



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

19-02-16
10:20

9A

SALA PLENA

SENTENCIA: 189/2015.
FECHA: Sucre, 19 de mayo de 2015.
EXPEDIENTE N°: 249/2009.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.
MAGISTRADO RELATOR: Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra el Superintendente Tributario General actual Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fojas 50 a 56, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0051/2009 de 10 de febrero de 2009, los antecedentes del proceso y de la resolución impugnada.

CONSIDERANDO I: Que la Gerencia GRACO La Paz del SIN, representada legalmente por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, interpone demanda contencioso administrativa, señalando que en atención a las solicitudes de devolución impositiva formuladas por AMETEX S.A., la Gerencia GRACO La Paz emitió 5 Órdenes de Verificación Externa que fueron notificadas el 20 de junio de 2007, habiendo emitido también por tres veces los requerimientos de información que fueron atendidos por el contribuyente, pronunciando el Informe GDGLP-DF-1-A-39/2008 con el resultado de la investigación y posteriormente, el 14 de julio de 2008 la Resolución Administrativa N° 15-2-037-08 rechazando en parte la devolución impositiva solicitada debido a la depuración de crédito fiscal, al haberse observado que AMETEX S.A. era el comprador mayoritario al existir un vínculo económico, comercial y enlace informático en el proceso de control y producción integrado con los proveedores a través de los Sistemas Informáticos en línea, al haber recibido información de aquellos respecto de la existencia de contratos de comodato por préstamo de maquinaria para la producción con las empresas "Makitesa S.R.L." y "Cortés Villarroel Sandra Cynthia", refiriendo esta última que la maquinaria que no estaba en comodato había sido adquirida en parte en el mercado informal, sin factura, sin que en consideración a las especificaciones técnicas requeridas por AMMETEX S.A. y la exigencias de los compradores en el exterior (tipo de telas, hilos, diseño, botones, etc.) sea posible adquirir tales maquinarias en dicho mercado, verificándose en el caso de VIMTEX S.R.L., Industria Manufacturera Textil S.R.L. e IMTEX S.R.L., la existencia de máquinas de AMETEX S.A. sin que hubieren presentado un contrato de comodato o pruebas que certifiquen la propiedad de dichos activos, llegando a la conclusión que de acuerdo con los arts. 881, 83, 84 y 105 del Código Civil que los bienes producidos con esa maquinaria eran de propiedad del comodante AMETEX S.A. por lo que todos los valores, montos y bienes no pueden generar débito y crédito fiscal, al haberse

2

adoptado formas jurídicas inapropiadas y atípicas de la realidad económica de los hechos gravados, siendo nula la transferencia de dominio por la relación de comodato existente.

Del análisis del costo de producción de los estados financieros de los proveedores, se observó que la totalidad de los insumos eran provistos por AMETEX S.A. al no existir relación entre las ventas y costos de ventas con la realidad económica de sus operaciones que amerite el concepto de crédito fiscal de esas transferencias; advirtiéndose que la maquinaria del proveedor VIMTEX importada por AMETEX S.A. le fue transferida sin factura ni desaduanización en recinto aduanero, de acuerdo con las fotocopias del contrato de compraventa, concluyéndose que las maquinarias adquiridas por las otras empresas fueron obtenidas de la misma manera, determinando la existencia de vínculos económicos entre AMETEX S.A y las empresas proveedoras como la participación de capital productivo en la maquinaria, equipos, materia prima e insumos.

