



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

20-07-16

70:30

SALA PLENA

SENTENCIA: 52/2016.
FECHA: Sucre, 15 de febrero de 2016.
EXPEDIENTE N°: 558/2011.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Sociedad Maderera Boliviana ETIENNE S.A. (MABET) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Fidel Marcos Tordoya Rivas.

La demanda contencioso administrativa de fs. 63 a 70, a través de la cual, la Sociedad Maderera Boliviana Etienne S.A., "MABET", representada por Eduardo Luján Melazzini, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0426/2011 emitida el 11 de julio de 2011 pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs- 124 a 127 vta., réplica de fs. 132 a 134 vta.; dúplica de fs. 140 y vlta., decreto de fs. 142, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Sociedad Maderera demandante señala que mediante notificación de Inicio de Verificación Externa signadas con los números 29029OVE00025, 2909OVE00027, 2909OVE00028 y 2909OVE00029, todas de 27 de abril de 2009, la Gerencia Graco La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, procedió a la revisión de la documentación que respalda la correcta devolución de los Certificados de Devolución Impositiva CEDEIM a MABET S.A. de los periodos fiscales de mayo, junio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2006, con referencia a las solicitudes de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM). Producto de la verificación, el SIN emitió la Resolución Administrativa N° 21-0010-2010 de 7 de julio de 2010 en la que estableció que MABET S.A. se benefició con un crédito **indebidamente devuelto** recayendo su conducta preliminarmente en la configuración prevista por el art. 165 de la Ley No 2492 como **contravención de omisión de pago** y se consideró la existencia de un **Tributo Omitido**, determinándose un monto indebidamente devuelto de 248.849 UFV equivalentes a Bs. 383.833,- monto que correspondía al impuesto indebidamente devuelto mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito comprometido (restitución automática) por el impuesto al valor agregado IVA por los periodos mencionados.

MABET S.A., impugnó la Resolución Administrativa 21-0010-2010 de 7 de julio de 2010 mediante el recurso de alzada, instancia que confirmó aquel acto administrativo, por lo que deducido el recurso jerárquico, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, resolvió anular la Resolución de su inferior con reposición de la misma hasta el vicio más antiguo, habida cuenta que en alzada no se consideró toda la documentación presentada

por MABET S.A. y en la que sustentaba el recurso de alzada, por lo que conminó a un nuevo pronunciamiento de resolución que resuelva este recurso.

Pronunciada la nueva resolución del recurso de alzada, el 25 de abril de 2011, se resolvió confirmar la Resolución Administrativa de GRACO La Paz de 7 de julio de 2010, por lo que, una vez deducido el recurso jerárquico, la autoridad demandada confirmó también la resolución de la ARIT-La Paz, la Resolución Administrativa del SIN y el importe indebidamente devuelto.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1.- Señaló que MABET solicitó la restitución de créditos fiscales al amparo de los arts. 12 y 13 de la Ley de Exportaciones N° 1489 (modificada por la Ley 1963), concordante con los arts. 11 de la Ley 843 y 24 del D.S. 25465, referidos a la posibilidad que tienen los exportadores para computar contra el impuesto que adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto al valor agregado contenido en sus costos y gastos por sus operaciones o las compras que realicen en el mercado interno.

2.- Indicó que el SIN observó el crédito apropiado por el demandante según fue determinado en el código 404 del formulario 210 donde los exportadores deben especificar las compras vinculadas directamente a exportaciones, estas observaciones tienen incidencia directa con el código 459 donde se consigna el total de compras con destino a exportaciones, por lo que al existir observaciones en el crédito del código 404, el importe del código 459 se ve también disminuido. Que sin perjuicio de las observaciones del SIN en los códigos anteriores, no se llegó a modificar el código 767 en el que se establece el crédito fiscal comprometido en el periodo, es decir aquel crédito cuya devolución se solicitará a la Administración Tributaria que no puede ser utilizado para su compensación con débitos fiscales que correspondan a periodos posteriores al solicitado y al no existir modificación alguna, MABET no obtuvo ningún beneficio adicional en la devolución de CEDEIMs, por lo que no se podría aplicar la multa pretendida por el SIN por omisión de pago por la inexistencia de una deuda tributaria.

