

SALA PLENA

SENTENCIA: **272/2012.**

EXP. N°: 383/2006.

PROCESO: Contencioso Administrativo.

PARTES: Gerencia Distrital GRACO - La Paz del SIN c/ Superintendencia Tributaria General.

FECHA: Sucre, quince de noviembre de dos mil doce.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo interpuesto por la Gerencia Distrital de Grandes Contribuyentes - La Paz dependiente del Servicio de Impuestos Nacionales (GRACO - La Paz), contra la Superintendencia Tributaria General (STG), impugnando la **Resolución de Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0221/2006, de 3 de agosto de 2006**, pronunciada por el Superintendente Tributario General.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fs. 35 a 37; los antecedentes procesales; y:

CONSIDERANDO I: Que la Gerencia Distrital Grandes Contribuyentes "GRACO" La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, habiendo sido notificada con la Resolución de Recurso Jerárquico N° STG-RJ/00221/2006 de 3 de agosto de 2006, dentro el Recurso de Alzada interpuesto por el contribuyente ALTIFIBERS S.A., interpone, al amparo del art. 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo, arts. 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil y art. 74. 2 de la Ley N° 2492 demanda Contencioso Administrativa, solicitando se la declare probada, revocándose la resolución impugnada emitida por la Superintendencia Tributaria General y se mantenga firme y subsistente la Resolución Administrativa N° 15-6-042-05, bajo los siguientes argumentos:

Señala que GRACO - La Paz, de conformidad a ordenes de fiscalización N° 2902000027, 0003000389 y 0003000046 procedió a realizar revisión de solicitudes de Certificados de Devolución Impositiva (Control -CEDEIM Posterior) a la empresa ALTIFIBERS S.A., por los períodos fiscales de marzo a septiembre y de noviembre a diciembre del período fiscal 2000, de enero a agosto y de octubre a diciembre del período fiscal 2001 y de febrero a agosto y diciembre del período fiscal 2002, estableciéndose la suma de Bs.55.733.- por concepto de crédito fiscal indebidamente devuelto en CEDEIMS, mas mantenimiento de valor e intereses; de los cuales el contribuyente habría pagado Bs.32.964, monto del cual Bs.30.632 correspondería a la depuración de crédito fiscal y notas fiscales sin original y Bs.2.332 correspondería al pago por la sanción configurada como evasión, emitiéndose la resolución administrativa 15-6-042-05, notificada a la Empresa ALTIFIBERS S.A. en fecha 15 de diciembre de 2005.

Aduce que la resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/00221/2006, omite lo preceptuado por el numeral 2 de la Resolución Administrativa N° 05-0043-99, pues no tomo en cuenta que las notas fiscales emitidas por YPFB no fueron debidamente dosificadas por la administración Tributaria, contraviniendo la Resolución Administrativa señalada, donde se establece que las facturas o notas fiscales para ser válidas y poder generar crédito fiscal necesariamente deben ser autorizadas y habilitadas por la Administración Tributaria, lo que no habría sucedido en el presente caso, más por el contrario tanto la empresa que emitió las facturas observadas como el propio recurrente admiten tal situación; asimismo, tampoco tomó en cuenta que de conformidad al numeral 72 de la citada norma reglamentaria, las facturas alteradas dan lugar a

la pérdida del beneficio (obtención del crédito fiscal), por lo que corresponde que las facturas emitidas por YPFB sean depuradas por no estar debidamente autorizadas y dosificadas.

Señala que YPFB por Nota PRS-1107 DFN-882 DVCG-341/05 solicitó la habilitación de las notas fiscales observadas, argumentando que por un error atribuible a esa institución, se habrían emitido varias facturas fuera del rango autorizado por la administración tributaria; en respuesta, la administración tributaria mediante Nota CITE-GDGLP-DER 0786/2005, señaló que mientras no se regularice la información de las notas fiscales observadas en el sistema del SIN, la solicitud no sería aceptada y que los exportadores tenían un plazo para presentar sus solicitudes sin observación. Ante esta denegatoria YPFB, reiteró su petición por Nota 1107 DFN-882 DVGC-341/05; mereciendo como respuesta la Nota GDGLP-DF-N-001548/05 DE 14 DE DICIEMBRE DE 2005, señalándole que para realizar la habilitación de esas notas fiscales, previamente se debe cumplir con la información requerida por la administración tributaria, que consiste en la cantidad de facturas que fueron emitidas y que no se encuentran dosificadas, adjuntar el libro de ventas IVA y una muestra de las primeras y últimas notas fiscales emitidas; empero, como YPFB no subsanó esta observación, corresponde que se ratifique el reparo establecido en la RA N° 15-6-042-05.