El análisis y la posición asumida por la Superintendencia Tributaria General son parcializados, al no considerar elementos expresados en la Resolución Determinativa N° 15-2-037-08, ni referirse al art. 29 del Decreto Supremo (DS) N° 24051 que establece la existencia del conjunto económico para la determinación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), cuando para dicho impuesto el art. 45 de la Ley N° 843 prevé que los actos jurídicos celebrados entre empresas vinculadas serán considerados para todos los efectos como celebrados entre partes independientes, asegurando así que los precios de venta no sean menores a los precios de mercado, actuando de esta manera en sus contratos de préstamo, operaciones o los que se produzcan, más aun cuando los vinculados económicamente buscan la subfacturación o subvaloración de bienes para disminuir el ingreso gravable y pagar un menor IUE; en el caso, la vinculación económica denunciada no busca disminuir el IUE sino que a través de la creación de empresas con figuras atípicas en materia tributaria como el comodato o el dominio de hecho que ejerce AMETEX S.A. sobre las otras, su existencia está definida al ser su principal comprador por ser a quien realizan el 90% de las ventas, tener el dominio económico total al definir los estándares técnicos e informáticos que deben cumplirse y no existir un conjunto económico en los términos del IUE y su normativa sino ser todas esas empresas parte integrante de AMETEX S.A., resultando por consiguiente que el IVA-CEDEIM que significa crédito fiscal reclamado provienen un gran porcentaje de empresas que no son más que una extensión de la misma empresa, al ser su objetivo la formalización de un crédito inexistente que canalice el derecho a la recuperación de CEDEIM, sin que el concepto de vinculación económica relacionada con el de la realidad material de los hechos gravados y la adopción de figuras atípicas se reúnan en el sentido del análisis realizado por la Superintendencia Tributaria.

Refiere que como fundamento sólido de los reparos determinados por la Administración Tributaria, existe abundante legislación comparada como la doctrina Uruguay que refiere que los titulares de diferentes empresas que quieren expandir sus actividades comerciales, pueden formar concentraciones de empresas para lograr la cooperación de otras empresas o adquirir el dominio sobre las demás a cargo del titular de una de ellas, lo



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 249/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

que supone la pluralidad de sujetos, personas físicas o jurídicas, propietarias de sus empresas y la existencia de uno de esos sujetos ejerciendo el dominio sobre los demás, manteniendo las empresas su autonomía jurídica pero perdiendo la económica al llegar a ser una extensión de la dominante.

Añade que la existencia de vínculo económico entre AMETEX S.A. y sus proveedores conlleva un dominio y control absolutos y no solo una vinculación económica, ya que a partir de figuras atípicas se logra el aspecto formal pero no materialmente la separación de la misma empresa en pequeñas partes, con la única finalidad de generar crédito fiscal y lograr la devolución impositiva que no se lograría bajo otras figuras, ya que su crédito real no sustentaría el volumen de exportaciones ni la magnitud de la devolución impositiva de la que se apropia indebidamente, posición que de adoptarse como válida, como razonó la Superintendencia Tributaria, significaría validar la generación de este tipo de figuras atípicas en perjuicio del Fisco, dando lugar a un enriquecimiento ilícito en beneficio de los exportadores. En el caso en examen, la división de una empresa en varias, no suprime la existencia del vínculo económico al tratarse de la misma unidad económica en los términos establecidos por el art. 40 de la Ley N° 843, para coordinar factores de producción en la realización de actividades industriales y comerciales, porque existe una dependencia de capital, materia prima, mano de obra y tecnología, debiendo tenerse presente que la empresas "MAKITESA" y "Cortez Villarroel Sandra Cynthia" se encontraban en los períodos fiscalizados en quiebra técnica, al tener pérdidas mayores al 50% del capital social y tener asegurada la venta de más del 90% de su producción a AMETEX S.A., observándose que sus costos y gastos de producción son mayores al total de sus ventas, aspecto que confirma la hipótesis del SIN, su razón de ser es beneficiar con crédito fiscal a AMETEX S.A. generando para sí pérdidas para no pagar el IUE "cerrando el círculo" con la presentación de declaraciones juradas del IVA e IT, sin pago, conforme se demostró en las declaraciones juradas presentadas a impuestos en los períodos fiscalizados; posición que encuentra respaldo en los contratos de comodato por el préstamo de maquinarias para la producción de las empresas "MAKITESA" y "Cortez Villarroel Sandra Cynthia", porque si la constitución de una empresa está orientada a la obtención de beneficios y utilidades, no ingresa a la lógica empresarial la cesión de maquinaria a título gratuito sin ningún rédito para los propietarios, resultando inexplicable que AMETEX S.A. ceda bajo esta figura atípica en materia tributaria maquinaria por un tiempo indefinido asegurando su derecho propietario sobre la misma e incluyéndola como parte de su patrimonio en sus estados financieros, existiendo materia prima esencial que es entregada a la totalidad de estos proveedores, advirtiéndose de los reportes proporcionados por las AFP's que VIMTEX e IMTEX no tiene aportes laborales al no contar con planillas oficiales de empleados, aspectos que no fue analizados oportunamente por la autoridad demandada.

