



26

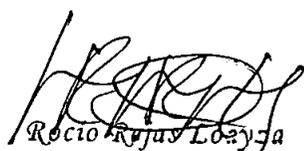
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL
DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
CITACIONES Y NOTIFICACIONES
SALA PLENA
EXPEDIENTE N° 509/2013

En Secretaría de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas 08:17 del día martes 21 de marzo de 2017, notifiqué a:

**DANEY DAVID VALDIVIA CORIA EN REPRESENTACION
DE LA AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA**

Con **SENTENCIA 405/2016** de fecha 19 de septiembre de 2016. Mediante cédula fijada en Secretaría de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.


TESTIGO:
Gonzalo Tená
3099457 ch

CERTIFICO:

Rocio Rojas Loayza
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

MSc. Sandra Mercedes Merced
SECRETARÍA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

COPIA AUTENTICADA
ARTÍCULO 76 PARÁGRAFO II - LEY N° 439
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

SALA PLENA

SENTENCIA: 405/2016.
FECHA: Sucre, 19 de septiembre de 2016.
EXPEDIENTE: 509/2013.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, impugnando la Resolución AGIT-RJ 0482/2013 de 22 de abril dictada por esta última.

VISTOS EN SALA PLENA.

La demanda contencioso administrativa interpuesta por GRACO La Paz del SIN contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), obrante en el expediente de fs. 42 a 45; el decreto de admisión de 25 de julio de 2013 de fs. 47; la contestación a la demanda, cursante de fs. 51 a 53 vta.; la réplica de fs. 75 a 76 vta.; el apersonamiento del tercero interesado, Maderera Boliviana Etienne Sociedad Anónima (MABET S.A.) de fs. 136 a 141; los antecedentes procesales.

I.- ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURÍDICA.

I.1.- Contenido de la demanda.

GRACO La Paz del SIN, representada legalmente por su Gerente Marco Antonio Aguirre Heredia, interpuso demanda contenciosa administrativa contra la AGIT, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0482/2013 de 22 de abril refiriendo que, merced a las Órdenes de Verificación 0008OVE0722, 0008OVE0782, 0008OVE881, 0009OVE00183, 0009OVE00184, 009OVE00314, 0009OVE00312, 0009OVE00313, 0009OVE00562, 0010OVE00562, 0010OVE00076 y 0010OVE00126 de 24 de febrero de 2012, y el Proceso de Verificación Externa del cumplimiento de normas legales y reglamentarias vinculadas al Impuesto al Valor Agregado (IVA), correspondientes a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, la Administración Tributaria emitió la Resolución Administrativa de Devolución Indebida 21-0024-2012 de 20 de septiembre de 2012 que, determinó el monto de UFV's 75.164 o su equivalente en Bs. 133.750,00 como impuesto indebidamente devuelto al contribuyente MABET S.A., monto que comprende el impuesto indebidamente devuelto, mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor de crédito comprometido.

El 13 de enero de 2012, MABET S.A. interpuso recurso de alzada contra la Resolución Administrativa 21-0024-2012, mismo que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) el 17 de diciembre de 2012 a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0085/2013 de 04 de febrero que revocó parcialmente la Resolución Administrativa 21-0024-2012, dejando sin efecto el monto de Bs. 73.108,00 por concepto del IVA indebidamente devuelto más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito comprometido emergente de la depuración de crédito fiscal por facturas no canceladas en su totalidad y servicios prestados fuera del territorio nacional y no vinculadas, de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, manteniéndose firme y subsistente el importe Bs. 1.093,00, más mantenimiento de valor y mantenimiento de valor del crédito fiscal comprometido, correspondiente al crédito fiscal IVA de facturas no vinculadas a la actividad exportadora de los periodos fiscales mayo y julio 2008.

