



SALA PLENA

SENTENCIA: 402/2013.
EXP. N°: 88/2007.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Interpuesto por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ la Superintendencia Tributaria General.
FECHA: Sucre, diecinueve de septiembre de dos mil trece.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 38 a 40, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0382/2006 de 8 de diciembre de 2006; la respuesta de fs. 47 a 50; memorial de réplica de fs. 67 a 68; los antecedentes procesales y:

CONSIDERANDO I: Que la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representado por Ángel Luis Barrera Zamorano, dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civil, se apersona fundamentando su demanda, del que se sintetiza lo siguiente:

En apoyo del art. 70 de la Ley de N° 2341 de Procedimiento Administrativo de 23 de abril de 2002 (LPA) y arts. 778 y sgtes del Cód. Pdto. Civil, aplicables en materia tributaria por el art. 74 núm. 2 de la Ley N° 2492, en proceso contencioso administrativo impugna la resolución del recurso jerárquico STG-RJ/0382/2006 de 8 de diciembre de 2006, que confirmó la Resolución STR/LPZ/RA. 0313/2006 de 21 de septiembre de 2006, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, al recurso de alzada interpuesto por el contribuyente, que a su vez revocó parcialmente la Resolución Determinativa N° 062/06 de 16 de marzo de 2006, determinando: 1) dejar sin efecto las obligaciones tributarias de Bs.6.986 por concepto de depuración de crédito fiscal IVA, correspondiente a las facturas de YPFB, mantenimiento de valor, intereses y su sanción por evasión, por los periodos octubre y diciembre de 2001; 2) mantener firme y subsistente las obligaciones tributarias establecidas por el IVA de Bs.16.435 más mantenimiento de valor, intereses y su sanción por evasión, de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, octubre y diciembre de 2001. Se hace constar que dicha sanción fue impuesta por el SIN en aplicación del art. 137 de la Ley 1340, mediante Orden de Fiscalización N° 2903000136, del Departamento de verificación externa Modalidad CEDEIM-POST que dio lugar al inicio de fiscalización al contribuyente, por las gestiones referidas.

Al respecto fundamenta su demanda expresando que la Resolución Jerárquica N° 0382/2006 omitió lo establecido en el numeral 2 y 72 de la Resolución Administrativa RA. N° 05-0043-99, que establecen la depuración del crédito fiscal originado en las facturas del proveedor YPFB, al señalar que estas facturas fueron emitidas sin estar dosificadas por la Administración Tributaria (AT), contraviniendo la citada RA, que exige que las facturas o notas fiscales para ser válidas y poder generar crédito fiscal, necesariamente deben ser autorizadas y habilitadas, que en este caso no se realizó el trámite de dosificación de facturas y que la empresa emitió facturas observadas; por lo que debe ratificarse el reparo establecido en la RD N° 0313/2006.

Agrega que la Resolución STG-RJ/0382/2006 realiza una interpretación extensiva del principio de buena fe, para concluir que el contribuyente actuó de buena fe al emitir las facturas, al respecto puntualiza que, el principio de buena fe es la convicción de que el acto realizado es lícito y que se tiene plena certeza o verdad de un acto jurídico, que en el caso presente, existe una norma de carácter administrativa y de cumplimiento obligatorio, que establece la formalidad que tanto el comprador como el vendedor deben observar, para que las facturas sean válidas, lícitas y tengan efectos legales, lo contrario implicaría entrar en una especie de caos; que al no cumplir la formalidad prescrita en la norma las facturas emitidas por YPFB, vulnera la RA N° 05-0043-99, por esta razón debe mantenerse firme y subsiste la parte que dejó sin efecto la Superintendencia Tributaria, al dar validez a notas fiscales que no fueron debidamente dosificadas, y mantener la conducta del contribuyente como evasión prevista en los arts. 114 y 115 inc. 2) de la Ley N° 1340, pagando de menos el impuesto, contravención sancionada con multa prevista en el art. 116 y, la actualización del art. 58 ambos de la citada norma tributaria.

En base a estos argumentos impetra que se declare probada la demanda, revocando parcialmente la Resolución N° STG-RJ/0382/2006 de 8 de diciembre de 2006, sobre la depuración del crédito fiscal por no haber sido dosificadas por la AT, en consecuencia mantener firme y subsiste la Resolución Determinativa N° 062/06 de 16 de marzo de 2006, en todos sus aspectos técnico-jurídicos.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de fs. 43, fue corrida en traslado, y citada la autoridad demandada, se apersonó Rafael Vergara Sandoval, en su condición de Superintendente



Tributario General, quién en tiempo hábil por memorial de fs. 47 a 50, respondió en forma negativa la demanda, en base a los argumentos de hecho y de derecho que se sintetizan a continuación:

La Administración Tributaria (AT) argumentó en la demanda que la resolución jerárquica no consideró lo establecido en los numerales 2 y 72 de la RA 05-0043-99, que las facturas de empresas públicas u otras, deberán ser previamente habilitadas mediante dosificación por la AT; que la utilización de facturas que hubieran sido declaradas extraviadas, así como el uso de facturas falsificadas o alteradas en la obtención de créditos fiscales, reintegros y compensaciones, dará lugar a la pérdida de esos beneficios por el periodo en que estas facturas hayan sido incluidas, por lo que las facturas que fueron emitidas por YPFB al no haber sido previamente habilitadas, en criterio de la AT contravienen la citada RA, por lo que fueron depuradas del crédito fiscal.