Realizando una transcripción de los arts. 8. II inc. b) y 16 de la Ley N° 2492, finaliza indicando que el hecho generador se configura una vez producida la transferencia de dominio, lo que no ocurre en el caso al ser otra la realidad económica ya que el contribuyente es dueño de la maquinaria de las empresas maquiladoras, mantiene un enlace

informático con sus proveedores, es comprador mayoritario de su producción, les proporciona la totalidad del material utilizado en ellas, mismo que supuestamente después compra, por lo que si bien en derecho no está prohibido que las partes elijan dentro de ciertos límites el tratamiento jurídico al que quieren someter sus operaciones, pueden elegir diferentes operaciones para alcanzar fines económicos sustancialmente idénticos, habiendo en el presente caso creado el contribuyente formas jurídicas que no expresan claramente la intención jurídica de sus actos, abusando de ellas al desviarse de los objetivos pretendidos, alterando u ocultando los hechos económicos con la consecuente disminución de los tributos a pagar. Por lo referido solicita se declare probada la demanda, en consecuencia se revoque parcialmente la Resolución N° STG-RJ/005/2009, únicamente en la parte que causa perjuicios a la Administración Tributaria, declarando firme y subsistente el reparo determinado como monto observado y no sujeto a devolución de Bs. 895.795.

Por memorial de fs. 89 a 94, reitera en la réplica los fundamentos expresados en la demanda.

CONSIDERANDO II: Citada la Autoridad de Impugnación Tributaria, con la provisión citatoria emitida por la extinta Corte Suprema de Justicia (fs. 61 a 75), presenta su contestación negativa a la demanda (fs. 80 a 84) en base a los siguientes argumentos:

Iniciado el procedimiento de verificación externa modalidad previa, ante la solicitud de emisión de Certificados de Devolución Impositiva del IVA correspondiente a los períodos fiscales 7 a 11/2006, por el importe de Bs. 10.777.33, se emitió Informe Final de Fiscalización estableciendo la devolución de sólo Bs. 9.881.538, depurándose al suma de Bs. 895.795 por haberse observado: **a)** Facturas por concepto de venta de servicios de principales proveedores al existir un vínculo económico con AMETEX S.A. y que ésta les proporciona maquinaria en comodato y el 100% de la materia prima para la producción, ascendiendo el monto depurado a Bs. 690.336; **b)** Facturas por concepto de alimentación del personal administrativo, gasto que fue cubierto por los descuentos y facturación efectuada por los empleados, lo que no corresponde a un total de Bs. 11.287; y, **c)** Pólizas de importación por conceptos no vinculados a la actividad exportadora y activos importados no verificados en las visitas efectuadas a las plantas de AMETEX S.A., ascendiendo el monto depurado a Bs. 194.172, emitiéndose la Resolución Administrativa N° 15-2-037-08 de 5 de agosto de 2008.

Agrega que existe vinculación económica o conjunto económico cuando se presenta una relación de subordinación o control en un grupo empresarial, formación que no constituye un conflicto, ya que el mismo empieza a generarse cuando las empresas vinculadas tienen transacciones entre sí y sus relaciones comerciales y financieras pueden no sujetarse directamente a los factores externos de mercado, pretendiéndose con la normativa impositiva que los vinculados económicamente a través de la manipulación de los precios de sus operaciones procuren reducir o eliminar el impacto impositivo global de sus operaciones en perjuicio del fisco que se ve privado de impuestos a los que legal y justamente tiene derecho, por lo que