Por último, señala que se realizó una interpretación demasiado extensiva del principio de buena fe; y, si bien, de dicho principio se tiene que todo acto realizado se presume lícito; sin embargo, en el caso de las Notas Fiscales, la norma administrativa establece una formalidad consistente en su autorización y dosificación, que debe ser observada a efectos de su validez y licitud.

Admitida la demanda por decreto de fs. 42, se corre en traslado a la parte demandada (fs. 55), quien dentro del término de ley opuso excepción previa de impersonería en el demandante (fs. 92 a 96), que fue declarada improbadada por AS. N° 10/2008 de 28 de enero de 2008; asimismo, por memorial de fs. 112 a 114, respondió negativamente a la demanda, la cual no fue admitida por su presentación extemporánea; por lo que no habiendo más que tratar, se decreta Autos para sentencia.

CONSIDERANDO II: De los antecedentes procesales remitidos a éste Tribunal se tiene lo siguiente:

La empresa exportadora Bonanza S.R.L., actualmente ALTIFIBERS S.A., realizó exportaciones en los periodos de marzo a septiembre y de noviembre a diciembre del período fiscal 2000, de enero a agosto y de octubre a diciembre del período fiscal 2001 y de febrero a agosto y diciembre del período fiscal 2002, computándose, en aplicación del art. 11 de la Ley 843, a efectos de devolución de crédito fiscal, las compras efectuadas en el mercado interno relacionadas con su actividad exportadora, devolviéndosele por el Estado, conforme a los arts. 12 y 13 de la Ley N° 1489 modificada por la Ley 1963, crédito fiscal correspondiente a un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, a través de Notas de Crédito Negociables (CEDEIMS) de conformidad al art. 11 del DS 21530, en la suma de Bs.1.786.180.- por concepto de IVA. (fs. 455 y 475 del 1er. cuerpo del anexo 2).

Restituido el Crédito Fiscal en CEDEIMS, la Administración Tributaria, procedió a la verificación fiscal de las operaciones que dieron origen al reintegro, a fin de establecer la correcta determinación del monto de dicho crédito en aplicación del núm. 14 del DS. 21530, emitiéndose Orden de Fiscalización 2902000027 y Orden de Verificación Externa 0003000389 y 0003000046 (fs. 2 a 7 del 1er. cuerpo del anexo 2), solicitando documentación al contribuyente por requerimiento N° 075749 (fs. 13 del 1er. cuerpo del anexo 2°), emitiéndose el Informe GDGLP-DF-IA-000092/05 que determinó reparos contra el contribuyente por

devolución indebida por los siguientes conceptos: a) depuración de crédito fiscal por gastos que no tienen vinculación con la actividad de exportación (Bs.13.352.-); b) Notas fiscales en las que no se evidenció el original de las mismas (Bs.5.500.-); c) Notas fiscales no dosificadas que fueron emitidas por YPFB en contravención del num. 2 de la RA 05-0043-99 (Bs.14.728.-) y d) diferencia establecida en la actualización de la declaración jurada de Formulario 143 por el período diciembre - 2002 (Bs.197.-) más mantenimiento de valor (Bs.8.297.-) e intereses (Bs.13.657.-) sumando un total de Bs.55.733 Bs., de los cuales el contribuyente pago por los reparos descritos en los incs. a) y b) más su respectivo mantenimiento de valor e intereses, quedando subsistentes los reparos señalados en los incs. c) y d). (fs. 1702 -1705 del 2º cuerpo del anexo 2).