Al respecto, señala que conforme a los arts. 11 de la Ley 843 y 11 del DS 21530, las exportaciones están liberadas del débito fiscal que les corresponde, pudiendo los exportadores computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente de las compras e insumos efectuados en el mercado interno y el IVA pagado en oportunidad de efectuar las exportaciones, en este sentido a efectos de determinar el monto del crédito fiscal computable contra operaciones de exportación, los exportadores deben proceder a computar inicialmente contra operaciones gravadas en el mercado interno, y el saldo resultante está sujeto a devolución a través de CEDEIM's. Asimismo, en aplicación del principio de neutralidad impositiva, una vez efectuada la exportación, se devuelve al exportador el crédito fiscal del IVA contenido en los costos y gastos realizados por importaciones definidas y/o compras en el mercado interno de bienes de capital, activos fijos, contratos de obra o prestación de servicios, siempre que estén vinculados con la actividad exportadora.

Agrega que de acuerdo a la doctrina que asumió la entidad demandada por Resolución STG-RJ/064/2005 -entre otras-, existe tres requisitos que deben ser cumplidos para que un contribuyente pueda beneficiarse con el crédito fiscal producto de las transacciones que declara, siendo las siguientes: a) Estar respaldado con la factura original; b) que la compra se encuentre vinculada con la actividad gravada; y c) que la transacción se haya realizado efectivamente. Al efecto realizó el análisis respectivo de estos aspectos, para respaldar que las facturas emitidas por YPFB a ASEA Ltda., es correcta.

En definitiva, solicitó que en sentencia se declare improbadamente la demanda interpuesta por GRACO La Paz del SIN, debiendo mantener firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico Nº STG-RJ/0382/2006.

Aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 64, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354.II del Cód. Pdto. Civil, se corrió traslado a las partes; la entidad demandante por memorial de fs. 67 a 68 formuló su réplica, empero al estar presentada fuera del plazo concedido por ley, por proveído de fs. 70 se declaró por renunciado a este derecho, decretándose "Autos para Sentencia".

CONSIDERANDO III: Que en virtud 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 del art. 10. I de la Ley Nº 212 de Transición para el Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2011, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Código Pdto. Civil, siendo el objeto -según la veracidad o no del reclamo planteado- 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; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales en la fase administrativa, con relación a los argumentos expuestos por la entidad demandante y, realizar el control judicial de legalidad sobre los hechos resueltos en el recurso jerárquico por la Superintendencia Tributaria General.

CONSIDERANDO IV: Que de la compulsión de los antecedentes de emisión de la resolución administrativa impugnada, se establece los siguientes hechos:

1).- En principio, revisando todo lo obrado y los anexos adjuntados al proceso, se colige que la controversia según la demanda, radica en que la resolución impugnada del Recurso Jerárquico STG-RJ/0382/2006 de 8 de diciembre de 2006 (fs. 99 a 111 del anexo I), pronunciada por el Superintendente Tributario General, lesiona los derechos de la administración tributaria, al confirmar la Resolución STR/LPZ/RA. 0313/2006 de 21 de septiembre de 2006 (fs. 60 a 67 del mismo anexo), emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, que a su vez resolviendo el recurso de alzada, revocó parcialmente la Resolución Determinativa Nº 062/06 de 16 de marzo de 2006, dictada por el Gerente GRACO La Paz del SIN que cursa de fs. 1 a 5 del anexo I, dejando sin efecto (en su primer punto) las obligaciones tributarias de Bs.6.986 por concepto de depuración de crédito fiscal IVA, correspondiente a las facturas de YPFB, mantenimiento de valor, intereses y su sanción por evasión, por los periodos octubre y diciembre de 2001; que al presente, con la demanda pretende que se mantenga subsistente la RD Nº 062/2006 sobre este reclamo.



Sin embargo, tanto la resolución de alzada que revocó parcialmente la citada RD y confirmada en jerárquico, dejan sin efecto las observaciones de la administración tributaria (AT), estableciendo la validez del crédito fiscal IVA contenido en las notas fiscales emitidas por YPFB a Industrias Textiles "ASEA Ltda.", al estar demostrado que son evidentes los gastos realizados por el contribuyente y que además está relacionado con la actividad de exportación.

