



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

22-03-17

8:45

**SALA PLENA**

27  
2

**SENTENCIA:** 15/2017.  
**FECHA:** Sucre, 12 de enero de 2017.  
**EXPEDIENTE:** 220/2013.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** GRAVETAL BOLIVIA S.A. contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADA RELATORA:** Maritza Suntura Juaniquina.

**VISTOS EN SALA PLENA:** Las demandas contenciosas administrativas cursantes de fs. 137 a 148 vta. y 347 a 355, interpuestas por GRAVETAL BOLIVIA S.A.- GRAVETAL, legalmente representada por Oldemar Cesar Wohlke, y la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), legalmente representada por Enrique Martin Trujillo Velázquez, respectivamente, siendo acumulados ambos expedientes por Auto cursante a fs. 271 y vta., ya que en ambos procesos se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1234/2012 de 28 de diciembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Ernesto Rufo Mariño Borquez; las contestaciones de fs. 187 a 191 y 389 a 393, la réplica del contribuyente de fs. 194 a 201, la réplica de la Administración Tributaria de fs. 431 a 435; dúplicas que cursan en fs. 206 y vta. y de fs. 441 a 443, apersonamientos como terceros interesados, tanto del contribuyente como de la Administración Tributaria; además de otros antecedentes del proceso por los cuales se emitió la Resolución impugnada.

**I. EXPEDIENTE 220/2013.**

**I.1 Contenido de la demanda.**

**I.1.1 Antecedentes de hecho de la demanda.**

GRAVETAL BOLIVIA S.A.- GRAVETAL, en adelante contribuyente o sujeto pasivo, señala que, producto de las Órdenes de Verificación Externa Nos. 0008OVE0074, 0008OVE0312, 0008OVE0443, 0008OVE0559, 0008OVE0600, 0008OVE0601, 0008OVE0804 y 0008OVE0854, el 10 de mayo de 2012 fue notificado con Resolución Administrativa N° 21-00006-12 de 20 de mayo, mediante la cual se le atribuyen cargos en contra, por este motivo planteó recurso de alzada mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0284/2012 de 24 de agosto, la cual revocó parcialmente la Resolución Administrativa impugnada; posteriormente, planteó recurso jerárquico contra la mencionada Resolución de Recurso de Alzada, pronunciándose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIR-RJ 1234/2012 de 28 de diciembre, que al considerarse incongruente fue objeto de recurso de rectificación y aclaración, el cual fue resuelto por Auto Motivado AGIT-RJ 0004/2013 de 21 de enero, siendo notificado este último el 23 de enero de 2013; siendo que, por tal motivo y al haber agotado la vía administrativa, interpone demanda contencioso administrativa en virtud de los arts. 327, 778, 779 y 780 del Código de Procedimiento Civil (CPC) y 2 de la Ley 3092. Expresa

que a efectos de la correcta valoración de su demanda solamente recurren los cargos que fueron ratificados por la AGIT, sin que forme parte de la "litis" aquellos que fueron dejados sin efecto.

Arguye que la Resolución Administrativa N° 21-00006-12 de 2 de mayo, se pronuncia acerca de unas Solicitudes de Devolución Impositiva (SDI) tramitadas mediante la modalidad de Verificación Posterior, las cuales fueron objeto de las Órdenes de Verificación Externa ya mencionadas, dando como resultado dos observaciones erróneas por parte del Fisco: **a)** Se observó el Mantenimiento de Valor del Crédito Fiscal IVA acumulado, como concepto sujeto a devolución impositiva; y, **b)** Se observó como no computable el Crédito Fiscal IVA de las facturas de energía eléctrica y agua, debido a que fueron registradas en el Libro de Compras IVA en el mes de su efectiva emisión (impresión) y no el mes de la prestación del servicio brindado por el proveedor (CRE y Cooperativa de Servicios Públicos 6 de Octubre). Ulteriormente se impugna la mencionada Resolución Administrativa y agotando la vía administrativa se emite la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1234/2012 de 28, la cual resuelve de manera correcta que el mantenimiento de valor debe ser considerado como parte del Crédito Fiscal sujeto a devolución impositiva, por lo que el primer punto no es objeto de impugnación; respecto del segundo punto, indica que la AGIT igualmente les da la razón estableciendo que dichas facturas pueden computarse en el mes de emisión efectiva, es decir, el mes del pago e impresión, ya que desde ese momento recién el contribuyente tiene en su poder el documento que le sirve como descargo y crédito fiscal.

### **I.1.2. Fundamentos de la demanda.**

Señaló que, dado que la AGIT ha resuelto de manera correcta que el usuario puede computar el crédito fiscal en el mes que se emite la factura, independientemente del mes de la prestación del servicio, esta situación ya no es parte de la "litis"; sin embargo, se incurre en error de apreciación y en contradicción ya que se observaron algunas facturas al no tener fecha de pago e impresión, sino solamente la fecha de pago en sello, por lo que según la AGIT no se puede corroborar que realmente la fecha de pago coincida con la impresión material de la misma, por ello el contribuyente expresa que no existe otro documento anterior o posterior de registro y generación de crédito fiscal, no siendo cierto que la fecha de emisión real es la fecha en que se dio aviso de cobranza, ya que esa fecha solamente deja constancia del momento en que la factura se encuentra disponible en todos los centros de cobranzas en línea para poder realizar la cancelación, este último aspecto fue reconocido por la AGIT, considerando además que el contribuyente no puede computar crédito fiscal sin tener la factura original para el efecto; entonces por procedimiento la fecha de pago es la fecha de impresión de la factura y de su real emisión, todo concordante con la RND N° 10-0016-07 y la RND N° 10-0032-07.

