



SALA PLENA

SENTENCIA: 111/2018.
FECHA: Sucre, 21 de marzo de 2018.
EXPEDIENTE: 975/2014.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Marco Ernesto Jaimes Molina.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 70 a 75, en la que la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (Administración Tributaria) impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0947/2014 emitida el 30 de junio de 2014, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fojas 98 a 101, apersonamiento y contestación de CARGILL BOLIVIA S.A. como tercero interesado, réplica de fs. 170 a 173, dúplica de fs. 176 a 177 vta., antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señaló que el 19 de diciembre de 2012, la empresa contribuyente CARGILL S.A., solicitó autorización para la aprobación de la Declaración Jurada Rectificatoria (F-210) Impuesto al Valor Agregado (IVA) con número de orden 7936505728 correspondiente al periodo fiscal mayo/2012.

Refirió que el Departamento de Fiscalización observó en el Informe SIN/GGSCZ7DF7VE/INF/0700/2013 de 29 de mayo, que la documentación presentada por el contribuyente no cumple con lo dispuesto en los arts. 78-II del Código Tributario Boliviano (CTB), 28 del DS 27310 y 12-II del DS 27874. Añadió que las Declaraciones Juradas Rectificadoras fueron llenadas con errores porque revisado el F-251 (solicitud de rectificación del F-210 IVA) se evidenció que el rubro 2) "Detalle de Datos a Rectificar" en la columna c) "Valor a Rectificar" consigna importes que reflejan rectificaciones así como los datos de la DDJJ F-210-7936505728, motivo por el cual, el proyecto de rectificatoria presentado por la contribuyente contiene datos que no corresponde validar por lo que se emitió la Resolución Administrativa 23-000269-13.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Ratificándose plenamente en la resolución pronunciada, señaló que la resolución jerárquica emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) no ha revisado las observaciones legalmente establecidas por la Administración Tributaria y ha dejado sin efecto aquella contenida en el Código 3, a pesar de que desde el inicio y durante todo el proceso de

fiscalización se efectuaron las actuaciones y verificaciones de la documentación presentada por el contribuyente de acuerdo a los arts. 100, 101 y 104 del CTB, concluyéndose que no se demostró la efectiva realización de la transacción por lo cual, se pretende hacer valer crédito fiscal con base en documentación insuficiente, toda vez que se presentaron notas fiscales sin respaldo contable-financiero, por lo que no se demostró que se hubieran llevado a cabo las transacciones con los proveedores.

1. Apuntó que en el Código 3, se observaron facturas porque la documentación presentada no acredita la realización de la transacción ya que la contribuyente presentó como medios de pago cheques que no fueron cobrados por el proveedor sino por terceras personas que detentan poderes notariados.
2. Con relación a los proveedores de CARGILL S.A., las notas fiscales incluidas en el denominado Código 3, evidencian que esos proveedores no presentaron declaraciones juradas y que no declararon las ventas contenidas en las facturas presentadas por la contribuyente en el periodo mayo/2012, es el caso de los proveedores: Mancilla Cordero Andrés con NIT 1332473013, quien declaró como ventas del periodo un importe menor al declarado por la empresa CARGILL S.A., que en consecuencia, se benefició de un crédito fiscal inexistente, conforme se demostró en la información registrada en el Sistema de la Administración Tributaria, la cual tiene la validez probatoria señalada en el art. 7 del DS 27310.