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 249/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

la forma en que las Administraciones Tributarias enfrentan problemas que generan vinculación económica no es desconociendo el acaecimiento de hechos generadores entre empresas del mismo conjunto económico, sino reconociendo el hecho generador al tener en cuenta las modalidades, precios y condiciones de operaciones con terceros o el mercado; dicho argumento evidencia que la razón de depuración del crédito reclamado es inconsistente, ya que la doctrina y legislación comparada reconocen este tipo de transacciones pero a precios de mercado para que no se presente la sub o sobrevaloración de los productos transados en perjuicio del Fisco, estando prevista la vinculación económica en el art. 29 del Reglamento del IUE, aprobado por DS N° 24051 de 29 de junio de 1995, con el nombre de conjunto económico, como una problemática de la organización de empresas y sus incidencias, por lo que si la normativa tributaria permite esta clase de conjuntos económicos, así como la realización de ventas o transacciones entre sí, sin descalificar por sí las transacciones que se realizan entre ellas, el ente fiscal tiene toda la atribución para verificar la constitución y relación económico-fiscal entre empresas vinculadas y establecer si están cumpliendo correctamente su obligación tributaria, concluyéndose que el sujeto pasivo no adoptó formas jurídicas inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados como prevé el art. 8. II inc. a) de la Ley N° 2492, al estar permitida dicha figura jurídica, siendo incorrecta su observación.

Como parte del procedimiento de verificación para la devolución impositiva efectuó la verificación cruzada a los principales proveedores de AMETEX S.A. entre ellos Electro Fashion de Sandra Cynthia Cortes Villarroel, MAKITESA S.R.L. e IMTEX S.R.L. sin que hubiera efectuado observaciones con relación a las facturas emitidas por estas empresas, al encontrarse dosificadas, incluidas en los libros de ventas y declaraciones juradas del IVA, habiendo cumplido con los proveedores con el pago de impuesto, no encontrándose causa alguna para su depuración, sin que la vinculación sea razón suficiente para proceder con esta depuración de crédito fiscal, por lo que al cumplir las facturas observadas con los requisitos establecidos en el art. 8 de la Ley N° 843, estar respaldadas las compras con la factura original, contar con el medio de pago y encontrarse vinculadas con la actividad del contribuyente conforme los arts. 11 de la Ley N° 843, 13 de la Ley N° 1489 modificado por el 2 de la Ley N° 1963 y 3 del DS N° 25465, corresponde su devolución al exportador a través de los Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM) sin perjuicio de que la Administración Tributaria efectúe una fiscalización bajo la modalidad que corresponda, careciendo en consecuencia la demanda de sustento jurídico-tributario, al no existir agravio ni lesión a los derechos del demandante con la Resolución impugnada.

De fs. 98 a 101 cursa el memorial de dúplica, en el que se reiteran los argumentos expuestos, habiendo emitido el correspondiente decreto de Autos para Sentencia (fs. 103).

CONSIDERANDO III: En atención a la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia, es de exclusiva competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, por mandato de los arts. 4 y 6 de la

Ley N° 620 del 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales, con relación a los hechos sucedidos en la fase administrativa y realizar el control de legalidad sobre los actos del Superintendente Tributario General.

En el caso de autos, la problemática se origina según afirma la demandante: **a)** En la solicitud de devolución impositiva por el período 7 a 11/2006, que efectuó la empresa AMETEX S.A., procedimiento en el que fueron depuradas algunas facturas por la existencia de una vinculación económica y comercial denunciada con las empresas proveedoras que invalida el nacimiento del hecho imponible, al haberse adoptado formas inapropiadas o atípicas a la realidad económica; y, **b)** La inexistencia de un conjunto económico en los términos del IUE y su normativa que no busca disminuirlo sino evitar la creación de empresas con figuras atípicas en materia tributaria, ya que al ser estas empresas parte integrante de AMETEX un gran porcentaje el IVA CEDEIM proviene de ellas por constituir una extensión de la misma empresa, realidad económica que la Superintendencia Tributaria no analizó adecuadamente. Efectuada la revisión y compulsas de antecedentes, se concluye lo siguiente:

III.1. De fs. 1 del Anexo 1 a fs. 1.467 del Anexo 2, cursan los papeles de trabajo que fueron analizados por la Administración Tributaria, correspondientes a las Órdenes de Verificación Externa 0007OVE0093, 007OVE0080, 0007OVCE0194, 0007OVE0257, 0007OVE0314 y 0007OVE0372 al contribuyente América Textil S.A. (AMETEX S.A.).