Arguye que, las facturas no aceptadas fueron las pagadas en la ciudad de Puerto Suarez, cuyo pago una vez realizado y verificado es certificado por la CRE LTDA. mediante su sello de "cancelado", las facturas sí aceptadas han sido pagadas en la ciudad de Santa Cruz de la Sierra en los cajeros del Banco Nacional de Bolivia S.A. que disponen de impresión automática



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

de certificación del pago, por lo que dar trato diferenciado a dichas facturas es discriminatorio e injusto, tomando como base la forma de efectivización del pago del que se dispone en las ciudades de Puerto Suarez y Santa Cruz de la Sierra, agregando que el mismo Banco Nacional de Bolivia S.A emitió una carta de Certificación de impresión de factura emitidas por la CRE LTDA., mediante la cual se certifica la fecha de impresión de las facturas por servicio de consumo de energía eléctrica que no fueron observadas, misma que corresponde a la fecha de pago de dichas facturas, esta certificación fue presentada oportunamente en calidad de prueba, así como la Carta de Certificación emitida por la CRE LTDA., con Cite GCS/209/2012 de 31 de julio, referida a la fecha de impresión de facturas por consumo de electricidad, que certifica las fechas de pago y las fechas de impresión de las facturas pagadas en Puerto Suarez que solamente cuentan con un sello de "cancelado" y no así con una impresión automatizada de la fecha de pago, siendo declaradas en el periodo correspondiente a su pago y efectiva tenencia como documento que avala el crédito fiscal declarado; por todo lo señalado expresa que, **se incurre en error de apreciación de las pruebas**, ya que conforme a la certificación señalada las facturas no aceptadas fueron emitidas en la fecha de pago. Finalmente hace referencia a resoluciones jerárquicas en casos similares que confirman sus alegaciones acerca de que las facturas deben ser declaradas en el periodo de su pago ya que no se puede compensar créditos fiscales en meses anteriores.

### **I.1.3. Petitorio.**

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque parcialmente los aspectos recurridos en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1234/2012 de fecha 28 de diciembre y el Auto Motivado AGIT-RJ 0004/2012 de 21 de enero de 2013.

### **I.2. De la contestación a la demanda.**

#### **I.2.1 Fundamentos de la contestación.**

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 19 de septiembre de 2013, que cursa de fs. 187 a 191, señalando que, no obstante que la Resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que, el art. 4 inc. b) de la Ley 843, señala que el hecho imponible del IVA se perfecciona en el caso de prestación de servicios, desde el momento que finalice su ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior, el art. 8 inc. a) de la misma Ley, establece que se podrá restar el importe resultante de la aplicación de la alícuota del IVA sobre el monto de compras o prestaciones de servicios alcanzados por el gravamen que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación en el periodo fiscal que se liquida, debiéndose considerar el periodo de emisión de dichas facturas, aún en el caso de que éstas no hubiesen sido canceladas, disposición ratificada por la RA N° 05-0043-99, y que por el art. 6.I de la RND N° 10-0016-07 se aclara que perfeccionado el hecho generador del IVA, obligatoriamente se deberá emitir la

correspondiente factura, nota fiscal o documento equivalente consignando los datos e información, además que el art. 2.II de la RND N° 10-0032-07 señala que para servicios de realización continua: energía eléctrica, agua potable, gas domiciliario, telecomunicaciones y servicios financieros, corresponderá la emisión de la factura o nota fiscal a la conclusión del período de prestación por el cual devenga el pago o contraprestación mensual, o a momento de su efectivo pago, lo que ocurra primero en concordancia con lo dispuesto por el art. 4 inc. b) de la Ley 843.

De la revisión de los antecedentes, se tiene que el papel de trabajo elaborado durante la fiscalización contiene un detalle de facturas observadas del 1 de diciembre de 2006 al 31 de diciembre de 2007, especificando las observaciones que dieron lugar a la depuración del crédito fiscal, de las cuales existen 58 facturas observadas en razón a que fueron registradas en la fecha de pago y no en la fecha de su emisión, como se muestran en el cuadro de facturas observadas de la CRE Ltda. y Cooperativa 6 de Octubre, no siendo correcta esta observación de la Administración Tributaria cuando pretende que el usuario registre por adelantado una nota fiscal que no cursa en su poder, cuando en realidad el contribuyente no recibió ninguna nota fiscal, cuya impresión está condicionada a su pago, por lo que se evidenció que las facturas observadas señalan la fecha de emisión en el periodo en el cual se concluyó el servicio y que de acuerdo a la RA N° 05-0039-99 y la RA N° 05-0043-99, es el momento en que se perfeccionó el hecho generador IVA; sin embargo, del análisis efectuado se advirtió que las facturas que emite la CRE, de acuerdo a su nota GCS/209/2012 de 31 de julio de 2012, la fecha de emisión de la factura es la fecha desde cuando la factura se encuentra disponible en todos los centros de cobranzas en línea, para que el socio y el usuario puedan realizar la cancelación; y la fecha de pago, es la fecha cuando se hizo efectivo el pago de la factura, con lo cual el centro de cobranza imprimió la factura, por lo que muchas de las facturas observadas por la Administración Tributaria registran de forma impresa datos de la hora y fecha de pago, refrendados en la parte posterior por el sello de cancelación del Banco Nacional de Bolivia que consignan la misma fecha de pago, por lo que dichos datos impresos permiten verificar que las facturas fueron emitidas el mismo día del pago y no como la factura expone como fecha de emisión.