3.- Puntualizó el hecho de que el SIN únicamente emitió la Resolución Administrativa en razón y con base en que MABET habría supuestamente obtenido una devolución indebida de montos como consecuencia de las solicitudes y la obtención de CEDEIMs efectuada -textual-, decisión que fue confirmada por la ARIT La Paz que fundó su decisión en el art. 128 de la Ley N° 2492, y el numeral 2) del art. 7 de la RND 10-00105 de 3 de agosto de 2005, referido el primero a la resolución que debe emitir la Administración Tributaria consignando el monto indebidamente devuelto cuando comprueba que tal devolución efectivamente fue indebida o se originó en documentos falsos y el segundo a la restitución del crédito debidamente actualizado para uso exclusivo de operaciones del mercado interno, cuando mediante verificación previa a la emisión de los CEDEIMs se determine que el exportador solicitó aquella devolución que corresponde ser utilizada en el mercado interno y siempre y cuando la diferencia observada no hubiera sido objeto de impugnación. Añade que la decisión de la ARIT-La Paz concluye que MABET habría supuestamente obtenido



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 558/2011. Contencioso Administrativo.- Sociedad Maderera Boliviana ETIENNE S.A. (MABET) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

una devolución indebida de valores como efecto del procedimiento de solicitud de restitución de créditos fiscales. Esta decisión -agrega el demandante- también fue confirmada en Recurso Jerárquico, especificando la Autoridad General de Impugnación Tributaria que *"En cuanto al importe de Bs. 182.791, dicho crédito corresponde a compras destinadas a mercado interno, de lo que se colige que su devolución también fue incorrecta, habiéndose beneficiado el sujeto pasivo con una devolución que no le correspondía"*.

Acusó de equivocada la concepción de la instancia jerárquica, cuando la AGIT colige que MABET habría incumplido con numeral 2) del art. 7 de la RND 10-0021-05, señalando que se habría devuelto indebidamente un crédito fiscal que correspondía ser utilizado en el mercado interno, es decir que para la autoridad demandada el hecho de que se hayan consignado créditos fiscales internos a efectos de la solicitud de devolución de valores de exportación, implicaría automáticamente la restitución indebida de montos a los exportadores, pese a que, esta indebida apropiación de créditos no significó un mayor beneficio para MABET.

4.- Realizando una serie de consideraciones sobre los fundamentos de la Resolución AGIT-RJ 0426/2011 de 11 de julio de 2001, concluye que si bien pudieron existir diferencias en la consideración del crédito fiscal IVA para exportación entre MABET y el SIN, el crédito fiscal comprometido para MABET en cada periodo para la solicitud de devolución, no sufrió modificación o alteración alguna y, por ende MABET no obtuvo un beneficio adicional, es decir que el crédito fiscal comprometido a efectos de la solicitud de CEDEIMs no varió incluso después de las observaciones del SIN, por lo que a la luz del principio de legalidad y según lo establecido en el art. 165 del Código Tributario y 42 del D.S. 27310, puede colegirse que la multa por omisión de pago debe necesariamente ser calculada en base al monto de la deuda tributaria, deuda que según el demandante era inexistente.

