

12 - 15:43

Exp. N° 259/2012. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Dionicio Cataldi Alanoca contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Juan Carlos Maita Michel.

### SALA PLENA

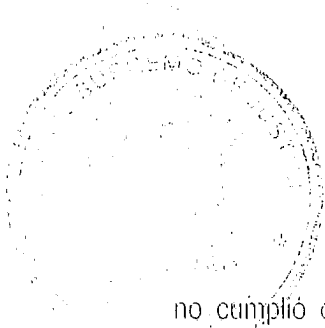
SENTENCIA: 227/2013.  
EXP. N°: 259/2012.  
PROCESO: Contencioso Administrativo  
PARTES: Interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Dionicio Cataldi Alanoca contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Juan Carlos Maita Michel.  
FECHA: Sucre, dos de julio de dos mil trece.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Dionicio Cataldi Alanoca contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Juan Carlos Maita Michel.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 105 a 109, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ/0071/2012 de 13 de febrero de 2012, emitida por el Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de demanda de fs. 147 a 149; réplica de fs. 153 a 156; duplica de fs. 159; el informe de la Magistrada Relatora, Rita Susana Nava Durán y:

**CONSIDERANDO I:** Que la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Dionicio Cataldi Alanoca, dentro el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa, pidiendo revocar parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ/0071/2012 de 13 de febrero de 2012, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución Administrativa N° 23-0000952-10 de 31 de agosto de 2010, con los siguientes fundamentos:

1. La Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ/0071/2012, revocó parcialmente la Resolución ARIT-SCZ/RA 0190/2011 de 07 de octubre de 2011, en la parte referida a las facturas N°s 4393, 4404, 4405 y 4453 por falta de medios fehacientes de pago, manteniendo firme la depuración del crédito fiscal de Bs.150.426.- de los periodos fiscales noviembre, diciembre 2006 y enero 2007 (parcialmente), confirmando el crédito fiscal válido para la solicitud de devolución impositiva de las facturas N°s 4450 y 4454 por Bs.2.429.- del periodo fiscal enero 2007, en virtud al artículo 212.I inc. a) de la Ley N° 3092, en conclusión, esta instancia dejó sin efecto parcialmente la depuración establecida en una Solicitud de Devolución Impositiva bajo modalidad previa, aprobando la devolución de impuestos dentro de las DUDIE's con N°s de orden 7031386155, 7031409940 y 7031550001, por las facturas N°s 4450 y 4454, sin tomar en cuenta los fundamentos legales que determinan la legitimidad de la negativa del Fisco para conceder la devolución impositiva por estas facturas, ya que la empresa "Christian Pfeiffer Latinoamericana" S.A. incumplió el procedimiento establecido para la Devolución Impositiva de CEDEIM's (Certificados de Devolución Impositiva) establecido en el art. 20 del Decreto Supremo N° 25465 de 23 de julio de 1999.
2. Respecto a la factura N° 4454 de 13 de febrero de 2007, la Resolución del Recurso Jerárquico la declaró válida y sin necesidad de ser respaldada por medios fehacientes de pago, pero no toma en cuenta la obligatoriedad señalada para los contribuyentes en el art. 37 del Reglamento del Código Tributario Boliviano (Decreto Supremo N° 27310), sin embargo, la Administración Tributaria observó las operaciones de la empresa recurrente en su calidad de exportador, estableciendo que la empresa "Eduardo S.A." contrata los servicios de la empresa "Christian Pfeiffer Latinoamericana" S.A. para que comercialice sus productos en el exterior en virtud a un contrato de prestación de servicios de 20 de agosto de 2003, suscrito entre ambos, siendo la empresa "Eduardo S.A." productor de las mercancías exportables, y también es socio de la empresa recurrente y que esta última es la que vende los productos en el exterior, utilizando su marca, es decir es la que realiza la exportación definitiva y por lo tanto la que puede solicitar la devolución de los impuestos internos.
3. Igualmente, respecto a la factura N° 4450 de 5 de febrero de 2007, la Autoridad General de Impugnación Tributaria a tiempo de disponer la validez de la misma, tampoco tomó en cuenta lo dispuesto por el núm. 11 del art. 66 de la Ley N° 2462 ya que el contribuyente en principio



Exp. N° 259/2012. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Dionicio Cataldi -Banca contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Juan Carlos Mata Michel.

no cumplió con el procedimiento para la Devolución de Crédito Fiscal, toda vez que no presentó toda la documentación que acredita su derecho, luego, para las compras mayores a 50.000 UFVs el cómputo del crédito fiscal está limitado a la existencia de un medio fehaciente de pago que aporte certeza respecto a la transferencia entre comprador y vendedor, empero dicha exigencia no absuelve, exime o libera de las compras menores a 50.000 UFVs, ya que independientemente de ello, se debe demostrar que se realizó una transacción en base a prueba documentada o contable, que evidencie el ingreso de la mercadería adquirida, conforme al art. 76 del Código Tributario Boliviano que señala que la prueba recae en el contribuyente.