Respecto a las facturas no aceptadas, la AGIT menciona que simplemente cuentan con el sello de pago sobre las facturas impresas, además que estas notas fiscales sólo consignan fecha de emisión impresa y no así fecha de pago y hora, lo que no permite a la instancia jerárquica verificar que la factura fue emitida el mismo día del pago, y que en lo atinente a las facturas Nos. 537, 8008, 14221, 16, 42399 y 96788, las mismas corresponden a otro tipo de compras, las mismas que no fueron impugnadas en la etapa administrativa, demostrando con ello su conformidad en cuanto a su depuración, por lo que en aplicación de los arts. 2.II de la RDN N° 10-0032-07 y 41 de la RDN N° 10-0016-07, así como del principio de verdad material establecido en el art. 4 inc. d) de la Ley 2341, aplicable por disposición de los arts. 74 de la Ley 2492 y 201 de la Ley 3092, se determinó confirmar la depuración del crédito fiscal por Bs. 377.205,64.- (trescientos setenta y siete mil doscientos cinco 64/100 Bolivianos) correspondiente a las facturas observadas emitidas por la CRE



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Ltda. y Cooperativa de Servicios Públicos 6 de Octubre Pto. Quijarro Ltda., y por las notas fiscales emitidas por otros proveedores no impugnadas en sede administrativa ya señaladas.

### **I.2.2 Petitorio.**

La autoridad demandada, al considerar que el argumento de la demanda no tiene asidero legal, solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución impugnada en el presente proceso.

### **I.3 Réplica.**

El contribuyente responde a la contestación mediante réplica cursante de fs. 194 a 201 indicando que, la AGIT en su respuesta observa de manera errónea las facturas no aceptadas objeto de impugnación indicando que no se habría comprobado que la fecha de pago corresponda a la fecha de emisión de las mismas, aspecto que sí se ha demostrado fehacientemente y que existe confusión por parte de la entidad demandada al tratar de ampliar el fondo de la "litis" a este aspecto, puesto que ni en fase administrativa se puso en duda que las facturas observadas no hayan sido emitidas el mismo día de su pago, sino que el motivo de la observación a nuestra empresa fue que no se declararon en el periodo de la emisión del servicio, señalando expresamente en la Resolución impugnada que los usuarios de estos servicios, a los efectos de determinar el crédito fiscal, deberán considerar para su aplicación la fecha de emisión de las notas fiscales, aún en el caso que estas no hubiesen sido canceladas, por lo que la demanda se centra en establecer si la fecha en que se deben declarar las facturas es la fecha de pago e emisión de la factura o si es la fecha en que se realizó el servicio, aspecto de puro derecho que puede dilucidarse mediante el presente proceso contencioso administrativo, por todo esto al pretender la AGIT incorporar otros aspectos al proceso vulnera el debido proceso, los derechos a la defensa, doble instancia e igualdad jurídica, ya que sobre este extremo no se ha podido presentar defensa en vía administrativa; posteriormente el contribuyente pasa a citar Resoluciones de Recurso Jerárquico, Autos Supremos y Sentencias Constitucionales al respecto.

Finalmente indica que, independientemente de lo alegado acerca del fondo de la "litis", la AGIT ha señalado de manera incorrecta que su empresa no ha demostrado la fecha de pago de las facturas observadas, punto en el que el contribuyente vuelve a reiterar sus argumentos acerca de las impresiones de pago y el sello que refrenda la cancelación, y que las facturas observadas fueron emitidas en Puerto Suarez, lugar en el que no se imprime la fecha de pago, sino que solamente se procede a sellar la cancelación con la fecha correspondiente, aspectos confirmados por la certificación emitida por la CRE Ltda., en la cual se certifica que la fecha de pago consignada en el sello corresponde efectivamente a la fecha de impresión de la factura, aspectos con los que se prueba el extremo observado por la AGIT.

#### **I.4 Dúplica.**

La AGIT presenta dúplica mediante memorial cursante a fs. 206 y vta., por el cual manifiesta que el contribuyente, en su réplica, no hace más que reiterar los argumentos expuestos en su demanda por lo que no se pronuncia en absoluto sobre el contenido del memorial de contestación, omisión que entraña conformidad con los argumentos y la decisión de la autoridad demandada, y que por lo tanto no merece mayor pronunciamiento.

#### **I.5 Memorial del tercer interesado**

La Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, representada legalmente por su Gerente, Boris Walter López Ramos, mediante memorial cursante de fs. 259 a 266 vta., se apersona a la demanda contenciosa administrativa propugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1234/2012, bajo los mismos argumentos que le sirvieron para plantear su demanda contenciosa administrativa correspondiente al expediente 247/2013, el mismo que fue acumulado al expediente 220/2013, del cual se desarrolla el presente apartado, por lo que se expondrán sus antecedentes y fundamentos en el acápite correspondiente al expediente acumulado.