2).- En el caso de autos, corresponde ingresar al análisis a efecto de dar respuesta al reclamo planteado, así verificar si la demanda tiene o no sustento legal, y finalmente establecer si existió o no vulneración a la RND 05-0043-99, al aceptar como válidas las facturas emitidas por YPFB por la adquisición de gas natural, insumo que utiliza "ASEA Ltda.", para funcionamiento de la planta industrial que posee, operación que fue fiscalizada por el SIN en el procedimiento de verificación externa Modalidad CEDEIM-POST, depurando facturas que no fueron previamente dosificadas.

En el caso de análisis, la AT (Gerencia GRACO La Paz del SIN), notificó a Industrias Textiles "ASEA Ltda.", el inicio de verificación externa del cumplimiento de normas legales y reglamentarias vinculadas al IVA por la gestión 2001, porque con informe de Control de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM), estableció un importe indebidamente devuelto por IVA de Bs.16.435, equivalente a 14.975 UFV, por gastos que no tendrían incidencia en la actividad exportadora y que contraviene el art. 8 de la Ley 843, art. 2 de la Ley 1963 y art. 3 del DS 25465, que las notas fiscales no cumplen las formalidades establecidas en la RA 05-0043-99 de 13 de agosto de 1999, calificando la conducta como evasión; posteriormente la AT emite la Vista de Cargo GDGLP-DF-VC-00001/06 el 18 de enero de 2006, estableciendo un adeudo al fisco de Bs.41.195, que incluye el impuesto omitido, mantenimiento de valor e intereses y multa por mora y tipifica la conducta como evasión, y luego de los descargos del contribuyente emitió la Resolución Determinativa 062/2006 de 16 de marzo de 2006, ratificado el adeudo al fisco de Bs.41.195 equivalente a UFV's 35.991, 37.- y tipifica la conducta como evasión.

3).- En la especie, el concepto de devolución de impuestos mediante certificados (CEDEIM), tiene que ver con la aplicación del "principio de neutralidad impositiva", es decir, para los bienes que se producen en Bolivia, sean competitivos en el mercado internacional y no se exporten impuestos. En este sentido, el DS. N° 25465 de 23 de julio de 1999, con diversas modificaciones, establece 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), pero la condición esencial para que proceda la devolución de estos impuestos, es que deben estar vinculados a la actividad productiva de la empresa o que se trate 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.

3.1.- El principio de neutralidad impositiva, se encuentra 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, dispone: "Los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de Impuestos Internos...". Disposición referida a los impuestos internos de consumo así como a los aranceles sobre insumos y bienes incorporados en las mercancías de exportación, que puede dar lugar a la devolución de los impuestos y aranceles señalados, en cuanto éstos signifiquen costos que incidan en el proceso de producción, así como gastos vinculados a la actividad exportadora.

3.2.- En efecto, 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...". De otra parte, la forma y modalidades de dicha devolución, serán reglamentadas por el Órgano Ejecutivo en base a las previsiones del segundo párrafo del art. 11 de la Ley N° 843.

3.3.- El art. 8 de la Ley N° 843, texto ordenado a diciembre de 2004 y actualizado al 31 de diciembre de 2005, en relación con el crédito fiscal, dispone que arrojará un resultante al impuesto determinado, en aplicación de los arts. 5 al 7 de dicha 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".

3.4.- Del mismo modo, los arts. 11 de la Ley N° 843 y 11 del DS 21530, hacen referencia a la liberación del débito fiscal por exportación, pudiendo computar contra éste, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación. Este procedimiento regula estableciendo que "En caso que el crédito fiscal imputable contra operaciones de exportación no pudiera ser compensado con operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata, a través de notas de crédito negociables..."



En este marco normativo, la resolución jerárquica tiene sustento en la doctrina asumida por la propia Superintendencia Tributaria General, por Resolución STG-RJ/0064/2005 -entre otras- al señalar correctamente que existen tres requisitos que deben ser cumplidos para que un contribuyente pueda beneficiarse con el crédito fiscal producto de las transacciones que declara, que son las siguientes: 1) Estar respaldado con la factura original; 2) que la compra se encuentre vinculada a la actividad gravada; y 3) que la transacción se haya realizado efectivamente.