III.2. En atención al Informe GDGLP-DF-I-A-39/2008 de 14 de julio de 2008 (fs. 12 a 20 del Anexo 3), por Resolución Administrativa N° 15-2-037-08 de 5 de agosto de 2008, la Gerencia GRACO La Paz del SIN resolvió: **Primero**, establecer como importe a devolver mediante certificados de devolución impositiva al contribuyente AMETEX S.A. con NIT 1020605024 conforme el Informe GDGLP-DF-I-A-39/2008 de 14 de julio de 2008, elaborado por el Departamento de Fiscalización, el monto total de Bs. 9.881.538 correspondiente al IVA por el período julio/2006 Bs. 2.051.337, por el período agosto/2006 Bs. 1.895.770, por el período septiembre/2006 Bs. 1.892.734, por el período octubre/2006 Bs. 1.973.679 y por el período noviembre/2006 Bs. 2.068.018 correspondiendo a los DUDIEs 2931134170, 2931270277, 2931287789, 2931324167, y 2931344244 respectivamente, emergentes de las Órdenes de Verificación Externa 0007OVE0080, 0007OVCE0194, 0007OVE0257, 0007OVE0314 y 0007OVE0372; **Segundo**, determinar como monto no sujeto a devolución por el IVA la suma de Bs. 895.795, por los períodos julio/2006 Bs. 143.538, agosto/2006 Bs. 133.708, septiembre/2006 Bs. 226.070, octubre/2006 Bs. 234.436, y noviembre/2006 Bs. 158.043, emergentes de las Órdenes de Verificación Externa 007OVE0080, 0007OVCE0194,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 249/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

0007OVE0257, 0007OVE0314 y 0007OVE0372; **Tercero**, autorizar al Departamento de Empadronamiento y Recaudaciones, en aplicación del art. 16 del DS N° 25465 de 5 de agosto de 1999, la emisión de Certificados de Devolución Impositiva al contribuyente AMETEX S.A. por un importe de bs. 9.881.538, previa verificación de adeudos en el Sistema de la Administración Tributaria, debiendo procederse a la compensación conforme lo establecido en el art. 56 del Código Tributario boliviano, de existir adeudos ejecutoriados (fs. 8 a 11 del Anexo 3).

III.3. Recurrída de alzada dicha determinación (fs. 21 a 25 y 59 del Anexo 1), el Superintendente Tributario Regional La Paz pronunció la Resolución STR/LPZ/RA 0393/2008 de 8 de diciembre de 2008, revocando parcialmente la Resolución Administrativa N° 15-2-037-08 de 5 de agosto de 2008 al: **a)** Dejar sin efecto las observaciones al crédito fiscal solicitado como devolución impositiva en el importe de Bs. 697.485 correspondiente a las notas fiscales emitidas por los proveedores en los períodos julio a noviembre/2006 y las referidas a las importaciones de maquinaria de los períodos julio y agosto/2006; **b)** Mantener firme y subsistente la depuración del crédito fiscal IVA de los importes solicitados en devolución impositiva en el importe de Bs. 198.311 por concepto de importaciones de prendas de vestir y compras de alimentos; y **c)** Modificar el importe a devolver mediante CEDEIM's a la empresa AMETEX S.A. de Bs. 9.881.539 establecido por la Administración Tributaria a Bs. 10.579.023, como consecuencia de los ajustes a las observaciones realizadas en la fiscalización previa, correspondiente a los períodos julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre/2006 (fs. 108 a 119 del Anexo 3).