### **II. EXPEDIENTE 247/2013.**

#### **II.1 Contenido de la demanda.**

##### **II.1.1 Antecedentes de hecho de la demanda.**

La Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, representada legalmente por Enrique Martín Trujillo Velázquez, mediante memorial cursante de fs. 346 a 355 interpone demanda contencioso administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1234/2012 de 28 de diciembre y el Auto Motivado AGIT-RJ 0004/2012 de 21 de enero, que resuelve un Recurso de Rectificación y Aclaración planteado por el contribuyente, mismo que le fue notificado a la Administración Tributaria el 23 de enero de 2013, lo que le otorga plazo para plantear la presente demanda contencioso administrativa.

La Administración Tributaria señala que la mencionada Resolución Jerárquica revocó parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0284/2012 de 24 de agosto, dentro del recurso de alzada interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución Administrativa N° 21-00006-12 de 2 de mayo, por lo que al ser la Resolución Jerárquica lesiva a los intereses de dicha Administración plantea la presente demanda contencioso administrativa, ya que se revocó parcialmente la Resolución de Alzada y se dejó sin efecto la depuración del crédito fiscal por Bs. 39.071.- (treinta y nueve mil setenta y un 00/100 bolivianos), confirmando el reconocimiento del Mantenimiento de Valor (restituido y de arrastre) como sujetos a devolución impositiva por Bs. 1.871.481.- (un millón ochocientos setenta y un mil cuatrocientos ochenta y un 00/100 Bolivianos); asimismo, la depuración del crédito fiscal establecida por la instancia de alzada y la Administración Tributaria por Bs. 472.929.- (cuatrocientos setenta y dos mil novecientos veintinueve 00/100



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

bolivianos) por varias facturas; y por consiguiente se modificó la deuda tributaria establecida en la Resolución Administrativa emitida por el SIN de Bs. 4.908.191.- (cuatro millones novecientos ocho mil ciento noventa y un 00/100 Bolivianos), equivalentes a UFV's 2.803.543.- (dos millones ochocientos tres mil quinientos cuarenta y tres 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), a Bs. 943.701.- (novecientos cuarenta y tres mil setecientos un 00/100 Bolivianos), equivalentes a UFV's 39.039.- (treinta y nueve mil treinta y nueve 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), que incluyen importe indebidamente devuelto actualizado e intereses, importe que será reliquidado a la fecha de pago, de acuerdo al art. 47 de la Ley 2492 o Código Tributario Boliviano (CTB).

### **II.1.2. Fundamentos de la demanda.**

Expone que, mediante la verificación realizada sobre base cierta se comprobó que se habían solicitado valores CEDEIM's consignando en las declaraciones juradas presentadas por el Impuesto al Valor Agregado y los periodos fiscalizados, crédito fiscal emergente de facturas de compras que no cumplen con las normas establecidas para este efecto, infringiendo las disposiciones previstas por la Ley N° 1489, el DS 21530, Resoluciones Administrativas Nos. 05-0043-99 y 10-0032-04; acerca del mantenimiento de valor de los periodos observados señala que, para los periodos enero, febrero, agosto, octubre y noviembre de 2007, existe un mantenimiento de valor por arrastre de saldos lo que forma parte de lo solicitado por las SDI de dichos periodos, pero al haberse observado el crédito fiscal emergente de facturas que no cumplen con las normas establecidas, es que se encontró que el crédito fiscal resulta insuficiente para respaldar las SDI, existiendo un importe por crédito fiscal insuficiente de Bs. 1.871.481.- (un millón ochocientos setenta y un mil cuatrocientos ochenta y uno 00/100 Bolivianos). Agrega que las Órdenes de Verificación corresponden al periodo diciembre 2006 y los periodos enero a diciembre 2007 y que, sin embargo y erróneamente, se pretende restituir créditos fiscales de periodos abril, mayo y junio de 2005, los mismos que no corresponden a los periodos objetos de verificación impositiva, señalando también que en los periodos enero y agosto 2007 existiría un mantenimiento de valor por arrastre de saldos el cual formaría parte de lo solicitado en la SDI; por lo que, de la revisión de los antecedentes y papeles de trabajo adjuntos, se puede comprobar que el importe solicitado por el contribuyente cotejado con el importe vinculado a los periodos de febrero, octubre y noviembre de 2007, compensado con el impuesto para respaldar el impuesto determinado en el mercado interno, el crédito solicitado resulta insuficiente para respaldar el importe solicitado en cumplimiento de lo establecido por la RND N° 10-0021-05.

Respecto de las facturas observadas por ser declaradas en la fecha de pago y no en la fecha de emisión indica que, la normativa y procedimientos empleados en todo el proceso de depuración del crédito fiscal fueron los correctos y que el art. 4 inc. b) de la Ley 843 dispone que el hecho imponible se perfeccionará en el caso de prestación de servicios (entre otras), cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que finalice la ejecución o prestación o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior; es decir, que de acuerdo a la naturaleza de la actividad del contribuyente, la norma prevé el nacimiento del hecho imponible para

la emisión de la factura o nota fiscal; agrega que, para tal efecto la Administración Tributaria emitió la Resolución Administrativa N° 05-0039-99 de 13 de agosto, la cual reglamenta específicamente el tratamiento tributario respecto a las empresas y sociedades cooperativas de servicios públicos, disponiendo que el hecho imponible IVA, para dichas empresas o sociedades cooperativas se perfecciona en el momento de la finalización del servicio, hayan sido canceladas las facturas o no de conformidad al art. 7 del DS 21530, lo mismo señala para el consumidor, es decir, que se debe considerar la fecha de emisión de dichas facturas, aún en el caso que estas no hubieren sido canceladas, extremos confirmados por la Resoluciones Administrativas N° 05-0043-99 de 13 de agosto y N° 05.0039.99, y la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo; por todo ello el contribuyente debió considerar la fecha de emisión de la factura que representa la finalización del servicio por el periodo correspondiente y que deben de declararse en el periodo respectivo aunque no hubiesen sido canceladas, ya que este aspecto depende del sujeto pasivo, y que de lo contrario se dejaría al libre albedrío del contribuyente la fecha de perfeccionamiento del IVA.