El 26 de febrero de 2013, GRACO La Paz del SIN interpuso Recurso Jerárquico contra la Resolución ARIT-LAPZ/RA 0085/2012 siendo resuelto dicho recurso por la AGIT el 22 de abril de 2013 mediante la Resolución ahora impugnada, la cual dispuso revocar parcialmente la Resolución recurrida respecto a la depuración del crédito fiscal IVA por los servicios prestados en el exterior, manteniendo la misma firme y subsistente en el importe que alcanza a Bs 64.505,00; asimismo, mantener la revocatoria de la depuración del crédito fiscal IVA de Bs. 84.000,00 observados por gastos no relacionados a la actividad del contribuyente, correspondientes a las facturas 33, 80, 100, 116, 135, 5, 97, 124, 197 y 243 emitidas por Guevara & Gutiérrez SC; así como el crédito fiscal IVA de Bs 204,00 por las facturas 148 y 42 de la misma firma correspondientes al porcentaje del crédito fiscal depurado cuya devolución no fue solicitada por el contribuyente; y, por último, mantener la depuración del crédito fiscal IVA de Bs. 1.093,00 (mil noventa y tres 00/100 bolivianos) por las facturas 148 y 42 en la parte no vinculada a la actividad gravada, conforme el art. 212.I inc. a) del CTB.

I.1.1.- Fundamentos de la demanda.

El ente demandante, denunciando la vulneración por parte de la AGIT de los arts. 8 inc. a) y 11 de la Ley de Reforma Tributaria N° 843 de 20 de mayo de 1986; art. 1 de la Ley 1963 de 23 de marzo de 1999; y, art. 3 del Decreto Supremo 25465 de 23 de julio de 1999, referidos al crédito fiscal computable sólo respecto de las actividades que se vinculan con la actividad gravada, la liberación a los exportadores del crédito fiscal, y la devolución a los exportadores de impuestos internos al consumo y de los aranceles, vinculados a los costos y gastos de la actividad exportadora, señaló que, la Administración Tributaria depuró las facturas observadas, porque los servicios legales de la firma Guevara & Gutiérrez S.C. no están vinculados con la actividad exportadora del contribuyente MABET S.A., la cual tiene como actividades principales y secundarias la fabricación de productos de madera, corcho, paja y materiales trensables, fabricación de muebles de todo tipo, silvicultura, extracción de madera y actividades conexas, importación y exportación, venta al por mayor de enseres



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

MSc. Sandra Magaly Meradivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Exp. 509/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

domésticos; y, nuestro ordenamiento jurídico tributario vigente dispone que la devolución por el IVA a los exportadores, está vinculado necesariamente con los gastos y costos directamente relacionados con la exportación.

Por último, el actor invocó la jurisprudencia contenida en la Sentencia 245/2012 de 1 de octubre emitida por este Tribunal Supremo de la jurisdicción ordinaria.

I.1.2.- Petitorio.

Con los argumentos precedentemente expuestos, el demandante solicitó que en sentencia emitida por este Tribunal Supremo de Justicia se declare probada su demanda, y como efecto de ello se revoque parcialmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0482/2013 de 22 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), debiendo mantenerse firme y subsistente en su integridad la Resolución Administrativa de Devolución Indebida 21-0024-2012 emitida por GRACO La Paz del SIN.

COPIA AUTENTICADA
ARTICULO 78 PARÁGRAFO II - LEY N° 439
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Mediante decreto de fs. 47, fue admitida y corrida en traslado la demanda, siendo legalmente citado con la misma el ente demandado a través de cédula, conforme sale del legajo a fs. 63 de obrados. Haciendo uso de su derecho y en tiempo hábil previsto por ley, la AGIT, representada legalmente por su Director Ejecutivo Daney David Valdivia Coria, mediante memorial de fs. 51 a 53 de obrados respondió a la demanda conforme a los siguientes argumentos.

II.1.1.- El art. 39 de la Ley 843 establece que toda empresa o unidad económica, para el desempeño de sus actividades debe coordinar factores para el logro de sus objetivos, entre ellos el aspecto legal o asesoramiento legal; por lo que, también requiere de asesoramiento tributario para cumplir con sus obligaciones tributarias, realizar petitorios y otros, conforme establece el art. 68.1, 2, 6, 7 y 8 del CTB.

II.1.2.- La Administración Tributaria observó las facturas emitidas por Guevara & Gutiérrez SC, bajo el argumento de que no estaban vinculadas con la actividad –se infiere del contribuyente- sin exponer mayores argumentos que justifiquen este extremo, sin embargo, de una revisión de las facturas estas fueron emitidas en virtud a la interposición de recursos administrativos, solicitudes y otros sustanciados ante el Servicio de Impuestos Nacionales, por lo que, los gastos en que incurrió MABET S.A. por diferentes conceptos de asesoramiento tributario, se encuentran relacionados a su actividad; máxime cuando estos gastos se encuentran respaldados por cheques de distintas entidades financieras.