5.- En relación a los principios previos y necesarios que rigen la actividad administrativa, puntualizó que éstos fueron inobservados por la Autoridad General de Impugnación Tributaria a momento de emitir la Resolución del Recurso Jerárquico con una decisión violatoria del art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo que trasgrede el principio de legalidad, invocando al efecto los arts. 232 de la Constitución Política del Estado, 71 y 72 de la ley de Procedimiento Administrativo, afirmando en resumen que las sanciones administrativas solamente podrán ser impuestas cuando éstas hayan sido previstas por norma expresa y que el Código Tributario y las demás normas tributarias vigentes no establecen en ningún caso presunciones legales referentes a la existencia del tributo omitido debiendo la deuda tributaria ser real y efectiva para poder aplicar la sanción por omisión de pago. Señaló también que la AGIT transgredió el principio de tipicidad que a su vez se constituye en una manifestación del principio de legalidad concluyendo que solamente se podrá imponer aquellas sanciones administrativas expresamente establecidas en las leyes y disposiciones reglamentarias, constituyendo este principio la precisa definición de la conducta que la ley considere como falta, comprensión dentro de la cual debe ser analizado el art. 165 del Código Tributario. Reiterando que MABET no obtuvo mayores beneficios como equivocadamente señaló el

SIN, afirmó también que la AGIT transgredió el principio de jerarquía normativa indicando que la Administración Pública debe aplicar la Constitución con preferencia a las leyes y estas con preferencia a decretos y resoluciones y que la AGIT de forma extraña e incomprensible otorga mayor validez legal a resoluciones administrativas emitidas por el poder ejecutivo, siendo que el crédito fiscal no compensado podrá ser recuperado librándose únicamente la forma y modalidades de dicha devolución al poder ejecutivo, tal como señala el segundo párrafo del art. 11 de la Ley 843 u 13 de la Ley 1489. Finalmente manifestó que una mala asignación de créditos no puede dejar sin efecto una devolución de créditos a favor del demandante, máxime si dicha devolución no excedió del monto que le correspondía.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se declare sin efecto legal alguno la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0426/2011 de 11 de julio, y en consecuencia, se deje también sin efecto la Resolución Administrativa N° 21-0010-2010 de 7 de julio de 2010 emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 8 de mayo de 2012, que cursa de fs. 124 a 127 vlt., señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que la Administración Tributaria evidenció que en el Formulario 1137, el demandante solicitó la devolución del IVA y del GA en la modalidad Boleta de Garantía, por lo que el sujeto pasivo recibió los valores por el total del monto solicitado para el IVA de Bs. 3.086,675 y Bs. 1.163.176 por el GA (Gasto Arancelario Consolidado) antes de que la Administración Tributaria pudiera realizar cualquier verificación, en cuyo efecto entregó las respectivas Boletas de Garantía por el 100% del monto correspondiente solicitado para cada uno de los periodos comprendidos entre mayo y diciembre de 2006, conforme se evidencia en los acuses de entrega de CEDEIMs, constando que el monto devuelto es igual al solicitado, situación que se halla registrada en el Formulario 210.

Apuntó que la Administración Tributaria procedió a la verificación de la validez del crédito fiscal, observando el importe por diferencias en el Formulario 210 del periodo fiscal septiembre 2006, observando el importe que consta en las facturas de transporte de madera con destino a ventas en el mercado interno, por no encontrarse vinculado a la actividad exportadora, así como el importe por recibos de alquiler de bienes inmuebles sin el contrato de respaldo, determinando en consecuencia el importe de Bs. 205.336 como importe indebidamente devuelto, por lo que notificó al demandante con la Resolución Administrativa de Devolución Indevida en la que se estableció una deuda tributaria de 248.849 UFV equivalentes a Bs. 383.833 que comprende el impuesto indebidamente