Acotó que las notas fiscales fueron observadas por no contar con suficiente documentación contable y/o financiera, medios de probatorios de pago que demuestren la procedencia y cuantía del crédito fiscal declarado, así como por la inexistencia de la efectiva realización de las transacciones por las notas fiscales observadas, motivo por el cual se determinó que no eran válidas para el cómputo del crédito fiscal en aplicación a lo establecido en los arts. 70-4) y 5) y 76 del CTB y 8 de la Ley 843.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0947/2014 de 30 de junio, y en definitiva, se declare firme la Resolución Administrativa 23-000269-13 de 29 de junio de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 7 de mayo de 2015, que cursa de fs. 98 a 101, señalando que se debe aclarar que el sujeto aportó las facturas observadas, comprobantes de diario, recibos, cheques y extractos bancarios. En cuanto a las facturas 516, 517, 518 y 555 correspondientes a Ana Helen Vergara Hermeres; 5227 y 5239 emitidas por Trans La Esperanza (Juan Carlos Choque Flores), 216 y 218 expedidas por Servicios de Montaje y Mantenimiento Industrial (Renar Menacho Leños), 881 de IMPORT-EXPORT de Genaro Espinoza, se evidencia que



los cheques fueron girados a nombre del proveedor y que fueron entregados a los mismos según recibos y también cobrados por ellos mismos, por lo que la observación de la Administración Tributaria no corresponde, debiendo considerarse como válido el crédito fiscal.

En cuanto a la factura 68 de Pedro Moreno Paz se verifica que el cheque fue girado a nombre del Banco Bisa Vta. 241280-201-5, la cual según el comprobante de depósito corresponde a Pedro Moreno Paz; es decir, que el pago fue realizado a través del depósito en cuenta del proveedor por lo que también quedó desvirtuada la observación de la Administración Tributaria.

En la factura 151, emitida por Milton Claudio Bejarano, se observa que el cheque fue emitido a nombre del proveedor; sin embargo, según el recibo fue entregado a Carlos M. Velasco Peña, empero la propia Administración Tributaria evidenció la existencia del Testimonio de Poder 481/2011, respecto al cual no se evidencia que hubiera sido declarado nulo o sin validez como instrumento público de modo que no puede desconocerse su mandato solo porque también es mandatario de otro proveedor, por ello no corresponde la depuración de esas facturas.

Citó como doctrina tributaria señalada en la resolución STG-RJ/0049/2007, como precedente y, como jurisprudencia la Sentencia Constitucional 0824/2012 de 20 de agosto.

II.1. Petitorio.

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

III. De la contestación del tercero interesado.

Con memorial que cursa de fs. 160 a 165 vta., la contestación de la empresa CARGILL BOLIVIA S.A. como tercero interesado en el proceso, en la cual propugnó parcialmente la resolución impugnada en la parte referida al Código 3.

III.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

En autos, la Administración Tributaria controvierte la decisión de la autoridad demandada en sentido de confirmar lo resuelto en alzada, respecto a dejar sin efecto la depuración de facturas en el denominado Código 3, porque considera que las notas fiscales fueron observadas por no contar con suficiente documentación contable y/o financiera, medios de probatorios de pago que demuestren la procedencia y cuantía del crédito fiscal declarado, así como por la inexistencia de la efectiva realización de las transacciones por las notas fiscales observadas, motivo por el cual se determinó que no eran válidas para el cómputo del crédito fiscal en aplicación a lo establecido en los arts.

Al efecto, especificó que observó facturas porque la documentación presentada no acredita la realización de la transacción ya que la contribuyente presentó como medios de pago cheques que no fueron cobrados por el proveedor sino por terceras personas que detentan poderes notariados. Con relación a los proveedores de CARGILL S.A., el proveedor Andrés Mancilla Cordero declaró un importe menor al declarado por la empresa CARGILL S.A., que en consecuencia, se benefició de un crédito fiscal inexistente.

V. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

En el marco de la controversia planteada por la entidad demandante, la revisión de los antecedentes administrativos, evidencia lo siguiente:

1. La Administración Tributaria emitió la Resolución Administrativa de Rectificatoria 23-000269-13 de 20 de mayo de 2013, con la que rechazó la petición de aprobación de declaración jurada rectificatoria presentada por la empresa contribuyente CARGILL BOLIVIA S.A.

En dicha resolución se da cuenta de que la petición de rectificación se refería a las siguientes casillas: a) Compras vinculadas directamente a exportaciones y, b) compras vinculadas con operaciones gravadas más servicios conexos menos devoluciones y otros autorizados.