II.1.3.- Respecto a las facturas 148 y 42, emitidas por Bs. 4.970,80 y Bs 5.230,52, la Administración Tributaria, mediante Resolución 21-0024-2012 las depuró al considerarlas que no estaban vinculadas a la actividad del contribuyente por incluir además del costo por asesoramiento laboral y tributario, el costo por servicios legales por gastos personales, por un

hecho de tránsito, decisión confirmada por la Resolución de Alzada con argumento de que el contribuyente no presentó documentación de descargo que desvirtuó dicha observación, tampoco interpuso recurso jerárquico al respecto, manteniéndose la depuración del crédito fiscal IVA por un total de Bs 1.093,00, entendiéndose por ello que no se ha vulnerado derecho alguno pidiendo se declare improbadamente la demanda y se disponga se mantenga "firme y subsistente" la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT- RJ 0482/2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II.2.- De la réplica.

Mediante memorial presentado el 03 de febrero de 2014 cursante de fs. 75 a 76 vta., GRACO La Paz del SIN replicó a la respuesta a la demanda contenciosa administrativa de la AGIT señalando que, el caso de autos hace referencia al crédito fiscal obtenido indebidamente por el contribuyente del cual se solicitó la devolución, en aplicación de lo establecido por los arts. 8 inc. a) de la Ley 843, 1 de la Ley 1489 y 3 del DS 254465, y ese también habría sido el criterio plasmado en la Sentencia 245/2012 de 01 de octubre emitida por la Sala Plena de este Alto Tribunal, por lo que, la depuración de las facturas 33, 80, 100, 116, 135, 5, 97 y 243 efectuada por la Administración Tributaria del crédito fiscal indebidamente devuelto al contribuyente fue correcta, al no estar vinculadas las mismas con la actividad exportadora realizada por este, es decir fabricación de productos de madera, corcho, paja y materiales trensables, fabricación de muebles de todo tipo, silvicultura, extracción de madera y actividades conexas, importación exportación, venta al por mayor de enseres domésticos; aspectos que, no fueron tomados en cuenta por la AGIT, la cual respondió a la demanda con argumentos alejados del ámbito legal y sin tomar en cuenta que la depuración del crédito fiscal se realizó bajo el criterio de la relación directa con la actividad exportadora y el valor exportado.

Con lo que concluyó solicitando se revoque parcialmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0482/2013 de 22 de abril emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, por tanto se mantenga subsistente la Resolución Administrativa de Devolución Indebida 21-0024-2012.

II.3.- Apersonamiento del tercero interesado.

Mediante memorial de fs. 136 a 141 del expediente, MABET S.A., representado legalmente por Mauricio Eloy Etienne Solares se apersonó dentro de la presente causa, solicitando se declare improbadamente la demanda interpuesta por GRACO La Paz SIN y se confirme en consecuencia la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 482/2013 de 22 de abril emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, petición sustentada en los siguientes argumentos:

II.3.1.- En la demanda interpuesta por GRACO La Paz del SIN no se evidencia que el demandado a través de la resolución impugnada vulnere los arts. 8 inc. a) de la Ley 843 y 3 del DS 25465.



[Firma manuscrita]

Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SECRETARÍA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Exp. 509/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

II.3.2.- Respecto de que los servicios legales no se encontrarían directamente relacionados con la exportación, el asesoramiento legal especializado se hace imprescindible, constituyéndose en una herramienta en el crecimiento y consolidación de la empresa para el logro de sus objetivos y hacerla competitiva, además de formar parte de los costos indirectos de producción a sola condición que, el exportador acredite fehacientemente que dichos gastos fueron efectuados para la realización de la actividad gravada.

II.3.3.- Respecto de la jurisprudencia invocada por el ente demandante – Sentencia 245/2012 de 1 de octubre- que hace referencia a los costos y gastos directamente relacionados con la exportación, el tercer litisconsorte señaló que, tal afirmación es sesgada puesto que no respondería a la realidad de los hechos, ya que si se aplicaría el citado entendimiento jurisprudencial se pretendería que la empresa contrate permanentemente un numeroso plantel de abogados especializados, además que los presupuestos fácticos no eran similares al caso concreto, invocando en contrapartida la jurisprudencia contenida en la Sentencia 169/2012 de 08 de junio.