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 558/2011. Contencioso Administrativo.- Sociedad Maderera Boliviana ETIENNE S.A. (MABET) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

devuelto, mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito comprometido (restitución automática) correspondiente a los periodos mayo a noviembre de 2006, recalcando que aquel importe observado no surge por importes que puedan ser reasignados, sino que el monto determinado como indebidamente devuelto de Bs. 205.336 tiene su origen en: **a) la restitución del crédito fiscal comprometido** que contraviene el art. 9 de la RND 10-0021-05 por Bs. 14.886, que correspondía sea declarado en octubre de 2006 y que no tiene incidencia sobre las compras vinculadas directamente a las exportaciones, pero que al haber sido considerado como parte del saldo del crédito fiscal de exportación neto, luego de compensar el impuesto determinado en el mercado interno, su depuración tiene incidencia directa en el monto devuelto en el periodo septiembre 2006, habiendo recibido valores en un importe mayor al crédito disponible para ser comprometido.; **b) la depuración del crédito fiscal emergente de facturas de transporte con destino a ventas en mercado interno** por Bs. 182.791 siendo equivocado el criterio del demandante cuando considera que al reducirse las compras del Cod 404, tiene incidencia en el Cod 459, pero no llega a modificar el Cod 767 que contiene el crédito fiscal comprometido, pues, según el art. 7 numeral 2) de la RND 10-0021-05, la restitución automática a través de la emisión del Reporte de Restitución de Crédito Fiscal procede cuando la Administración Tributaria mediante verificación posterior a la emisión de los CEDEIN determina que se ha producido la devolución indebida de un crédito fiscal que debía ser utilizado en el mercado interno; **c) la depuración de recibos de alquiler sin el contrato de respaldo** por Bs. 7.658, situación que no permite la vinculación con la actividad exportadora, incumpliendo con el art. 8 inc. a) de la Ley 843, no pudiendo formar parte del crédito computable.

En relación a que la AGIT habría inobservado el Principio de Legalidad, señaló que el sujeto pasivo obtuvo indebidamente valores fiscales en una cuantía superior a la que le correspondía, correspondiéndole reintegrar el mantenimiento de valor que le fue restituido automáticamente, adecuándose esta situación a lo previsto por el art. 128 de la Ley 2492. También se indica en la respuesta que no corresponde pronunciarse sobre la supuesta trasgresión de la AGIT al Principio de Jerarquía Normativa, en virtud a que este tema no fue reclamado a momento de plantearse el Recurso Jerárquico, siendo un elemento nuevo que pretende el demandante introducir en el presente proceso.

Concluyó que la presente causa incoada por la Sociedad Maderera Etienne S.A., carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión de derechos que se hubieren causado con la Resolución del Recurso Jerárquico, erróneamente impugnada.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

En cuanto a los antecedentes acontecidos en sede administrativa se tiene:

1.- Los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso acreditan que el hecho que dio lugar a la actuación de la Administración Tributaria y a los recursos de impugnación fueron las solicitudes de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM) por las Declaraciones Únicas de Devolución Impositiva a las Exportaciones efectuada por el contribuyente MADERERA BOLIVIANA ETIENNE S.A. MABET S.A., en relación al Impuesto al Valor Agregado IVA de los periodos fiscales mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2006, por un importe total de Bs. 3.089.675..

2.- La Administración Tributaria emitió la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0010-2010 de 7 de julio de 2010, resultado de las Órdenes de Verificación Externa Nos 2909OVE00025, 2909OVE00026, 2909OVE00027, 2909OVE00028 y 2909OVE00029, todas fechadas en 27 de abril de 2009, cuyo objetivo era verificar la documentación contable de respaldo para la solicitud de los CEDEIMs, cumpliendo al efecto con varias tareas propias de la Administración Tributaria, entre ellas la verificación de los Formularios F-210 IVA a efecto de comprobar que el crédito fiscal solicitado para la devolución no supere el crédito acumulado, estableciendo como importe indebidamente devuelto el monto de UFVs 248.849 equivalentes a Bs. 383.833, monto que comprende el impuesto indebidamente devuelto, mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito comprometido (restitución automática), conminado al contribuyente, actual demandante a efectuar el pago del monto señalado, además se instruyó el inicio del procedimiento sancionador emergente de la obtención indebida de valores fiscales por el importe de 176.661 UFVs, equivalentes a Bs. 269.401 por concepto de sanción por el IVA indebidamente devuelto en los periodos fiscales antes indicados, por encontrarse su conducta prevista por el art. 165 del Código Tributario como contravención de "Omisión de Pago", sancionada con el 100% de monto calculado para la deuda tributaria (fs. 33 a 38 del anexo).