III.4. Contra dicha decisión ante los recursos jerárquicos presentados por la Gerencia GRACO La Paz del SIN y AMETEX S.A. (fs. 122 a 125 y 127 a 128 del Anexo 3) el Superintendente Tributario General pronunció la Resolución STG-RJ/0051/2009 de 10 de febrero de 2009, disponiendo: **Primero**, confirmar la Resolución STR/LPZ/RA 0393/2008 de 8 de diciembre de 2008, pronunciada dentro del recurso de alzada, dejando sin efecto la depuración del crédito fiscal observado por la Administración Tributaria de Bs. 697.485 correspondiente a las facturas emitidas por los proveedores en los períodos julio a noviembre/2006 y ratificando la depuración del crédito fiscal por un importe de Bs. 198.311.- por concepto de importaciones destinadas al mercado interno y compras de alimentos conforme el art. 212.I inc. b) de la Ley N° 3092; y, **Segundo**, Advirtiendo a las partes que agotada la vía administrativa tienen el derecho de acudir a la impugnación judicial vía este proceso (fs. 164 a 182 del Anexo 3).

CONSIDERANDO IV: Con carácter previo a resolver la problemática planteada, resulta necesario indicar que de acuerdo con lo establecido por el art. 125 del CTb (Ley N° 2492), la devolución impositiva es un acto en virtud del cual el Estado restituye en forma parcial o total, impuestos efectivamente pagados, a determinados sujetos pasivos o terceros responsables que cumplan las condiciones establecidas en la Ley, que dispone su devolución, forma, requisito y plazo. A ese efecto, conforme el

art. 126. II de dicho Código, la Administración Tributaria revisará y evaluará los documentos pertinentes que sustenten la solicitud de devolución tributaria, revisión que no es excluyente de las facultades que asisten a la Administración Tributaria para controlar, verificar, fiscalizar e investigar el comportamiento tributario del sujeto pasivo o tercero responsable.

Así el concepto de devolución de impuestos mediante certificados (CEDEIM), tiene que ver con la aplicación del "principio de neutralidad impositiva", es decir, para que los bienes que se producen en Bolivia sean competitivos en el mercado internacional y no se exporten impuestos, estableciendo el DS N° 25465 de 23 de julio de 1999, que los impuestos a ser restituidos a los exportadores son: Impuesto al Valor Agregado (IVA), Gravamen Aduanero Consolidado (GAC) e Impuesto a los Consumos Específicos (ICE), siendo condición esencial para que proceda esta devolución, estar vinculados a la actividad productiva de la empresa o tratarse de gastos en que hubiera incurrido el exportador, en relación con la compra o contratación de bienes o servicios que influyan y formen parte de la estructura de costos del bien exportable. En ese sentido, debe entenderse que el principio de neutralidad impositiva, expresado en el art. 12 de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993, modificado por el art. 1 de la Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999, que indica: "*Los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de Impuestos Internos...*", está referido a los impuestos internos al consumo, así como a los aranceles sobre insumos y bienes incorporados en las mercancías de exportación, que pueden dar lugar a la devolución de impuestos y aranceles en cuanto éstos signifiquen costos que incidan en el proceso de producción y gastos vinculados a la actividad exportadora.

Por su parte, el art. 13 de la Ley N° 1489, modificado por el art. 2 de la Ley N° 1963, expresa que: "*Con el objetivo 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 los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora...*", debiendo establecerse la forma y modalidades de dicha devolución, mediante reglamento por el Órgano Ejecutivo sobre la base de las previsiones del art. 8 y segundo párrafo del art. 11 de la Ley N° 843, que en relación con el crédito fiscal, dispone que arrojará un resultante al impuesto determinado, en aplicación de los arts. 5 al 7 de la misma Ley, al determinar que los responsables restarán (del hecho generador) la alícuota del 13 % establecida en el art. 15 de la misma Ley y que: "*Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen*", normas que son concordantes con el art. 3 del DS N° 25465 que se refiere al crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, y será reintegrado conforme a las normas del art. 11 de la Ley N° 843.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 249/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