Asimismo, la Administración Tributaria consideró como devolución indebida el crédito fiscal originado en las facturas N°s 27711, 28988, 30273, 34234, 35592, 38366, 39799, 41285, 56114, 57973, 59854, 67918, 70063 y 72271 cursantes a fs. 1176, 1179, 1181, 1187, 1189, 1191, 1193, 1195, 1211, 1213, 1215, 1221, 1223 y 1225 del 2º cuerpo del anexo 2, emitidas por YPFB y declaradas por el contribuyente, considerándolas no válidas para Crédito Fiscal por no corresponder al rango de dosificación autorizado por la Administración Tributaria, solicitando al contribuyente la restitución de lo indebidamente devuelto y emitiendo al amparo de lo señalado por el art. 128 del CTB la Resolución Administrativa N° 15-6-042-05 que mantuvo los reparos pendientes de pago, más mantenimiento de valor e intereses por los períodos fiscales señalados, liquidados al 25 de octubre de 2005, en la suma de Bs.25.101.- equivalentes a UFV's.22.134.-. (fs. 1711 a 1712 del 2º cuerpo del anexo 2).

Contra dicha Resolución Determinativa, la empresa contribuyente interpuso recurso de alzada, resuelto por Resolución STR/LPZ/RA 0164/2006 de 12 de mayo de 2006, que revocó parcialmente la resolución recurrida, dejando sin efecto el reparo de Bs.14.728.- por crédito fiscal indebidamente devuelto, emergente de Notas fiscales no dosificadas y emitidas por YPFB, más mantenimiento de valor e intereses, manteniendo firme y subsistente el reparo de Bs.197.- más mantenimiento de valor e intereses correspondiente a la diferencia de actualización de la declaración jurada de Formulario 143 por el período diciembre -2002; pues consideró que fueron evidentes las compras realizadas y el crédito fiscal a favor del contribuyente.

Contra dicha resolución GRACO -La Paz interpuso Recurso Jerárquico, resuelto por Resolución STG-RJ/0221/2006, replicando los argumentos de alzada y confirmando la resolución recurrida (fs. 18 a 31 de obrados).

CONSIDERANDO III: Que en el caso de autos, el motivo de la controversia radica en determinar si fue correcta la actuación de GRACO -La Paz, al depurar en Control CEDEIM - Posterior, las facturas impresas emitidas por YPFB por no haber sido debidamente dosificadas por la Administración Tributaria, implicando que el contribuyente no pueda beneficiarse del crédito fiscal que le fuera devuelto, generando en su contra reparo de Bs.25.105 equivalentes a UFV's.22.134.- por crédito fiscal indebidamente devuelto en CEDEIMS; ó si por el contrario fueron correctas las determinaciones asumidas en el recurso de Alzada y Jerárquico.

En ese entendido, se tiene que si bien el sistema observó las facturas emitidas por YPFB y declaradas por las compras del contribuyente, por considerar que las mismas no se encuentran debidamente dosificadas incumpliendo el num. 2 de la R.A. 05-0043-99 que dispone: "**Las facturas, Notas Fiscales, Tickets ... (Sic.)... deberán ser previamente habilitadas mediante dosificación por la Administración Tributaria**"; sin embargo, tales observaciones no pueden ser atribuidas al contribuyente, al no ser la encargada ni la

responsable de su emisión, ya que se constituye únicamente en su receptora; pues, es obligación del vendedor la emisión y entrega de las respectivas notas fiscales, correspondiéndole al comprador la demostración de que se ha generado el hecho imponible referido al pago del IVA por las compras realizadas, constituyéndose en documento idóneo para tal fin la factura o Nota Fiscal presentada por el comprador, conforme al art. 4. a) de la Ley 843, que dispone: **"El hecho imponible se perfeccionará: 1. En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura,..."** y al ser el IVA un impuesto derivado, el hecho imponible se perfecciona con la entrega del bien dado en compra (en la especie la entrega de gas natural) y con la emisión y entrega de la respectiva factura al comprador (en la especie las Notas Fiscales emitidas y entregadas por YPFB a la empresa contribuyente, con N°s. 27711, 28988, 30273, 34234, 35592, 38366, 39799, 41285, 56114, 57973, 59854, 67918, 70063 y 72271 y cursan a fs. 1176, 1179, 1181, 1187, 1189, 1191, 1193, 1195, 1211, 1213, 1215, 1221, 1223 y 1225 del 2º cuerpo del anexo 2).