3.- El demandante planteó el recurso de alzada en los términos del memorial que discurre de fs. 62 a 69 vlt., del Anexo, fundando su recurso sobre todo en la afirmación en sentido de que MABET S.A. no obtuvo en ningún momento ninguna devolución indebida de montos como erróneamente afirma el SIN, ni ningún beneficio adicional, esgrimiendo a su favor los arts. 12 de la Ley de Exportaciones, 11 de la Ley 843, 3 y 24 del D.S. 25644, 165 de la Ley 2492 entre otros, referidos los primeros al derecho de los exportadores para recuperar el crédito fiscal no compensado y el último a la contravención de omisión de pago en la que *-a decir del demandante-* no incurrió.

4.- El 1° de noviembre de 2010, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0454/2010 confirmando la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0010-2010 de 7 de julio.

5.- La Sociedad Maderera, hoy demandante interpuso el recurso jerárquico de fs. 113 a 115 vta. del anexo, que fue conocido y resuelto por la AGIT, que pronunció la resolución AGIT-RJ 0048/2011 de 24 de enero de 2011, por la que resolvió anular la resolución de la ARIT La Paz, porque ella no se pronunció sobre toda la documentación que sustentó el recurso de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 558/2011. Contencioso Administrativo.- Sociedad Maderera Boliviana ETIENNE S.A. (MABET) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

alzada conforme determina el inc. c) del art. 212-I de la Ley 3092, a cuya consecuencia la autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz pronunció nueva resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0221/2011 de 25 de abril confirmando la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0010-2010 de 7 de julio, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Sociedad Maderera Boliviana Etienne S.A., y manteniendo firme y subsistente el importe de Bs., 205.336 por concepto de IVA indebidamente devuelto más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito fiscal comprometido (restitución automática) correspondiente a los periodos de mayo a noviembre de 2006 (fs. 169 a 174).

6.- MABET S.A., interpuso recurso jerárquico impugnando la resolución de alzada conforme consta a fs. 177 a 182 vlta. del anexo, recurso que fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quién el 11 de julio de 2011, pronunció la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0426/2011 ahora impugnada en el presente proceso, determinando confirmar la resolución del recurso de alzada y en consecuencia mantener firme y subsistente la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0010-2010 de 7 de julio que estableció el importe de 248.849 UFV equivalente a Bs. 383.833 por concepto de tributo indebidamente devuelto, conforme el inciso b) del art. 212-1 de la Ley 3092 (Título V del CTB), (fs. 275-297 del Anexo).

7.- Dicho acto administrativo tributario dio origen al proceso contencioso administrativo, materia de autos.

8.- En el curso del trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Código de Procedimiento Civil. Presentadas la réplica de fs. 132 a 134 vlta. y la dúplica de fs. 140 y vta., en la que ambas partes ratificaron sus argumentos, se decretó autos para sentencia a fs. 142.

IV.- DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

En autos, la empresa demandante afirma que no obtuvo una devolución indebida o en demasía de valores que correspondían ser utilizados en el mercado interno, como efecto del procedimiento de solicitud de restitución de créditos fiscales, modalidad CEDEIM, no existiendo por ello ningún tributo omitido, por lo que tampoco corresponde tipificar su conducta como "omisión de pago" ni el establecimiento de multa alguna.

Que la Autoridad General de Impugnación Tributaria a momento de emitir la Resolución que resuelve el recurso jerárquico transgredió los principios de legalidad, y el Principio de Jerarquía Normativa.