III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

III.1.- Mediante Resolución Administrativa de Devolución Indebida 21-0024-2012 de 20 de septiembre cursante de fs. 1 a 13, dictada dentro del proceso de verificación externa practicada al contribuyente MABET S.A. en las órdenes 0008OVE0722, 0008OVE0782, 0008OVE881, 0009OVE00183, 0009OVE00184, 009OVE00314, 0009OVE00312, 0009OVE00313, 0009OVE00562, 0010OVE00562, 0010OVE00076 y 0010OVE00126 correspondientes a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, GRACO La Paz del SIN bajo el argumento que se estableció la existencia de devolución indebida según el informe CITE: SIN/GGLP/DF/IVA/VE/00013/2012 de 31 de julio de 2012, al evidenciarse que el contribuyente obtuvo “indebidamente” beneficios fiscales mediante Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM) en un monto de Bs. 74.201,00 considerado tributo omitido por: **1)** Haber utilizado Crédito Fiscal de facturas por servicios prestados fuera del territorio nacional; y, **2)** Por compras no vinculadas con la actividad exportadora, contraviniendo el art. 8 inc. a) de la Ley 843, art. 8 del DS 21530, y arts. 12 y 13 de la Ley 1489, modificatoria de la Ley 1963. En consecuencia resolvió: **a)** Establecer como importe indebidamente devuelto al contribuyente MABET S.A. el monto de UFVs 75.164,00 o su equivalente en Bs. 133.750,00 emergente de las Órdenes de Verificación ya referidas por el IVA en observancia de lo establecido por los arts. 128 del CTB, 19.1, caso 2 inc. c) de la RND 10.0037.07 de 14 de diciembre de 2007; **b)** Conminar al contribuyente al pago del monto establecido; y, **c)** Instruir el inicio del procedimiento sancionador contra el contribuyente, en virtud a la obtención indebida de valores fiscales por importe de UFVs 53.984,00 o su equivalente en Bs. 96.060,00 al 20 de septiembre de 2012 por la sanción al IVA indebidamente devuelto por los periodos de enero a diciembre de 2008 de conformidad a lo establecido por los arts. 128, 165 y 168 del CTB, 7 y 19.2 de la RND 10.0037.07 por adecuar su conducta a la

COPIA AUTENTICADA
ARTÍCULO 76 PARAGRAFO II - LEY N° 439
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

previsión del art. 165 del CTB, es decir omisión de pago, sancionada con el 100% del monto calculado para la deuda tributaria expresada en UFVs.

III.2.- Interpuesto recurso de alzada por el representante legal de MABET S.A., este fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0085/2013 de 04 de febrero de 2013 obrante de fs. 14 a 21 del expediente, por el que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz **revocó parcialmente** la Resolución Administrativa 21-0024-2012 emitida por GRACO La Paz del SIN, dejándose sin efecto la sanción por el monto de Bs 73.108,00 por el IVA indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor de crédito comprometido emergente de la depuración del crédito fiscal de facturas por servicios prestados fuera del territorio nacional y no vinculadas, correspondientes a los periodos de enero a diciembre de 2008, manteniéndose subsistente el importe de Bs. 1.903,00, más mantenimiento de valor de crédito fiscal comprometido correspondiente al IVA de facturas no vinculadas a la actividad exportadora de los periodos fiscales mayo y julio de 2008.

III.3.- Posteriormente, deducido recurso jerárquico por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0482/2013 de 22 de abril, cursante de fs. 23 a 40 vta., resolvió **revocar parcialmente** la Resolución ARIT-LPZO085/2013 de 4 de febrero en la parte referida a la depuración del crédito fiscal IVA por los servicios prestados en el exterior, manteniéndose subsistente el monto de Bs. 64.505,00, asimismo, mantener firme la depuración del crédito fiscal IVA de Bs.8.400,00 observados por gastos no relacionados a la actividad, se entiende del contribuyente, en las facturas 33, 80, 100, 116, 135, 9, 97, 124, 197 y 243 emitidas por Guevara y Gutiérrez SC, así como el crédito fiscal IVA de Bs. 204 por las facturas 148 y 42 del mismo proveedor correspondiente al porcentaje del crédito fiscal depurado que no fue solicitada su devolución por el contribuyente; por último, mantener la depuración del crédito fiscal IVA de Bs. 1.903,00 por las mismas facturas 148 y 42 por no estar vinculada a la actividad gravada, conforme a la previsión del art. 212.I inc. a) del CTB.