Arguye que en el presente caso primero aconteció la finalización periódica de la prestación del servicio por lo que es la fecha de emisión de la factura o nota fiscal la que debió declarar el contribuyente, pues la normativa tributaria señalada es de su conocimiento y que en el momento de elaboración de los libros de compras y venta tiene la posibilidad de acceder a todas las notas fiscales mediante el pago de la misma, por tanto no corresponde la aseveración expuesta por el sujeto pasivo al exponer que existe una imposibilidad material de declarar la factura en el periodo que la normativa tributaria establece.

### **II.1.3. Petitorio.**

La Administración Tributaria solicita se declare probada la demanda contenciosa administrativa y se deje sin efecto legal la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1234/2012 de 26 de diciembre, confirmando en todos sus extremos la Resolución Administrativa N° 21-00006-12 de 2 de mayo.

### **II.2. De la contestación a la demanda.**

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 25 de octubre de 2013, que cursa de fs. 389 a 393, señalando que, no obstante que la Resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

De la verificación y compulsas de antecedentes se evidenció que, la Administración Tributaria emitió las Órdenes de Verificación Nos. 0008OVE0074, 0008OVE0312, 0008OVE0443, 0008OVE0559, 0008OVE0600, 0008OVE0601, 0008OVE0804 y 0008OVE0854 a GRAVETAL BOLIVIA S.A.- GRAVETAL, bajo la modalidad y alcance que se refiere a "Verificación Posterior CEDEIM" de los hechos, elementos e impuestos relacionados al Crédito Fiscal comprometido IVA y del Gravamen Arancelario (GA) de los periodos fiscales diciembre 2006 a diciembre 2007, dando como resultado la Resolución Administrativa N°





*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

21-00006-12, mediante la cual se resuelve que el contribuyente cuenta con un crédito fiscal insuficiente que alcanza Bs. 1.871.481.- (un millón ochocientos setenta y un mil cuatrocientos ochenta y un 00/100 Bolivianos).

### **II.2.1 Fundamentos de la contestación.**

Expresa que, los argumentos expuestos en la demanda son los mismos que el demandante presentó en su recurso jerárquico, sin añadir elementos que permitan dilucidar la controversia o que pongan de manifiesto la vulneración de derechos de la Administración Tributaria, señala que el contribuyente presentó 5 formularios de "Restitución de Crédito Comprometido", emitidos por la propia Administración Tributaria correspondientes a los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2005, octubre y noviembre de 2006; en cuyo documento además se evidenció que para los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2005, la Administración Tributaria además restituyó, por concepto de mantenimiento de valor, crédito fiscal para los periodos octubre y noviembre de 2006, haciendo todo esto un total de crédito fiscal restituido de Bs. 1.829.074.- (un millón ochocientos veintinueve mil setenta y cuatro 00/100 Bolivianos), aspecto que no fue tomado en cuenta por la Administración Tributaria al momento de hacer el cálculo y la verificación, consignando como crédito fiscal insuficiente el monto de Bs. 1.871.481.- (un millón ochocientos setenta y un mil cuatrocientos ochenta y un 00/100 Bolivianos).

Manifiesta que, los montos de crédito fiscal restituidos, conforme el art. 9 de la RND N° 10-0021-05, fueron declarados en los periodos fiscales en que se entregaron los CEDEIM's correspondientes, por lo que no existe crédito fiscal insuficiente, más al contrario, se tienen saldos para el siguiente mes a partir de enero de 2007 y que la Administración Tributaria tampoco consideró el saldo de los periodos anteriores en el periodo subsiguiente como "saldo del periodo anterior" y los importes de la restitución de crédito fiscal para los periodos de febrero, octubre y noviembre de 2007 expuestos en la casilla 97 del formulario 210; por todo esto correspondió dejar sin efecto el importe observado de Bs. 1.871.481.-, por los periodos fiscales enero, febrero, agosto, octubre y noviembre de 2007, como devolución indebida.

Respecto de la fecha de emisión de las facturas observadas por la Administración Tributaria, la AGIT expresó que de acuerdo a la Certificación emitida por la propia CRE Ltda., la fecha de pago es la fecha en la cual se imprimió la factura y se entregó al usuario, por lo que no se puede pretender que se declaren facturas o notas fiscales que no se encuentran en poder del contribuyente ni en periodos anteriores, por lo que sin perjuicio de lo establecido en las Resoluciones Administrativas Nos. 05-0039-99 y 05-0043-99, para el caso de autos la CRE Ltda. emite materialmente las facturas al momento del pago, aspecto que en varias de las facturas observadas se pudo corroborar por contar con una fecha de pago impresa, aparte de la fecha de emisión, por lo que en aplicación del art. 4 de la LPA, aplicable al presente caso por disposición del art. 74 del CTB y 201 de la Ley 3092, el principio de oficialidad previsto en el art. 200 de la misma ley y las RND N° 10-0032-07 y 10-0016-07; corresponde

considerar dichas facturas en su declaración al momento de su pago e impresión.