De lo anterior se deduce que el contribuyente cumplió -a efectos de la devolución de crédito fiscal en CEDEIMS-, con la obligación de respaldar sus compras con las correspondientes facturas, siendo computable a su favor el crédito fiscal que le fuera devuelto, de conformidad al art. 8 de la Ley 843, que dispone que "Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior (débito fiscal), los responsables restarán: 1. El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el artículo 15º **sobre el monto de las compras**, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, **que se los hubiesen facturado** o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida", norma concordante con el num. 16 de la precitada R.A.05-0043-99 que establece: **"Sólo el original de las notas fiscales otorgará derecho al cómputo del Crédito Fiscal al cliente ..."**; coligiéndose que se halla establecida la base imponible a efectos del Crédito Fiscal por el pago del IVA a favor del contribuyente, al haberse pagado el precio por la compra de gas natural, conforme al art. 5º de la Ley 843, que dispone: **"Constituye la base imponible el precio neto de la venta de bienes muebles**, de los contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación, **cualquiera fuere su naturaleza, consignado en la factura, nota fiscal** o documento equivalente"; por lo que al ser evidentes las compras y generado el crédito fiscal, le correspondía al contribuyente la devolución de sus ventas por ser exportador, constituyéndose el vendedor (YPFB) en mero receptor del impuesto como agente de retención de conformidad al art. 3 de la Ley 843 que establece que: **"Son sujetos pasivos del impuesto quienes: 1. En forma habitual se dediquen a la venta de bienes muebles; ...**(Sic)... Adquirido el carácter de sujeto pasivo del impuesto, serán objeto del gravamen todas las ventas de bienes muebles relacionadas con la actividad determinante de la condición de sujeto pasivo, cualquiera fuera el carácter, la naturaleza o el uso de dichos bienes"; así se tiene de Nota de Presidencia Ejecutiva de YPFB N° PRS-1107 DFN-882 DVCG-341/05 de 1 de septiembre de 2005 cursante a fs. 1641 del 2º Cuerpo del Anexo 2; Oficio DFN-268 DVCG-11/06 de 21 de febrero de 2006 emitido por YPFB cursante a fs. 95 a 96 de obrados, que certifican la emisión de 14 facturas a favor del contribuyente, por venta de gas natural; y por las fotocopias legalizadas de las obligaciones tributarias de YPFB obtenidas del Sistema de Información de Terceros y del Libro de Compras y Ventas IVA, que demuestran la calidad de agente de retención de YPFB (fs. 109 a 111 de obrados), hechos no negados por la Administración Tributaria.

Corresponde también, determinar los casos en los que no es posible el cómputo del crédito fiscal a favor del contribuyente, en ese sentido se tiene que la normativa tributaria de manera

clara establece que no se computará crédito fiscal a favor del contribuyente en los siguientes casos: **a)** cuando no se haya emitido factura, así señala el art. 12 del DS. 21530: "**...cuando se determinen ventas de bienes o servicios sin la emisión de factura, ...(Sic)..., el contribuyente deberá cancelar el impuesto sin derecho a crédito fiscal alguno sobre esas ventas....**", disposición concordante con el art. 12 de la Ley 843 que dispone: "**el incumplimiento de la obligación de emitir factura,...(Sic)... hará presumir, sin admitir prueba en contrario, la falta de pago del impuesto, por lo que el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal a que se refiere el art. 8º**"; tal caso no se ha dado en la especie, pues, como se tiene dicho se halla demostrado que las facturas fueron emitidas por YPFB por las ventas de gas natural realizadas al contribuyente; y **b)** cuando se use facturas extraviadas, falsas o adulteradas, **siempre y cuando dicha situación haya sido de conocimiento del contribuyente**, así lo dispone el num. 72 de la RA 05-0043-99, al señalar: "La utilización de las facturas que **hubieran sido declaradas extraviadas** conforme lo señalado en la presente Resolución, así como el **uso de facturas falsificadas o alteradas en la obtención de créditos fiscales**, reintegros tributarios y compensaciones, **darán lugar a la pérdida de estos beneficios** por el período en que estas facturas hayan sido incluidas, sin perjuicio de la instauración de procesos penales por delitos de falsedad material e ideológica y uso de instrumento falsificado, según corresponda, previstos y sancionados en el Código Penal"; al respecto las Facturas en las que el contribuyente respaldó su solicitud de devolución impositiva, no fueron denunciadas por extravío, ni por adulteración o falsedad; más al contrario la Empresa emisora (YPFB) reconoció haberlas emitido, razón por la que no es posible aplicar el citado numeral.