Estos dos aspectos constituirían el objeto de la litis sobre los que ha de pronunciarse el Tribunal Supremo de Justicia, estableciéndose al efecto que:

V.- ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

V.1.- Sobre la existencia o inexistencia de devolución indebida o en demasía de valores, producto de la solicitud de restitución de créditos fiscales.

En principio se tiene que la Empresa demandante solicitó la restitución de créditos fiscales, invocando al efecto los arts. 12 y 13 de la Ley de Exportaciones N° 1489 de 16 de abril de 1993, modificado por el art. 1 de la Ley 1963 que señalan: art. 12 *"En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de Impuestos Internos, al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados la actividad exportadora"*. Por su parte el art. 13 de la norma aludida expresa: *"Con el objeto de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en el costo de las mercancías exportadas. La forma y las modalidades de dicha devolución serán reglamentadas por el Poder Ejecutivo sobre la base de lo previsto en el último párrafo del art. 11 de la Ley 843"*. El art. 11 de la Ley 843 establece: *"Las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen (...)"*.

De las disposiciones legales glosadas precedentemente se concluye que, para hacer posible aquella devolución es menester cumplir con tres requisitos a saber: **a)** que los costos y gastos estén necesariamente vinculados a la actividad exportadora, **b)** que el impuesto al valor agregado IVA pagado se encuentre incorporado en el costo de las mercancías exportadas **c)** que las compras o insumos efectuados en el mercado interno estén destinadas a operaciones de exportación. Destacándose la existencia de un elemento común entre estos tres requisitos que es la vinculación del IVA con la actividad exportadora.

En el caso de análisis, el demandante presentó solicitud de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM) por las Declaraciones Únicas de Devolución Impositiva a las Exportaciones, a cuyo fin adjuntó los Formularios F-210 IVA exportadores por los periodos mayo - diciembre de 2006, (fs. 39-44 del Anexo) que fueron observados por el SIN en los códigos 404 referidos a "compras vinculadas directamente a exportaciones", 459 "total compras con destino a exportaciones", observaciones que a decir del demandante no tuvieron ninguna incidencia sobre el código 767 referido a "crédito fiscal comprometido en el periodo", es decir, que, como no existió ninguna modificación en este código (767), pese a las observaciones del SIN, el demandante considera que no existió ningún monto por observar ni se obtuvo ningún beneficio adicional.

Al respecto se tiene que el SIN observó los siguientes conceptos: **1.** Facturas de transporte de madera con destino a venta en mercado interno no vinculadas a la actividad exportadora (Bs. 182.791), **2.** Recibos de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 558/2011. Contencioso Administrativo.- Sociedad Maderera Boliviana ETIENNE S.A. (MABET) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

alquiler de bienes inmuebles sin el contrato de respaldo (Bs. 7.658), 3.- Verificación del Formulario 210 IVA (Bs. 14.886).

En el primer caso, el SIN estableció que la documentación contable referida a este rubro se halla destinada a la empresa DEKMA S.A., identificada con el NIT 123921020, diferente a la empresa demandante y que, no obstante de ello MABET S.A., utilizó para la solicitud de los CEDEIMs, insertando tales datos en el Formulario 1133 cual si se tratase de una actividad vinculada a la exportación., transgrediendo el art. 2 de la Ley 1963 de 23 de Marzo de 1999 que modifica el art. 13 de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993, disponiendo que el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado **en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora.** Consecuentemente, cuando el demandante presenta facturas cuyo destinatario es una persona jurídica diferente a la solicitante, mal puede pretender una devolución del crédito fiscal cuando la documentación con la que se pretende hacer valer ese derecho no corresponde a la Sociedad Maderera demandante, transgrediendo la normativa citada.

En el caso de alquileres de bienes inmuebles, el SIN, ante la falta del correspondiente contrato de alquiler, no pudo establecer la vinculación entre el pago de tales alquileres con la actividad exportadora, pese a que tal documentación fue requerida conforme consta en las órdenes de verificación externa del SIN, incumplimiento del contribuyente que recae dentro las previsiones de los incisos 4, 5 y 6 del art. 70 de la Ley 2492, referidos a *la obligación que tiene el contribuyente a respaldar las actividades y operaciones gravadas, demostrar la procedencia de los créditos fiscales a los que creyere tener derecho y facilitar la tarea de control de los personeros del SIN.*

Para el caso de los Formularios 210 IVA., el contribuyente declaró la restitución del crédito comprometido en el periodo septiembre 2006 recién el 16 de octubre de 2006 conforme consta en el formulario de fs. 44 del anexo, contraviniendo lo establecido por el art. 9 de la RND 10-0021-05 que señala: "Para los casos dispuestos en el art. 6 de la presente resolución, los exportadores **deberán declarar el monto restituido en el periodo fiscal en que se produzca la emisión del reporte de restitución de crédito fiscal,** por su parte, para lo casos dispuestos en el art. 7 de la presente resolución, **corresponderá declarar el monto restituido en el periodo fiscal en que se entregaron los títulos valores CEDEIM (...)**" (negrillas y sub rayado han sido añadidos). Esta Resolución Normativa de Directorio, del SIN conlleva entonces la obligatoriedad para el contribuyente que solicite el CEDEIM de declarar el monto restituido en el mismo periodo fiscal en que se produjo la emisión del reporte de restitución del crédito fiscal y/o en el periodo fiscal en que se entregaron los Certificados y no como ocurrió en el caso de autos, en el que el contribuyente declaró la restitución del crédito comprometido en el periodo septiembre 2006 en el mes de octubre del mismo año conforme ya se hizo notar líneas precedentes y consta a fs. 44 del anexo.

Se concluye entonces que, cuando GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales pronuncia la Resolución Administrativa de

Devolución Indebida N° 21-0010-2010 de 7 de julio de 2010, lo hizo previo análisis de las circunstancias de solicitud de CEDEIMs del contribuyente ahora demandante siendo evidentes las transgresiones de éste a las normas citadas y que sirven de base para la determinación a la que arribe el Tribunal Supremo de Justicia.

V.2.- Sobre la aplicación de la sanción por Omisión de Pago.

El demandante considera que al no haber recibido un crédito fiscal indebido en la forma de CEDEIM, no se configura el tributo omitido y toda vez que la deuda no existe, la multa por omisión de pago no puede ser aplicada.

En relación a este punto de la litis, debe tenerse presente que la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0010-2010 de 7 de julio de 2010, califica la conducta del demandante como omisión de pago prevista en el art. 165 de la Ley 2492, disponiendo al mismo tiempo que el procedimiento sancionador sea iniciado separadamente del proceso de verificación de cumplimiento de las normas legales y reglamentarias que tienen que ver con el Impuesto al Valor Agregado (IVA) en relación a las solicitudes de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM) periodos fiscales mayo a diciembre de 2006, disposición que se halla acorde con el mandato del art. 128 en relación con los arts. 165 y 168, todos de la Ley N° 2492, así como con el art. 19-2) de la RND N° 10-0037-07.

Ahora bien, establecido como está que el demandante obtuvo crédito fiscal en un monto superior al que le correspondía (Bs. 205.336 Bs), la Administración Tributaria se encuentra plenamente facultada para dar inicio al proceso sancionador, siendo el art. 128 de la Ley 2492, citado supra, el que faculta a ejercitar las actuaciones necesarias para el procesamiento de ilícito que corresponda, en el caso presente "Omisión de Pago", establecido en el art. 165 de la misma Ley, que se sanciona con el pago del 100% del monto calculado para la deuda tributaria.