De la misma manera la AGIT expresa que, existieron varias facturas de la CRE Ltda. y la Cooperativa 6 de Octubre que no contaban con la fecha de pago impresa, contando solamente con el sello de cancelación, consignando solamente la fecha de emisión impresa, lo que no permitió a esta instancia jerárquica verificar que la factura fue emitida el mismo día del pago; por todo esto los argumentos de la Administración Tributaria no son evidentes, estando la Resolución Jerárquica dictada conforme la normativa aplicable al caso.

### **II.2.2 Petitorio.**

La autoridad demandada, al considerar que el argumento de la demanda no tiene asidero legal, solicitó se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

### **II.3 Réplica.**

La Gerencia GRACO del SIN, mediante memorial cursante de fs. 431 a 435, presenta replica a la contestación a la demanda, manifiesta que se puede observar que la AGIT mantiene plasmados los mismos argumentos establecidos en el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01234/2012 y que realiza un análisis erróneo, intentando confundir con interpretaciones poco objetivas respecto de la restitución del crédito fiscal comprometido de forma automática. Posteriormente la Administración pasa a reiterar los argumentos esgrimidos en su demanda contenciosa administrativa.

### **II.4 Dúplica.**

La AGIT, mediante memorial cursante de fs. 441 a 443, presenta dúplica, indicando que la Administración Tributaria en su réplica reitera los argumentos esgrimidos en la demanda, los cuales han sido completamente desvirtuados en la contestación sobre la base de los fundamentos de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1234/2012 de 28 de diciembre, no pronunciándose en absoluto sobre el memorial de contestación, omisión que entraña conformidad con los argumentos y la decisión asumida.

### **II.5 Memorial del tercero interesado.**

GRAVETAL BOLIVIA S.A., representada legalmente por Oldemar Cesar Wohlke y en calidad de tercer interesado, mediante memoriales cursantes de fs. 379 a 380 vta. y 418 a 420 vta., se apersona manifestando que, la demanda contenciosa administrativa planteada por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN fue presentada fuera del plazo fatal de 90 días que otorga el art. 780 del CPC, considerando que la suspensión señalada en el art. 213 del CTB respecto de la Rectificación y Aclaración de Resoluciones solamente suspende el plazo para la presentación el Recurso Jerárquico y no así para la demanda contenciosa administrativa, agregando que el art. 2 de la Ley 3092 dispone que con la Resolución Jerárquica queda agotada la vía administrativa, quedando expedita la vía judicial, por lo que para el



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 220/2013. Contencioso.- GRAVETAL BOLIVIA S.A.  
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

caso de autos debe empezar a computarse el plazo a partir del 7 de enero de 2013, fecha en que se notificó la Resolución Jerárquica impugnada, y que, en este sentido, el plazo feneció el 7 de abril de 2013, siendo que la Administración Tributaria presentó su demanda el 19 de abril de 2013; es decir, doce días después de fenecido el plazo fatal señalado, y que por todo lo mencionado se debe rechazar la referida demanda; agrega que en caso de no darse curso al rechazo se debe acumular el expediente correspondiente a dicha demanda al expediente correspondiente a la demanda contenciosa administrativa planteada por su empresa.

El pronunciamiento acerca de lo expuesto por la empresa contribuyente fue diferido al momento de dictar la presente resolución de acuerdo a los decretos cursantes a fs. 394 y 426, en lo que respecta al rechazo de la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Administración Tributaria, aspecto que será desarrollado en el apartado correspondiente a los Fundamentos Jurídicos de la presente Sentencia como un punto más de controversia.

### III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

1. El 26 de febrero de 2010, se notificó por cédula a GRAVETAL BOLIVIA S.A. con las Órdenes de Verificación CEDEIM Nos. 0008OVE0074, 0008OVE0312, 0000VE0443, 0008OVE0599, 0008OVE0600, 0008OVE0601, 0008OVE0804 y 0008OVE0854; el requerimiento de documentación F-4003 N° 105924, cuyo alcance corresponde al IVA de los periodos diciembre 2006 a diciembre 2007, bajo la modalidad de verificación CEDEIM posterior; asimismo se notificó, en la misma fecha, con nota de solicitud de información complementaria.
2. Después de la presentación de descargos y la tramitación del procedimiento de verificación correspondiente, GRAVETAL BOLIVIA S.A.- GRAVETAL fue notificada el 10 de mayo de 2012 con la Resolución Administrativa N° 21-00006-12 de 2 de mayo, la cual establece un importe por crédito fiscal indebidamente devuelto de UFV's 2.383.482.- (dos millones trescientos ochenta y tres mil cuatrocientos ochenta y dos 00/100 unidades de fomento a la vivienda), que con accesorios, intereses y actualización asciende a UFV's 2.803.543.- (dos millones ochocientos tres mil quinientos cuarenta y tres unidades de fomento a la vivienda), de los periodos fiscales diciembre 2006 a diciembre 2007.
3. La empresa contribuyente interpuso Recurso de Alzada contra la Resolución Administrativa N° 21-00006-12 de 2 de mayo, mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0284/2012 de 24 de agosto que resuelve revocar parcialmente la resolución impugnada, dando la razón a la empresa respecto del mantenimiento de valor actualizado y su restitución; posteriormente el sujeto pasivo recurre la Resolución de Alzada planteando Recurso Jerárquico, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1234/2012 de 28 de diciembre, a lo que igualmente presento Recurso se Rectificación y Aclaración, emitiéndose el Auto Motivado AGIT-RJ 0004/2013 de 21 de enero, la Resolución Jerárquica

mencionada resuelve revocar parcialmente en lo que respecta a las facturas que contienen fecha impresa de pago y sello, las cuales fueron observadas y depuradas por la Administración Tributaria, determinando una deuda tributaria de UFV's 539.039 (quinientos treinta y nueve mil treinta y nueve 00/100 unidades de fomento a la vivienda).