Pide revocar parcialmente la resolución del recurso jerárquico, depurarse como inválidas para la devolución impositiva las facturas N°s 4450 y 4454 y en consecuencia, firme y subsistente la Resolución Administrativa 23-0000952-10.

**CONSIDERANDO II:** Que admitida la demanda por decreto de 13 de julio de 2012 (fs. 115) y corrido traslado a la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Ríos Laguna, ésta responde a la demanda (fs. 147-149), solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

1. En virtud al artículo 37 del Decreto Supremo N° 27310 modificado por el art. 12 del Decreto Supremo N° 27874 (RCTB), se establece que las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deben ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable a través de medios fehacientes de pago. Por ello, a efectos impositivos de las transacciones comerciales, los contribuyentes están obligados a respaldar las mismas con documentos bancarios o cualquier otro que acredite que existió la transferencia efectiva de dominio de los productos vendidos o comprados.
2. Del Extracto de Caja de Ahorro en Dólares Americanos, Cuenta N° 1052-441884, de "Christian Pfeiffer Latinoamericana" S.A., emitido por el Banco Económico, se observa un retiro de \$us.37.212,71.- el cual se encuentra con detalle de gastos, varios pagos entre los que se encuentra los importes de las facturas 4454 y 4450 por \$us.2.332,41.- más el saldo de \$us.2.615,68.- haciendo un total de \$us.4.948,09.- que coincide con el comprobante *Transacción de Cuentas por Pagar* por \$us.4.948,09.-, este mismo importe se encuentra en el Recibo de Caja de Egresos de 15 de agosto de 2007 a favor de "Eduardo S.A.", además de las firmas en el campo *Caja*, de lo cual se concluye que dicho pago fue realizado en efectivo.
3. Se puede evidenciar que la Administración Tributaria no elaboró papeles de trabajo explicativos del ciclo contable de "Christian Pfeiffer Latinoamericana" S.A., como ser ciclo de compras, cuentas por pagar y egresos con relación a las compras con efectos fiscales, pues no es suficiente el haber observado que la empresa no tiene activos fijos, empleados que manipulen maquinarias o documentos básicos contables firmados como parte de revisión de sus Estados Financieros, por tanto, la transferencia observada cuenta con los medios fehacientes de pago conforme a los numerales 4 y 8 del art. 70 de la Ley N° 2492, corresponde el reconocimiento del crédito fiscal de las facturas N° 4454 y 4450, y no existe agravio ni lesión de derechos causados a GRACO del SIN.

**CONSIDERANDO III:** Que al haberse utilizado el derecho de réplica y dúplica previsto en el art. 354, II del Código de Procedimiento Civil, corresponde resolver el fondo de la causa de conformidad al art. 354, III del Cuerpo Legal citado.

Que de la compulsión de los datos del proceso se desprende que el objeto de controversia se circunscribe a dos aspectos:

1. Si en virtud a la Solicitud de Devolución Impositiva (SDI) formulada por el contribuyente, corresponde la devolución del crédito fiscal por las facturas N° 4450 de 5 de febrero de 2007 y 4454 de 13 de febrero de 2007.
2. Si el contribuyente debe respaldar su solicitud con registros contables y estados financieros establecidos en el artículo 20 del Decreto Supremo N° 25465 de 23 de julio de 1999.

Sobre los objetos de controversia delimitados precedentemente, se debe realizar el siguiente análisis y disquisiciones legales:

Exp. N° 259/2012. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACON) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Dionicio Cataldi Planca contra la Autoridad General de Imputación Tributaria representada por Juan Carlos Maita Michel.

1. Respecto al primer punto de controversia referido a que si en virtud a la solicitud de devolución impositiva corresponde la devolución del crédito fiscal por las facturas N°s 4450 y 4454, es necesario realizar el siguiente analisis:

- a) Primero es necesario considerar lo que debe entenderse por crédito fiscal en la materia que nos ocupa, en ese sentido se tiene que es el monto en dinero a favor del contribuyente, en la determinación de la obligación tributaria, que éste puede deducir del débito fiscal para determinar el monto de dinero a pagar al Fisco. La legislación tributaria, la entiende como una devolución tributaria, conforme al art. 125 del Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003), que señala "... es el acto en virtud del cual el Estado por mandato de la Ley, 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 la devolución, la cual establecerá su forma, requisitos y plazos".
- b) Para que el sujeto pasivo del impuesto pueda beneficiarse con la devolución del crédito fiscal producto de las transacciones que declara, la ley establece premisas que obligatoriamente deben ser cumplidas, que son: que se vinculen con las operaciones gravadas; que se emita factura relacionada con el gravamen para la restitución parcial o total del impuesto y que correspondan al periodo fiscal del impuesto a restituir.
- c) Sobre el primer requisito señalado, el segundo párrafo del inc. a) artículo 8 de la Ley 843 dispone 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. Según la Resolución de Recurso Jerárquico de 13 de febrero de 2012, punto IV.4.4.3, la Administración Tributaria habría observado las facturas N°s. 4450 y 4454, emitidas en febrero 2007, por la compra cuyos importes son Bs.12.047.04 y Bs.6.635.56, debido a que el pago no cumple con lo establecido en el artículo 12.III del Decreto Supremo 27874, sin embargo, en dicho punto se evidencia que en el Papel de Trabajo "Detalle de las Facturas vinculadas a las exportaciones que respaldan a las DUDIE's de los periodos noviembre, diciembre 2006 y febrero 2007, expresado en bolivianos" (presentado en un cuadro), las compras que "Christian Pfeiffer Latinoamericana" S.A., habría realizado en el mes de febrero de 2007: pernos, tuercas, arandela de presión, arandela de goma, sello de goma para molino, Distanciador 2mm S/P y Barra Ac. Red. D=12.7 mm 5, este detalle de compras no fue desvirtuado por el demandante en su demanda contencioso-administrativa o en otra parte del proceso. La Administración Tributaria en la Resolución Administrativa N° 23-0000952-10 de 31 de agosto de 2010, adjunto al expediente, señala que el contribuyente "Christian Pfeiffer Latinoamericana" S.A., presentó registros contables como comprobantes de Ingreso, Egreso, Traspaso, Libros Diarios y Mayores de los periodos noviembre-diciembre/2006 y febrero/2007 así como Estados Financieros Gestiones 2006-2007; asimismo, señala que la empresa registra como actividad principal la Importación y Exportación, y como actividad secundaria "venta al por mayor de maquinaria, equipos y materiales" destinando sus ventas tanto al mercado externo como al interno en las gestiones 2006 y 2007. Igualmente, en la parte resolutive de la mencionada Resolución se señala que verificado el contrato de 20 de agosto de 2003, suscrito entre "Eduardo S.A." y "Christian Pfeiffer Latinoamericana" S.A., se establece que el primero contrata al segundo para que realice el servicio de comercio exterior, teniendo en cuenta la necesidad de "Eduardo S.A." de comercializar en el exterior las maquinarias y partes que produce, de ello podemos deducir que en base a dichos estados financieros presentados por el contribuyente, se acreditó básicamente las transacciones realizadas en el periodo fiscal febrero 2007, a través del intercambio de bienes y servicios entre ambas empresas constatándose que "Christian Pfeiffer Latinoamericana" S.A., efectúa la compra de sus productos específicamente a su proveedor "Eduardo S.A.", en consecuencia podemos deducir que dichas compras se destinaron, entre otras, a las operaciones de exportación del contribuyente de acuerdo a sus estados financieros que registran como actividad principal la importación y exportación.
- d) Sobre el segundo requisito para percibir la devolución de impuestos, el artículo 12 de la Ley 843, precitada, 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. En el punto IV.4.3 de la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ/0071/2012 de 13 de febrero de 2012, se señala que "Christian Pfeiffer Latinoamericana" S.A., presentó documental en calidad de prueba de reciente obtención el 22 de marzo de 2011, que en las copias de las facturas que fueron observadas por la Administración Tributaria, entre las que se encuentran las facturas 4450 y 4454, emitidas por su proveedor "Eduardo S.A.", se puede observar el sello con la leyenda "Servicio de Impuestos Nacionales Distrital Santa Cruz" "Es copia fiel del original", que acredita que el funcionario del SIN verificó dichas copias con sus originales, a este extremo que hace alusión la Autoridad de Impugnación Tributaria, el demandante en su demanda contencioso-administrativa, no negó u objetó el mismo por lo que se infiere que dentro del proceso de solicitud de devolución del crédito fiscal correspondiente a las facturas N°s. 4450 y 4454 del periodo fiscal febrero de 2007, éstas fueron presentadas en copias legalizadas cuales por efecto de la ley gozan del mismo valor que los documentos originales, por tanto, se tiene que la transacción fue respaldada debidamente.

- e) Sobre el tercer y último requisito para percibir la devolución de impuestos, de conformidad al artículo 10 de la Ley 843, la devolución del crédito fiscal procederá por periodo fiscal entendiéndose que su determinación será mensual. "El impuesto resultante por aplicación de lo dispuesto en los artículos 7 al 9 se liquidará y abonará sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial, por periodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un periodo fiscal". El crédito fiscal por el importe de las compras efectuadas por el contribuyente registrado en las facturas N°s 4450 y 4454, y cuya devolución se solicita, fueron efectuadas en el periodo fiscal febrero de 2007, señalándose en la demanda contencioso-administrativa que las mencionadas facturas son de 5 y 13 de febrero de 2007, en consecuencia, a efectos de la devolución impositiva se toma éste periodo mensual y se considera por cumplido este requisito que prevé la ley tributaria.