Por lo anteriormente señalado, no es posible desconocer el pago efectivo del IVA realizado por el contribuyente y el correspondiente crédito fiscal devuelto en CEDEIMS, bajo el argumento de existir observaciones en la dosificación de las facturas señaladas, habida cuenta de que se halla demostrado, que no tuvo responsabilidad alguna con los errores detectados por GRACO -La Paz; correspondiendo, de conformidad al art. 103 del CTB, a la Administración Tributaria fiscalizar al emisor de las facturas y verificar si YPFB las emitió correctamente dosificadas y cumplió sus deberes formales, al ser dicha empresa el agente de retención.

Respecto a que se hubiera realizado una interpretación demasiado extensiva del principio de buena fe, se tiene que el señalado principio informa la conducta del ser humano, representando un conjunto de valores ético -sociales, que recogidos por el ordenamiento jurídico constituyen un principio general del derecho y criterio informador para el nacimiento, desarrollo y extinción de las relaciones jurídicas aplicable al derecho Público como al Privado, siendo que la buena fe siempre se presume, mientras que la mala fe debe ser demostrada de lo contrario los actos no pueden ser calificados de ilícitos, indebidos o injustos.

Para ese efecto el ordenamiento jurídico establece que este principio se aplica a favor del contribuyente, así el art. 69 del CTB, señala que "En aplicación al principio de buena fe y transparencia, **se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han cumplido sus obligaciones tributarias cuando han observado sus obligaciones materiales y formales**, hasta que en debido proceso de determinación, de prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme a los procedimientos establecidos en este Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias"; principio que además se halla estrechamente relacionado con el principio de Seguridad Jurídica constitucionalizado por el art. 178. I de la CPE, que establece que la potestad de impartir justicia se sustenta en "los principios de independencia, imparcialidad, **seguridad jurídica**, publicidad, probidad, celeridad, gratuidad, pluralismo jurídico, interculturalidad, equidad, servicio a la sociedad,

participación ciudadana, armonía social y respeto a los derechos"; por lo que en la especie, al no haberse demostrado la mala fe del contribuyente, no es evidente el argumento citado, siendo los actos del sujeto pasivo válidos y lícitos a efectos de beneficiarse de crédito fiscal.

Del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Superintendencia Tributaria General al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0221/2006 de 3 de agosto de 2006, dio correcta aplicación a la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, ni aplicación inadecuada de la norma legal administrativa, tanto en la Resolución de Alzada como en la Resolución Jerárquica impugnada, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional conforme a los fundamentos expuestos concluye que corresponde confirmar en todas sus partes la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 10 de la Ley 212 de 23 de diciembre de 2011, en relación con el art. 780 del CPC, falla en única instancia, declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 35 a 37, interpuesta por la Gerencia GRACO -La Paz del SIN.

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

Esta Sentencia es dictada en Sucre capital del Estado Plurinacional de Bolivia a los quince días del mes de noviembre de dos mil doce años.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

Magistrada Relatora: Maritza Suntura Juaniquina.

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano

PRESIDENTE

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Jorge Isaac von Borries Méndez

DECANO

Rómulo Calle Mamani

MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia

MAGISTRADO

Pastor Segundo Mamani Villca

MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán

MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán

MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina

MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas

MAGISTRADO

Darwin Vargas Vargas

secretario de Sala Plena

?? ?? ?? ??