#### **IV. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.**

La problemática legal sujeta a resolución del presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos de controversia: **1)** Si las facturas por la prestación de servicios básicos deben ser declaradas en la fecha de su emisión o en la fecha de su pago o cancelación para efectos de crédito fiscal; **2)** Si la presentación del Recurso de Rectificación y Aclaración contra una Resolución Jerárquica suspende el plazo para la interposición de la demanda contencioso administrativa; y, **3)** Si el mantenimiento de valor del crédito fiscal acumulado debe ser considerado como parte de devolución impositiva.

##### **IV.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.**

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

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el art. 6 de la Ley 620.

##### **IV.2. Sobre la declaración de facturas por la prestación de servicios básicos.**



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Con relación a la prestación de los servicios básicos de naturaleza permanente e ininterrumpida, como es el de provisión de energía eléctrica, se estableció que el hecho generador por este servicio no se perfecciona en el momento de la lectura del medidor ni a tiempo del pago por el servicio, sino en la fecha de emisión de la respectiva factura; criterio que se desprende de lo estimado por el art. 4 inc. b) de la Ley 843, en cuyo texto dispone que el hecho imponible se afinará en el caso de la prestación de servicios (entre otras), cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que finalice la ejecución o prestación o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior.

Consecuentemente, **los usuarios de estos servicios, a los efectos de determinar el crédito fiscal, deberán considerar para su aplicación, la fecha de emisión de dichas notas fiscales, aún en el caso que estas no hubiesen sido canceladas**, extremo que se desprende de lo establecido en la RND 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, que en su art. 43, relativo al nuevo sistema de facturación, prevé que conforme a lo previsto por la Ley Tributaria y como regla general, los créditos fiscales contenidos en las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes serán imputados en el periodo fiscal al que corresponda la fecha de emisión del documento.

Concordante con dicha normativa, el art. 41 inc. f) de la RA 05-0043-99 dispone que las entidades de servicios básicos son aquellas que prestan servicios de energía eléctrica, agua potable, comunicación y saneamiento básico, las mismas que deben sujetarse a lo determinado en sentido de que el hecho imponible del IVA, se perfecciona en el momento de la finalización periódica del servicio, debiéndose considerar para la determinación del débito fiscal, correspondiente, la totalidad de las Notas Fiscales emitidas en el periodo gravable que se liquida, hayan sido éstas, canceladas o no; aclarando que lo dispuesto y regulado por las disposiciones legales y las Resoluciones Normativas de Directorio son de observación y cumplimiento obligatorio para todas las personas jurídicas y naturales alcanzadas, no pudiéndose justificar su incumplimiento con base en prácticas, estipulaciones, convenios y contratos entre particulares, así como con el Estado, contrarias a las leyes tributarias, siendo inoponibles tales circunstancias al cumplimiento de las obligaciones tributarias, tal y como lo disponen los arts. 14 y 15 del CTB; **sin embargo, al existir una empresa de prestación de servicios públicos optando por prácticas confusas al momento de emitir las notas fiscales o facturas correspondientes en claro perjuicio de los contribuyentes, debe el Servicio de Impuestos Nacionales realizar las fiscalizaciones y verificaciones correspondientes a fin de regularizar el cumplimiento de los deberes y las obligaciones tributarias.**

Aplicando la normativa glosada al caso concreto se tiene que, las facturas emitidas a favor de GRAVETAL BOLIVIA S.A.- GRAVETAL por la CRE Ltda., que fueron declaradas válidas en instancia de jerárquica, revocando la depuración realizada por la Administración Tributaria, no son válidas en apego al control de legalidad y que deben ser depuradas y no contar como válidas para la otorgación del crédito fiscal al no haber sido declaradas al momento de su emisión, por lo tanto respecto de este punto se da la razón

a lo alegado por la Administración Tributaria y se desestima lo expuesto por la empresa contribuyente.