4.1.- El *primer requisito*, según dispone el art. 4 de la Ley 843, fue cumplido, por cuanto las transacciones se encuentran respaldadas con facturas originales de YPFB números 560896 y 598284 por Bs31.608,63.- y Bs22.130,59 con el número de orden 2920255190, y alfanumérico IINJMPHVG, las que fueron acreditadas por el contribuyente ante la AT, incluso los funcionarios del "SIN" validaron con el sello de la leyenda: "El original de la presente fotocopia fue revisado con el archivo del contribuyente". Empero, la AT observó dichas facturas al detectar que el rango de dosificación no fue autorizado por la misma, aunque la hoja de trabajo se encuentra respaldada con el Control Cruzado de Notas Fiscales, Libro de Compras y Ventas y Copias de Facturas Proveedor YPFB.

Al respecto, es preciso señalar que el contribuyente de buena fe recibe facturas por la compra de un bien o servicio y las presenta en la creencia de que son válidas y correctas, máxime cuando se trata de una empresa del Estado boliviano, por tanto las facturas emitidas por YPFB, aún cuando no fueron autorizadas en el rango de dosificación, no invalida ni puede privársele el derecho al goce del crédito fiscal, toda vez que no es responsabilidad de "ASEA LTDA"; salvo que la AT pruebe que el contribuyente obtuvo dichas facturas conociendo que las mismas hubieran sido declaradas extraviadas, falsificadas o alteradas, conforme establece el numeral 72 de la RA 05-0043-99, así como el uso de facturas falsificadas o alteradas en la obtención de créditos fiscales, reintegros tributarios y compensaciones, que en este caso dan 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, siendo condición *sine qua non* la comprobación en debido proceso penal con decisión definitiva en calidad de cosa juzgada, del uso de facturas falsificadas con conocimiento pleno del contribuyente de que las eran, hecho que no aconteció en el caso de análisis.

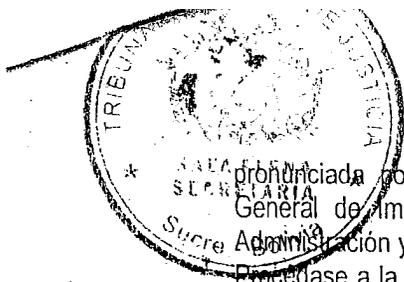
4.2.- En cuanto al *segundo requisito*, conforme al art. 8 inc. a) de la Ley 843 (Texto Ordenado) y art. 8 del DS 21530 (Decreto Reglamentario del IVA), para que proceda el cómputo del crédito fiscal, es requisito que las compras o adquisiciones de bienes o servicios se encuentren vinculadas con la actividad gravada; en este sentido las compras se refieren a adquisiciones de gas natural de YPFB, insumo que evidentemente utiliza "ASEA LTDA" para funcionamiento de su planta industrial.

4.3.- Finalmente, con relación al *tercer requisito*, referido a que la transacción haya sido efectivamente realizada, se establece que de la verificación y compulsión de antecedentes, "YPFB" conforme al Libro de Ventas IVA, ha registrado las facturas y consiguientemente ha declarado el impuesto conforme a ley en los periodos octubre y diciembre de 2001, además en la factura 598284 consignó el sello de "Pagado con cheque numero 251 del Banco de Crédito de fecha 2 de enero de 2002" y, en la factura 560896 consigna el sello de "Pagado con cheque numero 87 del Banco de Crédito de fecha 5 de noviembre de 2001"; por tanto el tercer requisito también fue cumplido.

5).- Finalmente se concluye que, el manejo fiscal expresado a través del marco normativo analizado, se desarrolla en apoyo de la política económica, en la devolución de impuestos a favor de los exportadores buscando hacer competitivos los productos de la industria nacional en el mercado internacional, con el incentivo de la actividad exportadora, generando de esta manera una mayor dinámica del desarrollo económico en Bolivia, en la aspiración de lograr mayores niveles de bienestar para la sociedad con el ingreso de divisas al país.

Por lo expuesto, el Supremo Tribunal de Justicia con la facultad conferida de realizar el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos ejercidos en sede administrativa, concluye que la Superintendencia Tributaria General, al pronunciar la Resolución Jerárquica STG-RJ/0382/2006, confirmando la decisión del Recurso de Alzada que dejó sin efecto la depuración del crédito fiscal de las facturas números 598284 y 560896 emitidas por "YPFB" de Bs.6.986, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajustan a derecho; 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 el art. 10. I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011 de Transición para el Tribunal Supremo y arts. 778 a 781 del Código Pdto. Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 38 a 40, interpuesta por la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales; en consecuencia mantiene subsistente y con total validez la Resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ/0382/2006 de 8 de diciembre de 2006,



pronunciada por la Superintendencia Tributaria General, actualmente reemplazada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria. Sin costas, en aplicación del art. 39 de la Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales.

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

No interviene el Magistrado Rómulo Calle Mamani por encontrarse en viaje oficial.

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

Regístrese, comuníquese y cúmplase.

Magistrado Relator: Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
PRESIDENTE
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO
Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO
Pastor Segundo Mamani Vilca
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