Como resultado de la verificación efectuada por la Administración Tributaria fueron observadas 185 facturas, por diferentes conceptos denominados Códigos 1 (no presenta suficientes respaldos de sus medios de pago), 2 (factura no vinculada con la actividad, 3 (facturas sin respaldo de la efectiva realización de la transacción económica que dé lugar al beneficio del crédito fiscal) y, 4 (sin factura original).

Siendo que para el presente proceso interesa el Código 3, (facturas sin respaldo de la efectiva realización de la transacción económica que dé lugar al beneficio del crédito fiscal), se tiene que la Administración Tributaria observó las facturas 55, 516, 517, 518, 57, 58, 880, 59, 60, 68, 61, 62, 151, 555, 5227, 885, 886, 887, 216, 5239 y 218.

En relación a dichas facturas (Código 3), la resolución en análisis que fue el origen de las resoluciones de instancia administrativa y del presente proceso, sostiene que evidenció la existencia de algunas compras declaradas carecen de elementos que respalden la transacción económica o la transferencia de bienes y servicios; es decir, que no se demuestra que correspondan al hecho generado y tampoco cuentas con medios de pago fehacientes debido a que los pagos efectuados mediante cheque no fueron cobrada por el proveedor o beneficiario (persona natural) titular del NIT.

Por otro lado, los proveedores de las facturas alcanzadas por el Código 3, no presentan declaraciones juradas y/o no declaran en sus ventas las facturas presentadas por CARGILL durante el periodo mayo de 2012, es el caso del proveedor Mancilla Cordero Andrés que



declaró un importe menor al declarado por la empresa contribuyente por lo que se benefició con crédito fiscal inexistente.

2. Notificada la empresa con la antedicha resolución, presentó recurso de alzada que fue resuelto con Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0093/2014 de 24 de febrero, que en lo que atañe al Código 3, determinó revocar parcialmente la Resolución Administrativa de Rectificatoria, reconociendo a favor de la empresa CARGILL, el crédito fiscal depurado por ese concepto.
3. Con ese antecedente, la Administración Tributaria y la empresa contribuyente plantearon recurso jerárquico que fue conocido y resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0947/2014 de 30 de junio, que confirmó la resolución de alzada, dando origen al presente proceso planteado por el ente fiscal, que fue tramitado como ordinario de puro derecho hasta el decreto de autos.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

Tanto el Tribunal Supremo como la Autoridad Jerárquica, han asumido que las transacciones declaradas por el contribuyente generan crédito fiscal a su favor cuando: 1) exista factura original; 2) exista vinculación entre la transacción y la actividad gravada; y 3) que la transacción se haya realizado efectivamente; ello conforme a las previsiones legales de los arts. 4 y 8 de la Ley 843 y 8 del DS 21530.

Se aclara que conforme con la previsión del art. 37 del DS 27310 (con la modificación dispuesta por el DS 0771 de 19 de enero de 2011), se estableció el monto mínimo de Bs. 50.000, a partir del cual todo pago por operaciones de compra y venta de bienes y servicios, debe estar respaldado con documento emitido por una entidad de intermediación financiera regulada por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero - ASFI.

En el caso de las compras por importes inferiores a dicho monto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0620/2013 ha considerado que: *"... las compras que se encuentren por debajo de ese límite, el sujeto pasivo no se encuentra obligado a la presentación de medios fehacientes de pago; sin embargo, contablemente se debe demostrar que la transacción se ha realizado con la presentación de los registros contables correspondientes siendo válida la imputación del crédito fiscal..."*, criterio que se comparte en el marco de la previsión del art. 70-4) del CTB.

Ahora bien, la Administración Tributaria, sin especificar en la demanda a qué facturas se refiere, cuestiona dos aspectos, primero, el cobro de los cheques pagados por los proveedores a terceros con poder notariado y segundo, que los proveedores declararon montos inferiores a los consignados en las facturas presentadas por CARGILL S.A.