Respecto a la controversia contenida en el punto 1, referida a la solicitud de devolución impositiva por el período 7 a 11/2006, que efectuó la empresa AMETEX S.A., procedimiento en el que fueron depuradas algunas facturas por la existencia de una vinculación económica y comercial denunciada con las empresas proveedoras que invalida el nacimiento del hecho imponible, al haberse adoptado formas inapropiadas o atípicas a la realidad económica, corresponde indicar que en el caso de las facturas depuradas por compras a proveedores, alegando la existencia de un vínculo económico se establece que si bien el art. 8. II inc. a) de la Ley N° 2492 señala que: a) Cuando el sujeto pasivo adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, **la norma tributaria se aplicará prescindiendo de esas formas**, sin perjuicio de la eficacia jurídica que las mismas tengan en el ámbito civil u otro”, no debe dejarse de lado que el art. 29 del Reglamento del Impuesto a las Utilidades o DS 24051, **reconoce la existencia de un conjunto económico a los efectos de pago de este impuesto**, cuando se realicen o hubieran efectuado transferencias, aportes de capital, fusiones, absorciones, consolidaciones o reorganizaciones de varias entidades, empresas, personas u otros obligados, jurídicamente independientes entre sí, *“para lo cual se tendrá en cuenta la participación en la integración de capital de las empresas vinculadas, el origen de sus capitales, la dirección efectiva de sus negocios, el reparto de utilidades, la proporción sobre el total de las ventas o transacciones que llevan a cabo entre sí, la regulación en los precios de esas operaciones y otros índices similares...”*, situación que pese haber sido cuestionada por la Administración Tributaria porque el contribuyente, es supuestamente dueño de la maquinaria de las empresas maquiladoras, mantiene un enlace informático con sus proveedores, compra mayoritariamente la producción de sus proveedores, les proporciona la totalidad del material que utilizan para su producción la que después compra, no pudo demostrarse fehacientemente el dominio y control absolutos no solo en el aspecto económico, evidenciándose por el contrario que se trata de una realidad económica adoptada por AMETEX S.A., una nueva “figura atípica” a decir de la Administración Tributaria, lo que no significa validar esta figura en perjuicio del Ente Fiscal, *“...al no encontrarse comprendidos en el objeto del IUE los resultados que fueran consecuencia de un proceso de reorganización de la empresas, en la forma y condiciones que establezca la reglamentación”* (art. 40 de la Ley N° 843), al ser la misma ley la que permite la conformación de conjuntos económicos y la realización de ventas o transacciones entre sí, sin que la Administración Tributaria pueda cuestionar las razones y condiciones por las que se suscribieron contratos de comodato, pues al tratarse de capitales privados, son los socios y responsables quienes deciden como administrar sus bienes y la forma como obtener ganancias, argumento que responde al punto 2 de la controversia, aspecto que de acuerdo con el demandante no fue analizado adecuadamente por la Superintendencia Tributaria, situación que resulta no ser evidente, ay que de la resolución jerárquica cuestionada se advierte que sobre el particular se concluyó que: *“...los vinculados económicamente mediante la manipulación de los precios de sus operaciones procuren reducir o eliminar el impacto impositivo global de sus operaciones en perjuicio del fisco que se ve privado de impuestos a los que legal y justamente tiene derecho. En ese contexto la finalidad de un régimen impositivo es contrarrestar el manejo artificial de precios entre*

entidades vinculadas con el fin de evitar lesión al fisco”, porque “... la forma que las Administraciones Tributarias enfrentan los problemas que generan la vinculación de empresas, no es desconociendo el acaecimiento de los hechos generadores entre empresas del mismo conjunto económico; por el contrario, uno de los temas básicos es que estos grupos reconozcan al existencia del hecho generador teniendo en cuenta modalidades, precios y condiciones de operación con terceros, es decir de mercado”, continuó indicando que: “...el argumento de la supuesta vinculación económica entre AMETEX S.A. y las empresas proveedoras, con el cual la Administración Tributaria depura el crédito fiscal reclamado, no es consistente, porque la doctrina y legislación comparada buscan en todo caso lo contrario (...) que las transacciones sean reconocidas pero a precios de mercado, velando porque no se presente la sub o sobrevaloración de los productos transados en perjuicio del Fisco”, caso en el que la Administración Tributaria posee toda la atribución para verificar estos extremos, como sucedió en el caso de autos, por lo que la alegación sobre este punto carece de fundamentación.