IV.- DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

El demandante, considera que la AGIT vulneró la normativa aplicable en la devolución impositiva al sector de la exportación, prevista en los arts. 8 inc. a) y 11 de la Ley 843; art. 3 del DS 25465; y, art. 1 de la Ley 1963, al haber dispuesto mediante la Resolución impugnada la revocatoria de la depuración de crédito fiscal IVA indebidamente devuelto al sujeto pasivo cuyo rubro es la maderería, y en su mérito la depuración de las facturas 33, 80, 100, 116, 135, 5, 97, 124, 197 y 243 emitidas a su favor por servicios legales, por no estar éstas vinculadas con su actividad exportadora.

De la controversia a ser resuelta, se identifica como objeto procesal de la misma el siguiente problema jurídico, si es correcta la depuración de



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

[Firma]
Sancho Marcelo Mendivil Bejarano
SECRETARÍA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Exp. 509/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

facturas por la contratación de servicios legales y si éstos se encuentran vinculados con las operaciones gravadas.

En consecuencia, corresponde a este Tribunal Supremo de Justicia, luego de una labor exegética de control jurisdiccional de legalidad sobre los actos y resoluciones dictados en sede administrativa, verificar si los extremos denunciados en la demanda son evidentes.

V.- ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

V.1.- Del débito y el crédito fiscal.

COPIA AUTÉNTICA
ARTÍCULO 76 PARÁGRAFO II - LEY N° 439
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

El art. 7 de la Ley 843 que establece: “A los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación a que hacen referencia los Artículos 5° y 6°, imputables al período fiscal que se liquida, se aplicará la alícuota establecida en el Artículo 15. Al impuesto así obtenido se le adicionará el que resulte de aplicar la alícuota establecida a las devoluciones efectuadas, rescisiones, descuentos, bonificaciones o rebajas obtenidas que, respecto del precio neto de las compras efectuadas, hubiese logrado el responsable de dicho período”.

Respecto del crédito fiscal la misma Ley 843 en su art. 8 establece: “Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán: **a)** El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el Artículo 15° 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. Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o de 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. **b)** El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida a los montos de los descuentos, bonificaciones, rebajas, devoluciones o rescisiones, que respecto de los precios netos de venta, hubiere otorgado el responsable en el período fiscal que se liquida”.

En conclusión, el crédito fiscal es el monto en dinero a favor del contribuyente o sujeto pasivo, en el proceso de la determinación de la obligación tributaria, que puede ser deducido del débito fiscal para determinar el monto de dinero a pagar al Fisco, constituyéndose en un elemento técnico necesario para la determinación del impuesto a pagarse. Por su parte, el débito fiscal u obligación tributaria que se deriva de cada una de las operaciones gravadas, se determina aplicando en cada caso la alícuota del impuesto sobre la correspondiente base imponible, y es trasladado por los contribuyentes ordinarios a quienes funjan como adquirentes de los bienes vendidos o receptores o beneficiarios de los servicios prestados, quienes están obligados a soportarlos.

V.2.- De las actividades específicas que dan lugar al crédito fiscal de los exportadores

En principio corresponde referirnos al principio de neutralidad impositiva, misma que ya ha sido definida por este Alto Tribunal a través de la Sentencia 243/2012 de 1 de octubre que estableció:

*“A efectos de determinar la legalidad de los actos de la administración, se debe considerar que se entiende por principio de neutralidad impositiva, aquel por el cual el impuesto no debe alterar las condiciones de mercado o distorsionar la oferta, la demanda ni los precios en las transacciones de bienes gravados; en el ordenamiento jurídico boliviano, se tiene que dicho principio se aplica a la actividad exportadora de conformidad a la normativa tributaria contenida en la Ley 843 y en la Ley 1489 de ‘Desarrollo y Tratamiento Impositivo a las Exportaciones’, también llamada ley de Exportaciones; así el art. 12 de la Ley 1489 modificado por el art. 1 de la Ley 1963 dispone que: ‘En cumplimiento del principio de **neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías, servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de Impuestos Internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora**’.*