2. Respecto al segundo punto de controversia referido a que si el contribuyente debe respaldar su solicitud con registros contables y estados financieros establecidos en el artículo 20 del Decreto Supremo N° 25465 de 23 de julio de 1999, en el entendido que el demandante acusa en su demanda que se incumplió con el procedimiento establecido para la devolución impositiva establecida en el artículo 20 del mencionado Decreto así como tampoco se habría tomado en cuenta lo dispuesto por el núm. 11 del art. 66 de la Ley N° 2462 de 2 de agosto de 2003, en alusión a los medios fehacientes de pago, se debe realizar el siguiente examen de hecho y derecho:

- a) Efectivamente, conforme al artículo 20 del Decreto Supremo N° 25465 aludido, en principio, se exige a los exportadores que soliciten y obtengan la devolución de impuestos, llevar registros contables y estados financieros, y como consecuencia de ello, el numeral 11 del artículo 66 del Código Tributario Boliviano, concede a la Administración Tributaria las facultades de aplicar los montos mínimos para las operaciones de devolución impositiva, tal es así que conforme al artículo 126 de la misma norma, la Administración Tributaria regulará las modalidades de devolución tributaria a través de parámetros, coeficientes, indicadores u otros, con el objetivo de identificar la cuantía de los impuestos a devolver y el procedimiento aplicable, pero, conforme al numeral 11 del precitado artículo, dichos montos mínimos o importes deberán ser previamente reglamentados, a partir de las cuales las operaciones de devolución impositiva serán respaldadas a través de medios fehacientes de pago, por tanto, esta facultad no está sujeta a la discrecionalidad de la Administración Tributaria sino condicionada por ley, la que en última instancia es la que determina dichos montos mínimos o importes: siendo que los medios fehacientes de pago, de conformidad a la precitada norma, son aquellos documentos bancarios como cheques, tarjetas de crédito o cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente, en consecuencia, la facultad de la Administración Tributaria para reconocer la devolución de impuestos correspondiente, se circunscribe a las compras por importes mayores a Cincuenta Mil 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda, caso en el cual el sujeto pasivo o tercero responsable deberá respaldar las mismas con los medios fehacientes de pago establecidos por la norma, en virtud a lo prescrito por el párrafo III del artículo 12 del Decreto Supremo N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, que dispuso la modificación del artículo 37 del Decreto Supremo N° 27310.



Exp. Nº 259/2012. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Dionicio Catabli Alarcon como la Entidad General de Impugnación Tributaria representada por Juan Carlos Elvira Llibel.

b) En el presente caso, el contribuyente "Christian Pfeiffer Latinoamericana" S.A., no está obligado legalmente a respaldar con medios fehacientes de pago por las mencionadas transacciones teniendo en cuenta que los montos de Bs.12.047,04 y Bs.6.635,56 por las compras efectuadas por el contribuyente son menores a los establecidos en el parágrafo III del artículo 12 del Decreto Supremo Nº 27874 de 26 de noviembre de 2004, y su obligación se cibe a la presentación de registros contables y estados financieros, que conforme lo determinado por la Administración Tributaria a través de la Resolución Administrativa Nº 23-0000952-10 de 31 de agosto de 2010, se estableció que el contribuyente presentó registros contables (comprobantes de Ingreso, Egreso, Traspaso, Libros Diarios y Mayores de los periodos noviembre-diciembre/2006 y febrero/2007) y Estados Financieros de las Gestiones 2006-2007, habiendo cumplido con esta exigencia en su calidad de exportador, dispuesto en el artículo 20 del Decreto Supremo 25465.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad al art. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda contenciosa-administrativa de fs. 105 a 109, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia se deja firme y subsistente la Resolución Recurso Jerárquico Nº AGIT-RJ/0071/2012 de 13 de febrero de 2012.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, con las formalidades de rigor.

Esta Sentencia es dictada en Sucre Capital del Estado Plurinacional de Bolivia a los dos días del mes de julio de dos mil trece años.

No intervienen el Presidente Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano y la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina por viaje oficial.

*Regístrese, comuníquese y tómesese razón.*

*Magistrada Relatora: Rita Susana Nava Durán.*

Jorge Isaac von Borries Méndez  
DECANO EN EJERCICIO DE LA PRESIDENCIA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Rómulo Calle Mamani  
MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia  
MAGISTRADO

Pastor Segundo Mamani Villca  
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán  
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán  
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas  
MAGISTRADO

Darwin Vargas Vargas  
Secretario de Sala Plena