#### **IV.3. Sobre la suspensión del plazo para interponer la demanda contencioso administrativa por la presentación de un Recurso de Rectificación y Aclaración.**

El recurso de Rectificación y Aclaración se encuentra establecido en el art. 213 del CTB, el mismo debe ser solicitado en el plazo fatal de cinco días a partir de la notificación de la Resolución que resuelve el recurso, siendo un medio para pedir la corrección de cualquier error material, la aclaración de algún concepto oscuro sin alterar lo sustancial o que supla cualquier omisión en que se hubiera incurrido sobre alguna de las pretensiones, el mismo debe ser resuelto dentro de los cinco días siguientes de su presentación, además se establece que la solicitud interrumpirá el plazo para la presentación del Recurso Jerárquico hasta la fecha de notificación con el auto correspondiente, pero el Código Tributario Boliviano, no hace referencia a interrupción de plazo alguno respecto al proceso contencioso administrativo, pues esta norma no tiene por objeto y alcance regular tal extremo, lo que sí se puede rescatar es que la norma da la posibilidad de plantear un Recurso de Rectificación y Aclaración contra una Resolución Jerárquica pero no establece efectos para el caso de la interposición de otro recurso, por ello en respeto al principio de legalidad y considerando un vacío normativo en la norma especial, que para el caso es el CTB y el DS 27350, es que de acuerdo al art. 74.1 de la Ley 2492, a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA) y demás normas en materia administrativa, por ello es que se rescata el art. 36.III del DS 27113 de 23 de julio de 2003, que reglamenta la Ley 2341, el cual dispone que: *“La solicitud de aclaración interrumpirá el plazo para la interposición de los recursos administrativos y de la acción contencioso administrativa”*, debiéndose entender que la misma interrupción es hasta la notificación con el Auto correspondiente.

Por lo anteriormente expuesto se entiende que lo alegado por la empresa contribuyente GRAVETAL BOLIVIA S.A.- GRAVETAL acerca de la extemporaneidad de la interposición de la demanda contenciosa administrativa por parte de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN no corresponde, habiéndose planteado la referida demanda dentro del plazo de Ley de acuerdo al art. 778 del CPC, computable a partir de la notificación con el Auto Motivado AGIT-RJ 0004/2013 de 21 de enero, es decir a partir del 23 de enero de 2013.

#### **IV.4. El mantenimiento de valor del crédito fiscal acumulado como parte de devolución impositiva**

En primer lugar es necesario señalar lo establecido en el primer párrafo del art. 81 de la Ley 2492: *“Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad...”*, en este sentido el sistema probatorio adoptado en materia tributaria es el sistema libre o de sana crítica, en contraposición del sistema probatorio tasado, mediante el cual se determina la forma de valoración de los medios probatorios del proceso,



Estado Plurinacional de Bolivia

*Órgano Judicial*

en este sentido como instancia de control de legalidad no tenemos criterios legales establecidos en la norma para determinar si en sede administrativa se valoró legalmente la prueba, puesto que el sistema de valoración es libre y de acuerdo a la sana crítica, es así que este Tribunal solamente podría pronunciarse acerca de criterios de admisibilidad de los elementos probatorios y su consideración respecto a los requisitos contenidos en el propio art. 81 de la Ley antes mencionada, salvo que sea evidente una vulneración de los principios básicos de la lógica y la razón común, situación ante la cual se estaría vulnerando el principio de debido proceso, en sus reglas de motivación y fundamentación de la Resolución Administrativa de acuerdo al art. 211 de la ley 2492.

En lo que respecta a la consideración y valoración de los formularios de "Restitución de Crédito Comprometido" emitidos por la propia Administración Tributaria, así como el mantenimiento del valor del crédito fiscal comprometido; por lo que solamente se puede hacer referencia al art. 9 de la RND 10-0021-05, en mérito al cual estos montos deben ser declarados en los periodos fiscales en que se entregaron los títulos valores denominados CEDEIM, tal y como ocurrió en el caso de autos; entonces el cálculo en los papeles de trabajo considerando la valoración de la prueba realizada por la AGIT se ajusta a derecho, no evidenciándose aspectos de interpretación y control de legalidad comprometidos al momento de realizarse la revisión de la verificación realizada; ya que no se puede pretender que este Tribunal valore prueba documental como una nueva etapa de impugnación recursiva en sede administrativa, sin tomar en cuenta que, tal como se explicó precedentemente, este mecanismo de impugnación es de puro derecho, sustanciado en única instancia y tiene como objetivo realizar el control de legalidad sobre los actos ejecutados por la autoridad administrativa demanda; por este motivo se desestima lo alegado por la Administración Tributaria acerca de este punto de controversia.

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

**1° IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa interpuesta por GRAVETAL BOLIVIA S.A.- GRAVETAL.

**2° PROBADA en parte** la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, respecto a la revocación de la depuración del crédito fiscal resuelta por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1234/2012 de 28 de diciembre, correspondiente a las facturas emitidas por la CRE Ltda. en favor de GRAVETAL BOLIVIA S.A.- GRAVETAL.; y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0284/2012 de 24 de agosto, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz.

No suscriben la Magistrada Rita Susana Durán, el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

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

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

  
Pastor Segundo Mamani Villca  
**PRESIDENTE**

  
Remulo Calle Mamani  
**MAGISTRADO**

  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

  
Mafitza Santura Juaniquina  
**MAGISTRADA**

  
Fidel Marcos Tordeya Rivas  
**MAGISTRADO**

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

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA**

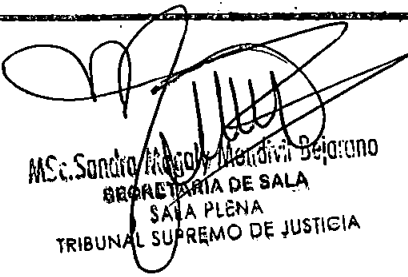
GESTIÓN: .....2017.....

SENTENCIA N° ...15... FECHA 12 de enero...

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2017.....

Dra. Rosa S. Novac Dutch  
Dr. Jorge I. von Borries Méndez

VOTO DISIDENTE: .....

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