parágrafo I, inc. b) y parágrafo V de la RND 10-0021-16; al respecto se aclara que evidentemente la citada normativa establece el plazo para reportar las facturas anuladas a través del SFV hasta el vencimiento del periodo del IVA; empero, no es menos cierto que dentro de sus facultades conferidas por los arts. 64 y 162 del CTB; 19, inc. p) del DS 26462 y en aplicación del inc. a) del núm. 1 de la Resolución Administrativa de Directorio N° 09-0011-02, de 28 de agosto de 2002, el Presidente Ejecutivo del SIN, en uso de sus atribuciones emitió la RND 10-0033-16, de 26 de noviembre de 2016, que aprueba la "Clasificación de Sanciones por Incumplimiento a Deberes Formales y sus Anexos I y II, en la cual estableció en su núm. 7, sub numeral 7.8 el incumplimiento al deber formal por "*No reportar en el SFV hasta la fecha de vencimiento del IVA la inactivación de facturas por anulación, en las modalidades de oficina virtual, electrónica web o electrónica por ciclos (por periodo fiscal)*" sancionado con una multa de 50 UFV para persona natural y 100 UFV para persona jurídica; por lo que en caso de no haberse reportado la anulación de una factura dentro el plazo señalado en la mencionada disposición, se genera el incumplimiento de un deber formal, pero de ninguna forma la pérdida de la posibilidad que el sujeto pasivo pueda efectuar la rectificatoria de la declaración jurada, por lo que tal argumento carece de asidero legal, máxime si la propia CPE en su art. 14 establece que nadie será obligado a hacer lo que la Constitución y las leyes no manden, ni a privarse de lo que éstas no prohíban.

Consecuentemente y bajo las circunstancias descritas precedentemente, siendo que se demostró y la propia Administración Tributaria aceptó que el hecho imponible y generador se perfeccionó en el periodo julio 2018, corresponde declarar procedente la solicitud de rectificatoria de la declaración jurada del IVA, Formulario 200, con número de Orden 2996935315, del periodo octubre 2018; en consecuencia, corresponde revocar totalmente, la Resolución Administrativa N° 232279000999, de 16 de noviembre de 2022, debiendo la Administración Tributaria emitir la Resolución Administrativa de aceptación correspondiente, en aplicación del art. 28, parágrafo II del RCTB, modificado por del art. 2,



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**
Estado Plurinacional de Bolivia



parágrafo VI DS del 2993, sin perjuicio de que la Administración Tributaria ejerza sus facultades establecidas en los arts. 66, núm. 1 y 100 del CTB.

POR TANTO:

La suscrita Directora Ejecutiva Regional a.i. de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, en virtud de la jurisdicción y competencia que ejerce por mandato de los arts. 132 y 140 inc. a) del CTB y art. 141 del D.S. 29894 de 07 de febrero de 2009.

RESUELVE:

PRIMERO: Revocar Totalmente, la Resolución Administrativa N° 232279000999, de 16 de noviembre de 2022, debiendo la Administración Tributaria emitir la Resolución Administrativa de aceptación correspondiente, en aplicación del art. 28, parágrafo II del RCTB, modificado por del art. 2, parágrafo VI DS del 2993, sin perjuicio de que la Administración Tributaria ejerza sus facultades establecidas en los art. 66, núm. 1 y 100 del CTB; de acuerdo a los fundamentos técnicos jurídicos señalados precedentemente; conforme al art. 212, inc. a) del CTB.

SEGUNDO: La Resolución del presente Recurso de Alzada por mandato del art. 115 de la Constitución Política del Estado una vez que adquiera la condición de firme, conforme establece el art. 199 del CTB, será de cumplimiento obligatorio para la administración tributaria recurrida y la parte recurrente.

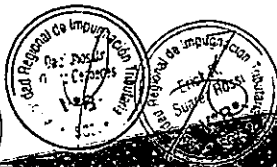
TERCERO: Enviar copia de la presente Resolución al Registro Público de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, de conformidad al art. 140 inc. c) del CTB y sea con nota de atención.

CUARTO: Conforme prevé el art. 144 del CTB, el plazo para la interposición del Recurso Jerárquico contra la presente Resolución, es de 20 días computables a partir de su notificación.



Regístrese, hágase saber y cúmplase.

RZSR/ccav/omap/olc/apib/ersr/djqc



Reina Zuleyka Soliz Rodas
Abog. Reina Zuleyka Soliz Rodas
Directora Ejecutiva Regional a.i.
Autoridad Regional de
Impugnación Tributaria Santa Cruz
Página 31 de 31

Justicia tributaria para vivir bien.
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)
Mburuvisa tendodegua mbaeti oñomita
mbaerepi Vae (Guaraní)