A este hecho, se suma que tal cual afirma la autoridad demandada en su memorial de respuesta, argumento no rebatido por la empresa demandante, se pudo advertir de obrados que como parte del procedimiento de verificación para la devolución impositiva se realizó el control cruzado a los principales proveedores de AMETEX S.A. como ser MAKITESA S.R.L. (fs. 388 a 492 del Anexo 1), IMTEX S.R.L. (fs. 561 a 632 del Anexo 1), Electro Fashion de Sandra Cynthia Cortes Villarroel (fs. 633 a 709 del Anexo 2) sin que dicha verificación hubiera originado observaciones con relación a las facturas emitidas a nombre de AMETEX S.A., por lo que habiendo cumplido el contribuyente con los tres requisitos para beneficiarse con el crédito fiscal producto de las transacciones que declara, cuales son: **1)** Estar respaldado con la factura original, al establecer el segundo párrafo del inc. a) del art. 8 de la Ley N° 843 que solo dará lugar al cómputo del crédito fiscal las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o de servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen, dicho en otras palabras, que las transacciones efectuadas por el contribuyente se vinculan con las exportaciones; **2)** Que la compra se encuentre vinculada a la actividad gravada, ya que el art. 12 de la Ley N° 843, señala que el incumplimiento de la obligación de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente hará presumir la falta de pago del impuesto, por lo que el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal; y **3)** Que la transacción se hubiere realizado efectivamente, pues de conformidad al art. 10 de la Ley N° 843, la devolución del crédito fiscal procederá por periodo fiscal entendiéndose que su determinación será mensual; en consecuencia, al advertirse que las facturas presentadas fueron dosificadas, incluidas en los libros de ventas y declaraciones juradas del IVA y cumplido los proveedores con el pago de impuesto, no existe argumento alguno para que sean depuradas, aspecto que evidencia que la demanda carezca de fundamento jurídico.

Por todo lo referido anteriormente, este Tribunal con la facultad conferida para realizar el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 249/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.


inconveniencia de los actos ejercidos en sede administrativa, concluye que el Superintendente Tributario General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución impugnada, no incurrió en conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación; máxime si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos expuestos en la resolución administrativa impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda cursante de fojas 50 a 56, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0051/2009 de 10 de febrero de 2009.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.


Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE


Romulo Calle Mamani
DECANO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO

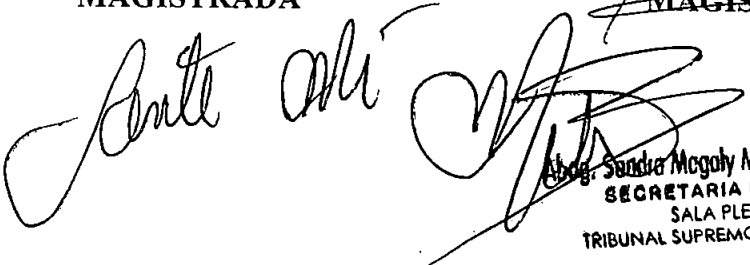

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suntura Juaniqueña
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


Abg. Sandra Mcgohy Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

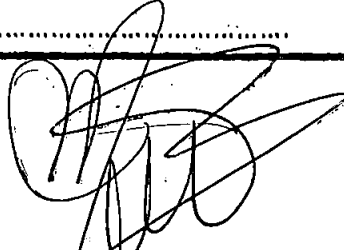
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2015 -

SENTENCIA N° 189 FECHA 19 de mayo

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2015

Conforme
VOTO DISIDENTE:



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