*A su vez el art. 13 de la Ley de Exportaciones, modificado por el art. 2 de la Ley 1963, establece: ‘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**. La forma y modalidades de dicha devolución serán reglamentadas por el poder Ejecutivo de acuerdo con el segundo párrafo del art. 11 de la Ley 843’, es decir se ha normado la devolución del impuesto pagado por las compras incorporadas a los productos de exportación con la finalidad de lograr un efecto impositivo neutral”.*

A partir del entendimiento de este principio, el discernimiento entre las actividades que deben considerarse vinculadas con la actividad exportadora y las que no tienen vínculo alguno, tiene un antecedente jurisprudencial desarrollado por este Alto Tribunal que, justamente dilucidando una causa similar con los mismos sujetos procesales, a través de la Sentencia N° 36 de 11 de mayo de 2016 que estableció: *“...el sujeto pasivo para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes; la existencia de la factura o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA, de conformidad a lo señalado en el art. 4 inc. a), concordante con el art. 8 inc. a), de la Ley N° 843, documento que debe ser presentado en original; que la compra o servicio prestado tenga vinculación con la actividad gravada de acuerdo a lo establecido en el art. 8 inc. a) de la Ley N° 843; y, la realización efectiva de la transacción”.*

V.3.- Conclusiones.

Tratándose la presente controversia de un proceso contencioso administrativo, es menester referir que, que este tipo de procesos reviste las características de un juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución en única instancia, por mandato de los arts. 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil (CPC), concordante con los



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

[Firma]
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Exp. 509/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

arts. 4 y 6 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, es de exclusiva competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, una vez que el trámite en sede administrativa haya sido agotado en todas sus instancias, correspondiendo 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 AGIT.

Si partimos nuestro análisis del criterio de que, una empresa es una organización social que emplea una gran variedad de presupuestos y/o recursos para alcanzar determinados objetivos que son en definitiva la razón de su existencia, tenemos que, para el desempeño de sus actividades debe combinar factores para el logro de estos objetivos, uno de estos factores es el jurídico, puesto que la empresa al constituirse por ficción de la ley en una persona jurídica o colectiva, necesita desenvolverse dentro de un marco jurídico y especialmente conocer ese marco jurídico, para no solamente cumplir con sus obligaciones, llámese tributos, obligaciones sociales y otras, sino también ejercer sus derechos, como el derecho de beneficiarse con determinado crédito fiscal, conforme se ha desarrollado en el Fundamento Jurídico III.1 de la presente Sentencia.

De la revisión de obrados se establece que, la Empresa Maderera Boliviana Etienne S.A. se halla legalmente establecida en nuestro país pues se encuentra registrada en el padrón de contribuyentes con el NIT 1020157023, además de contar con el Registro de Comercio con matrícula 00013391, su actividad principal y secundaria es la fabricación de productos de madera, fabricación de muebles de todo tipo, la importación y exportación, y la venta por mayor de enseres domésticos. Aplicando los conceptos expuestos en el párrafo anterior se tiene que, la interposición de recursos dealzada y jerárquico ante la AGIT, asesoramiento en procesos de fiscalización de los certificados de devolución impositiva (CEDEIM), ratificadorias de declaratorias juradas, gestiones de inscripción de poder, cambio de domicilio fiscal y otros, que son los servicios de asesoramiento legal por los cuales Guevara & Gutiérrez S.C. emitió las facturas 33, 80, 116, 100, 135, 5, 97, 124, 197 y 243 a favor del sujeto pasivo, son diligencias y/o actos administrativos o procedimentales necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de este último -factor jurídico-; por consiguiente, al cubrir este servicio aquellos requerimientos necesarios para cumplir los objetivos de la empresa, se coadyuvó a la realización del giro de la misma, debiendo considerarse el asesoramiento legal prestado por Guevara & Gutiérrez dentro de los costos y gastos vinculados con la actividad exportadora del sujeto pasivo por tener relación directa con los gastos operativos deducibles para la determinación de la utilidad neta imponible, tal cual establecen los arts. 8 inc. a) y 11 de la Ley 843; art. 3 del DS 25465; arts. 12 y 13 de la Ley 1489, modificados por los arts. 1 y 2 de la Ley 1963; y, art. 8 del DS 21530, máxime cuando conforme se ha expresado en la jurisprudencia invocada en el Fundamento Jurídico III.2, en el caso concreto, el contribuyente cumplió con los tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, es decir, acreditar la emisión de la factura por parte de Guevara & Gutiérrez S.C., acreditar la vinculación del pago efectuado con la actividad gravada, y, acreditar que la