Por otra parte, no resulta cierta la afirmación del demandante en sentido de que las observaciones del SIN en los Formularios 210 (cod. 404 con incidencia en el cod. 459 sin modificaciones en el cod. 767) no incidieron en el monto final del crédito fiscal comprometido, por lo que al no existir pago adicional no existe ilícito tributario ni sanción que imponer, pues, conforme se acredita por la documental que cursa de fs. 48 a 61 del Anexo, MABET S.A. se benefició con los CEDEIMs solicitados y emitidos por el Servicio de Impuestos Nacionales, es decir que es precisamente a consecuencia de haberse otorgado a favor de MABET S.A. un crédito fiscal al que en su condición de exportador tenía derecho, empero luego del proceso de verificación se encontró que fue beneficiado con un monto indebido en razón de las observaciones que fueron analizadas en la presente resolución, es que el SIN procedió a la calificación de la conducta del contribuyente como Omisión de Pago haciéndose pasible a la sanción que dispone la Ley.

En suma el reclamo principal del demandante tanto en sede administrativa y en sede jurisdiccional consistente en la afirmación de que la observación del Formulario F210 no incide sobre el monto final del



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 558/2011. Contencioso Administrativo.- Sociedad Maderera Boliviana ETIENNE S.A. (MABET) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

crédito fiscal, y que por ello no existe ilícito tributario que sancionar, no tiene ningún asidero ni factico ni legal.

V.3.- En relación a que la resolución del recurso jerárquico transgredió los principios de legalidad, y el Principio de Jerarquía Normativa.

El Tribunal Supremo de Justicia, conforme la exposición en los puntos precedentes concluyó que los actos llevados a cabo en sede administrativa estuvieron enmarcados en las previsiones legales citadas en la presente resolución, concluyendo que el demandante efectivamente obtuvo indebidamente valores fiscales en una cuantía superior a la que le correspondía, por lo que, le correspondía la devolución del monto indebidamente recibido, sobre al que además la Administración Tributaria calculó intereses, mantenimiento de valor, etc., todo de conformidad a la previsión contenida en el art. 128 de la Ley 2492. Además, tampoco puede decirse que la autoridad demandada al calificar la conducta del contribuyente como "omisión de pago" haya transgredido el principio de legalidad, pues la conducta de éste se encuentra enmarcada en la disposición del art 165 de la Ley citada.

En cuanto a la trasgresión del Principio de jerarquía normativa, resulta evidente la aseveración de la autoridad demandada cuando en su respuesta indicó que este aspecto no fue reclamado a momento de interponer el recurso jerárquico, pues, de la revisión de los fundamentos de dicho recurso contenido en el memorial de fs. 177 a 182 vlta. del anexo, no se encuentra ningún reclamo sobre la transgresión de este principio, por lo que, tomando en cuenta que en el proceso contencioso administrativo, el Tribunal Supremo de Justicia solamente ejerce control de legalidad sobre los actos de la administración pública, no puede pronunciarse sobre aspectos que no hayan sido dilucidados en sede administrativa, ni sometidos al conocimiento de la autoridad administrativa.

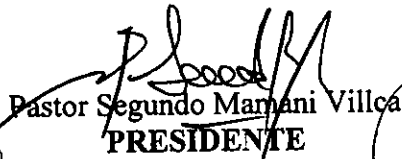
Consecuentemente, este Tribunal se ve impedido de pronunciarse al respecto, concluyendo en lo demás que el demandante no posee razón en cuanto a las pretensiones deducidas en la demanda de fs. 63 a 71 vlta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los artículos 4 y 6 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0426/2011 emitida el 11 de julio por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada.

Regístrese, notifíquese y archívese.


Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

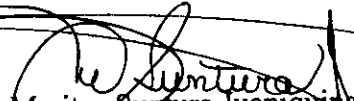

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO



Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suntura Juaniquiza
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordeya Rivas
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

<p>TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA</p> <p>GESTIÓN:2016..... SENTENCIA N° 52... FECHA 15 de febrero LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2016..... Dra. Rita S. Naca Durán VOTO DISIDENTE:</p>


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