En el primer caso, cheques cobrados por personas con mandato otorgado por los "proveedores" que figuran en el Padrón de Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales". Justificó su observación señalando que

los cheques emitidos a los proveedores Andrés Nacila Cordero y Milton Claudio Bejarano fueron cobrados por Carlos Manuel Velasco Peña, situación que demuestra que ninguna de las compras efectuadas por CARGILL BOLIVIA S.A., cuentan con medio fehaciente de pago.

Sobre el particular, la propia demandante reconoce que el Banco de Crédito de Bolivia S.A., con nota PR/TRA B00605-20130401-112473 de 24 de abril de 2013, confirmó que cobraron los cheques intransferibles otras personas con poderes; consiguientemente, recordando que es facultad de las personas físicas y naturales actuar por si o a través de mandatario, conforme a las previsiones contenidas en los arts. 804 y 821 del Código Civil por tanto, la observación de la Administración carece de sustento legal y es subjetiva en cuanto a las suposiciones que formula en su demanda.

En cuanto se refiere a la afirmada obtención de crédito fiscal inexistente en razón de que el proveedor Andrés Mancilla Cordero presentó declaraciones por montos inferiores a los consignados en las facturas presentadas por la empresa CARGILL BOLIVIA S.A., se tiene que la Administración Tributaria al depurar el crédito fiscal con ese argumento ha trasladado la responsabilidad del proveedor, a quien corresponde declarar y pagar el débito fiscal en forma coherente con los montos facturados y no consideró la existencia de la factura en original, ni su vinculación con las actividades de la empresa y, tampoco el pago efectuado que permitían que la empresa contribuyente se beneficie del crédito fiscal.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la Ley 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0947/2014 de 30 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

José Antonio Revilla Martínez
PRESIDENTE


María Cristina Díaz Soza
DECANA


Esteban Miranda Terán
MAGISTRADO



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 975/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grande Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

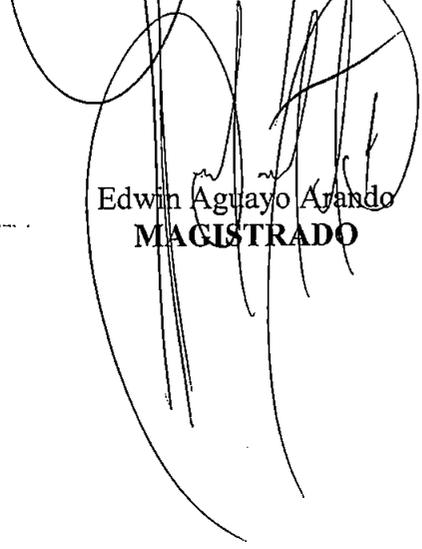

Marco Ernesto Jaimes Molina
MAGISTRADO

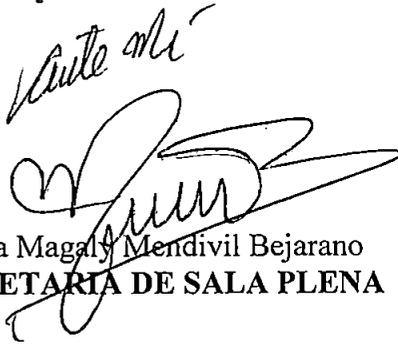

Juan Carlos Berrios Albizu
MAGISTRADO


Carlos Alberto Egúez Añez
MAGISTRADO


Ricardo Torres Echalar
MAGISTRADO


Olvis Egúez Oliva
MAGISTRADO


Edwin Aguayo Arando
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

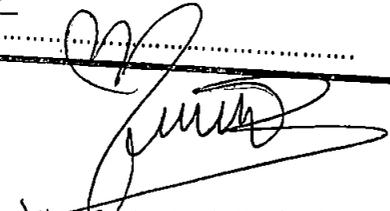
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: ...2018.....

SENTENCIA N° ...111... FECHA 21 de marzo

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° ...1/2018.....

Conforme -
VOTO DISIDENTE:


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