COPIA AUTENTICADA
ARTICULO 76 PARÁGRAFO II - LEY N° 439
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

transacción efectivamente se realizó; así se tiene de las propias afirmaciones de la Administración Tributaria, a través de la Resolución Administrativa de Devolución Indebida 21-0024-2012, Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0085/2013 y Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0482/2013 –Actos Administrativos II.1, II.2., y II.3- en el análisis individual de cada una de las facturas observadas, concluyéndose que, en aplicación del Principio de Neutralidad Impositiva, glosado en el Fundamento Jurídico III.2, el sujeto pasivo podía beneficiarse con el crédito fiscal IVA, correspondiendo la devolución impositiva en su favor.

Por último, hacer referencia nuevamente a la jurisprudencia contenida en la Sentencia N° 36 de 11 de mayo de 2016 emitida por este Tribunal que, al resolver una causa con similar temática, además de los mismos sujetos procesales como ya se tiene dicho dispuso: *“...de la verificación y análisis realizado por la Administración Tributaria, se estableció que las notas fiscales observadas responden a pagos de servicios legales o jurídicos, que no se encuentran vinculadas con la actividad propia de la empresa; además, MABET S.A. no sustentó la vinculación de la prestación del servicio con la actividad exportadora que sostiene; no cumpliendo con el presupuesto de que la compra o servicio prestado tenga vinculación con la actividad gravada, conforme establece el art. 8 inc. a) de la Ley N° 843, de donde se concluye que no corresponde el derecho al cómputo del crédito fiscal de las notas observadas, correspondiendo confirmar la depuración de las mismas, ya que el sujeto pasivo no respaldó que dichos gastos estén vinculados con la actividad exportadora”*. Al respecto, corresponde aclarar que la Sentencia en análisis, concluyó que el sujeto pasivo no observó el art. 8 inc. a) de la Ley 843 por no haber acreditado ante la Administración Tributaria la vinculación de la prestación del servicio con la actividad exportadora, además de no respaldar la vinculación entre los gastos efectuados y la actividad propia de la empresa; circunstancia que en el caso concreto no ocurre puesto que, del análisis de los distintos pronunciamientos de la Administración Tributaria –Actos Administrativos II.1, II.2, y II.3 respecto de las facturas 33, 80, 116, 100, 135, 5, 97, 124, 197 y 243 emitidas por Guevara & Gutiérrez a favor del contribuyente, todas tienen la observación: No vinculado a la actividad, Pago honorarios (Por Demandas Tributarias y otros), aspecto que, ya ha sido dilucidado en la presente Sentencia, por lo que, al no advertirse inobservancia o vulneración a la normativa aplicable en la devolución impositiva al sector de la exportación, prevista en los arts. 8 inc. a) y 11 de la Ley 843; art. 3 del DS 25465; y, art. 1 de la Ley 1963, no corresponde atender el petitorio del ente demandante.

POR TANTO.

Por los argumentos expuestos, la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, con la facultad conferida por el art. 6 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, y en observancia del procedimiento establecido por el art. 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa interpuesta por GRACO La Paz del SIN contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, disponiendo se mantenga incólume la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0482/2013 de 22 de abril.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

[Signature]
MSc. Sandra Magaly Mendiola Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Exp. 509/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

COPIA AUTENTICADA
ARTICULO 76 PARÁGRAFO II - LEY N° 439
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

[Signature]
Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

[Signature]
Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

[Signature]
Romulo Calle Mamani
MAGISTRADO

[Signature]
Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

[Signature]
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

[Signature]
Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

[Signature]
Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

[Signature]
Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

[Signature]
Sandra Magaly Mendiola Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2016
SENTENCIA N° 405 FECHA 19 de sept
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2016
Dra. Maritza Suntura Juaniquina
VOTO DISIDENTE:

[Signature]
MSc. Sandra Magaly Mendiola Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA