



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

No

SALA PLENA

77-03-17
8:40

SENTENCIA: 407/2016.
FECHA: Sucre, 19 de septiembre de 2016. /
EXPEDIENTE N°: 451/2013.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Maderera Boliviana ETIENNE SA. (MABET S.A.) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Antonio Guido Campero Segovia.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 59 a 71, subsanación de fojas 78 en la que Mauricio Eloy Etienne Solares en representación legal de Maderera Boliviana Etienne S.A. (MABET S.A.), impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ379/2013 pronunciada el 1 de abril por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fojas 86 a 89, réplica de fojas 126 a 129, dúplica de fojas 102, diligencias de citación a los terceros interesados, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El representante legal de la demandante, señala que como resultado de las Órdenes de Verificación Externa 008OVER0623, 000OVE0622, 0008OVE0621, 0008OVE0620, 0008OVE0619, 0008OVE06465, 0008OVE0291, 0008OVE0066, 0008OVE0052 y 0008OVE0624 todas de 2 de febrero de 2011, fueron revisados los documentos que respaldan la correcta devolución de los Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM formularios 1137) de los periodos fiscales enero a diciembre de 2007, habiéndose elaborado el informe GGLP:DF/VEI/INF/IA/094/2011 de 16 de diciembre, que señaló que correspondía la depuración del crédito fiscal por dos conceptos: a) Notas Fiscales de manipuleo de carga fuera del territorio nacional y diferencias no pagadas por servicio de alquiler de volquetas y equipo b) Transacciones mayores a 50.000 UFV observadas, en virtud a que los documentos presentados no respaldan en su totalidad los pagos al proveedor, de conformidad al artículo 37 del DS 27310 modificado por el artículo 12 del DS 2787, habiéndose emitido la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0018-2011 de 23 de diciembre, estableciendo como monto indebidamente devuelto la suma de Bs. 216.055 equivalente a 125.948 UFV instruyendo el Inicio del Procedimiento Sancionador por Contravención de Omisión de Pago de acuerdo al artículo 165 de la Ley 2492.

Habiendo presentado Recurso de Alzada que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada LPZ/RA 0989/2012, se dejó sin efecto el monto de Bs. 121.277 por concepto de IVA indebidamente devuelto más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito comprometido (restitución automática).

La Administración Tributaria presentó recurso jerárquico que fue resuelto con la resolución impugnada en el presente proceso, que dejó sin efecto la resolución de alzada y mantuvo firme la observación de la Administración Tributaria por la suma de Bs. 107.857, como importe indebidamente devuelto de conformidad al inc. a), parágrafo I, art. 212 de la Ley N° 3092.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que la resolución impugnada vulneró lo siguiente:

1. El **debido proceso**, al hacer una valoración y aplicación errónea de la Ley con relación a los medios fehacientes de pago, la autoridad jerárquica en relación con las compras a crédito, realizó una errada interpretación del artículo 12, par. III del DS 27874, que modifica el art. 37 del DS 27310, en las compras por importes mayores a 50.000 UFV regula los medios fehacientes de pago, que resulta contradictoria, además de vaga, ilógica y absurda porque objetó una parte del crédito de las facturas 73, 392 y 412, desconociendo el saldo por ser compras a crédito y no haberse realizado el pago al momento de la exportación (nótese que la Administración no desconoció la efectiva realización de exportación, ni su vinculación).

Hecho que constituye una errada interpretación de la norma legal invocada, sin considerar que si bien el art. 123 del DS 27874, que modifica el art. 37 del DS 27310, establece el deber de los exportadores de respaldar sus compras con medios fehacientes de pago; “sin embargo de que no se considera esta situación”, prevé que, para establecer fehacientemente la efectiva realización de la operación, aspecto que fue verificado y confirmado en todas las instancias de este proceso, no pudiendo observarse a título de falta de medio fehaciente de pago una compra realizada a crédito que cumple con todos los requisitos sustanciales y formales que son : 1) emisión de la factura; 2) la compra se encuentra vinculada a la actividad y 3) que la transacción haya sido efectivamente realizada requisitos que fueron cumplidos en el presente caso y por la característica de la operación debe ser valorada en forma conjunta y con apreciación razonada como lo hicieron en la resolución de alzada, al reconocer que presentó la documentación solicitada, y que demostró mediante notas fiscales, comprobantes contables, fotocopias de cheques y extractos bancarios la realización efectiva de las compras de bienes y servicios realizadas a Transporte y Equipo Pesado “San Pedro” de Lucio Carlitos Huanca Gutiérrez, Serman Ltda., y la importación efectuada mediante Póliza C-9662, documentos que de acuerdo con los arts. 66-11) y 70-4) de la Ley 2492, constituyen medios de pago y respaldo de las actividades y operaciones gravadas.

Agregó que si bien es cierto que los medios de pago revisados por la Administración Tributaria no respaldan el total de las compras, ello no implica que las transacciones no se hubieran realizado o que se realizaron parcialmente, más aun si el proveedor declaró dichas ventas a través de los formularios 143 (IVA) y 156 (IT) de los



periodos revisados, generando el débito correspondiente al proveedor y consiguiente crédito al comprador lo que permite concluir que la transacción sí se realizó, situación que fue probada por la propia Administración Tributaria al realizar la verificación cruzada, motivo por el cual el razonamiento señalado en el RD contraviene el principio de legalidad establecido en el art. 6 de la Ley 2492. Adicionalmente la autoridad jerárquica desconoció la aplicación del pago de lo devengado establecido en el art. 4 inc. a) de la Ley 843 referido al nacimiento del hecho imponible para la aplicación del IVA.

Consiguientemente es computable el crédito fiscal generado por las facturas 392, 394, 399, 401, 402, 408, 410 y 412 emitidas por Transporte y Equipo Pesado San Pedro de Lucio Carlitos Huanca Gutiérrez, la factura N° 73 de Serman Ltda. y la Póliza de Importación C-9662, correspondiendo dejar sin efecto el importe observado de Bs. 22.224. Sobre los medios fehacientes de pago, el Tribunal "Constitucional" se pronunció en el Auto Supremo 477 de 22 de noviembre de 2012.

2. La AGIT violó el debido proceso, porque hizo una valoración y aplicación errónea violando el principio de neutralidad impositiva, ya que las facturas emitidas por Interocean Merchant Services SRL (IMES) corresponden a la recepción, descarga de camión, porteo, trámites aduaneros, supervisión de embarque y comunicaciones, siendo evidente que el servicio fue prestado fuera del territorio nacional.

Menciona que existe prueba de que el contribuyente IMES Ltda., en su calidad de proveedor de MABET SA, emitió las notas fiscales por el servicio prestado que es la base imponible para la determinación del IVA y deduciendo sus compras, empozando el impuesto resultante, de conformidad a los arts. 5, 7, 8 y 9 de la Ley 843 y que al ser impuesto directo que repercute en el consumidor (exportador en el caso), y debido a la desgravación de las exportaciones en virtud del criterio de destino, no se encontraría facultado para compensar el crédito fiscal emergente de las compras en el mercado interno e importaciones definitivas, teniendo que el importe de traslado en el precio de venta tendría efecto en el precio final de productos objeto de importación, reiterando que el servicio prestado por IMES fue en el exterior es por eso que la operación no está dentro del objeto del IVA y por tanto no genera débito fiscal alguno, motivo por el cual el pago realizado al proveedor de MABET SA, por concepto de IVA constituye un pago erróneo.

Hizo precisiones respecto al nacimiento del hecho generador de prestaciones de servicio según la Ley 843, en cuanto a donde se hubiera originado el servicio, en cuanto a la existencia de crédito debidamente originado y vigente, y finalmente el principio de fuente o territorialidad establecido en el art. 1 de la Ley 843, como supuesto del hecho imponible del IVA.

I.3. Petitorio.

Por los hechos y derechos expuestos pide se declare probada la demanda y como consecuencia se revoque la resolución impugnada y se mantenga firme y subsistente la resolución de alzada.

II. De la contestación a la demanda.

Que ante esta demanda, el Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersona al proceso y contesta la demanda señalando:

- 1) Que en el contrato de alquiler de cuatro volquetas, suscrito entre MABET SA y Lucio Carlitos Huanca, se estipula la cancelación de un primer anticipo de \$us. 10.000 y la revisión del cuadro de estado de cuenta "2110222 Servicio de Alquiler de Equipo Pesado" se observan tres (3) pagos no considerados por la Administración Tributaria al determinar los pagos a cuenta de las facturas emitidas por ese concepto que tienen el siguiente detalle: Comprobante LE0701-0230 por \$us. 4.810,24. Pago a Carlitos Huanca p/anticipo alquiler dos volquetas; LE0703-0113 por \$us. 2.000 pago a Carlitos Huanca a cuenta de alquiler 2 Volquetas en los Indios; de esa manera, se puede aseverar que dichos pagos no se encontrarían relacionados con las facturas emitidas por el alquiler de cuatro volquetas y una pala razón por la cual se desestima su consideración como medios fehacientes de pago por el contrato de alquiler de las cuatro volquetas.

La revisión del Comprobante de Egreso N° LE0703-0172, que no fue considerado por la Administración Tributaria como modo fehaciente de pago, evidencia que el pago fue realizado mediante Cheque N° 1031607 emitido el 19 de marzo de 2007 a nombre de Lucio Carlitos Huanca Gutiérrez "pago a Lucio Huanca a cta., alq. 4 volquetas y 1 pala" descripción que permite vincular la transacción con el referido contrato, así como las demás facturas emitidas correspondientes al periodo de marzo de 2007, por lo que el pago a cuenta de \$us. 5.000 corresponde al anticipo previsto en el alquiler de cuatro volquetas.

Respecto a las facturas 390, 399, 401, 402, 403, 408, 410 y 412 emitidas por el proveedor Lucio Huanca, apuntó que el demandante no demostró la procedencia y cuantía de la totalidad de los créditos impositivos que considera le corresponden, incumpliendo el numeral 4) del art. 70 de la Ley 2492 al no encontrarse respaldado en su totalidad con medios fehacientes de pago como lo prevé el numeral 11 del art. 66 de la norma precedentemente citada y el art. 12 del DS 27874 que modifica el art. 37 de DS 27310, existiendo una devolución indebida.

Sobre la factura 73, el comprobante de egreso y pagos por medios bancarios, se encuentra respaldado por \$us. 54.500 que coincide con lo determinado por la Administración Tributaria, existiendo una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago de \$us 3.751,74 equivalentes a Bs. 21.121,09 por lo que corresponde aplicar el numeral 4) del art. 70 del Código Tributario Boliviano al no estar respaldada la operación en su totalidad.



Sobre la acusada vulneración del principio de neutralidad impositiva, aclaró que los Libros de Ventas IVA, evidencian la emisión de facturas a nombre de MABET S.A. por parte de IMES Ltda., en su calidad de proveedor; sin embargo, el servicio fue realizado en el extranjero, motivo por el cual la operación no se encuentra comprendida en el objeto del IVA por lo que no genera débito fiscal ni se configuraría el hecho generador del impuesto ante la ausencia de configuración de presupuesto territorial, razón por la cual el pago realizado por MABET SA por concepto de IVA constituye un pago erróneo en razón de una mala interpretación normativa situación por la que no se hace responsable a la Administración Tributaria sobre los efectos emergentes por la inobservancia del proveedor en relación al contribuyente.

Apunta que al ser un crédito fiscal generado de forma indebida, contraviniendo las disposiciones que rigen el IVA, no corresponde que sea considerado a los efectos de la devolución impositiva.

I.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Empresa Maderera Boliviana Etienne S.A. y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

- i. El 30 de marzo de 2011 la Administración Tributaria notificó a MABET S.A. con las Órdenes de Verificación - CEDEIM 0008OVE0052, 0008OVE0066, 0008OVE0291, 0008OVE00465, 0008OVE0619, 0008OVE0620, 0008OVE0621, 0008OVE0622, 0008OVE0623 y 0008OVE0624 emitidas bajo la **modalidad verificación posterior CEDEIM**, con alcance al IVA de los periodos fiscales enero a diciembre de 2007 y mediante requerimiento expreso, solicitó la documentación que consideró pertinente.
- ii. El 28 de diciembre de 2011, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a MABET a través de su representante legal con la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0018-2011 de 23 de diciembre de 2011, que establece como **importe indebidamente devuelto la suma de 125.948 UFV equivalentes a Bs. 216.055** que comprende el impuesto indebidamente devuelto, mantenimiento de valor, intereses y 7.385 UFV equivalentes a Bs. 12.669, por mantenimiento de valor al crédito comprometido que corresponde a los periodos enero a diciembre de 2007; asimismo, instruyó que por cuerda separada, se inicie procedimiento sancionador por el importe de 101.009 UFV equivalente a Bs. 173.274, por encontrarse la conducta prevista en el artículo 165 de la Ley 2492 como omisión de pago.
- iii. La empresa demandante interpuso recurso de alzada que fue resuelto con Resolución de Alzada ARIT- LPZ/RA 0989/2012 de 26 de noviembre que revocó parcialmente la Resolución Determinativa **dejando sin efecto un monto de Bs. 121.277, manteniendo firme y subsistente el importe de Bs. 2.856.**

El fundamento de la decisión consistió, en el caso de las facturas de Lucio Carlitos Huanca Gutiérrez, propietario de Transporte y Equipo Pesado San Pedro, que este había declarado sus ingresos con la presentación y pago en efectivo de las declaraciones juradas del IVA e IT por los periodos fiscales marzo, abril, mayo junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre 2007. En el de la empresa SERMAN Ltda., de igual modo, en la presentación de los formularios 200 y 400 del periodo septiembre 2007, declarando el IVA e IT respectivo. Con relación a la Póliza de Importación C-9662, porque su monto coincidía con el monto reportado en el módulo Discoverer de la Aduana Nacional, concluyéndose que las facturas son válidas para crédito fiscal.

En el caso de la factura 390 por Bs. 21.972,50 emitida por Transporte y Equipo Pesado San Pedro de Lucio Carlitos Huanca Gutiérrez y declarada por la demandante en el periodo febrero/2007, la ARIT concluyó que no fue respaldada con registros contables, documentación y tampoco fue declarada por el proveedor, de ese modo mantuvo la depuración del crédito fiscal de Bs. 2.856.

En relación a depuración de las facturas de IMES Ltda. por corresponder a servicios prestados fuera del territorio nacional, la ARIT señaló que si bien es cierto que los servicios principalmente son prestados fuera del territorio boliviano, fueron cancelados por la empresa MABET con recursos de fuente nacional y que la empresa emitió facturas, declaró y pagó los impuestos respectivos, teniendo derecho al reembolso del crédito fiscal.

- iv. La Administración Tributaria interpuso recurso jerárquico que fue resuelto con la resolución que se impugna en el presente proceso, revocando parcialmente la resolución de alzada, dejando sin efecto lo dispuesto con relación a las facturas correspondientes a servicios prestados en el exterior por un importe de Bs. 82.126 (facturas de IMES).

En cuanto a las facturas no canceladas en su totalidad (facturas 392 y 412 del proveedor Transporte Pesado San Pedro y 73 de SERMAN Ltda.), consideró que aunque la normativa vigente no contempla la figura que respalda la observación parcial de una factura, la Administración Tributaria observó solo una parte y que no podía agravarse la situación inicial del recurrente.

Luego se refirió a las facturas 390, 399, 401, 408, 410 y 412 de Transporte y Equipo Pesado "San Pedro" y determinó que no se encontraban respaldadas en su integridad por documentos de pago por un importe de Bs. 94.325,83 que da lugar a la suma de Bs. 12.661 por crédito fiscal.

Respecto a la factura 73, emitida por SERMAN Ltda., por la suma de Bs. 454.946, se estableció una diferencia sin respaldo de Bs. 21.121,09. Finalmente, confirmó el reparo relativo a la Póliza de Importación DUI 2007201C9662.



IV. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

La empresa demandante solicita la revocatoria de la resolución jerárquica porque considera que vulnera el debido proceso en sus elementos de aplicación objetiva de la ley, del principio de legalidad, valoración de la prueba y la seguridad jurídica porque **a)** valoró y aplicó erróneamente la ley en relación a los medios fehacientes de pago; **b)** no consideró que las facturas 73, 392 y 412 son compras a crédito y cumplen los tres requisitos que justifican el crédito fiscal, porque existe la factura, la transacción fue efectivamente realizada y está vinculada con la actividad gravada, y; **c)** que es computable la totalidad del crédito fiscal generado por las facturas 392, 394, 399, 402, 408, 410 y 412 emitidas por Transporte y Equipo Pesado "San Pedro" de Lucio Carlitos Huanca Gutiérrez, 73 de Serman y la Póliza de Importación C-9662.

Tanto el Tribunal Supremo como la Autoridad Jerárquica, han asumido que las transacciones declaradas por el contribuyente generan crédito fiscal a su favor cuando: 1) exista factura original; 2) exista vinculación entre la transacción y la actividad gravada; y 3) que la transacción se haya realizado efectivamente; ello conforme a las previsiones legales de los arts. 4 y 8 de la Ley 843 y 8 del DS 21530.

Se aclara que conforme con la previsión del art. 37 del DS 27310 (con la modificación dispuesta por el DS 27874), **las compras por importes mayores a 50.000 UFV**, debían ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente. Actualmente, por mandato del DS 0772 de 19 de enero de 2011 (no aplicable en este caso), las transacciones deben ser respaldadas con documento emitido por entidad de intermediación financiera regulada por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero – ASFI.

En el caso de las **compras por importes inferiores a dicho monto**, la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0620/2013 ha considerado que: *"... las compras que se encuentren por debajo de ese límite, el sujeto pasivo no se encuentra obligado a la presentación de medios fehacientes de pago; sin embargo, contablemente se debe demostrar que la transacción se ha realizado con la presentación de los registros contables correspondientes siendo válida la imputación del crédito fiscal..."*, criterio que se comparte en el marco de la previsión del art. 70-4) del CTB.

Establecido lo anterior, corresponde referirse a las facturas 392, 394, 399, 401, 402, 408, 410 y 412 emitidas por Transporte y Equipo Pesado San Pedro de Lucio Carlitos Huanca Gutiérrez y la factura N° 73 de Serman Ltda., que la empresa demandante afirma que son compras a crédito y cumplen los tres requisitos que justifican el crédito fiscal, porque existe la factura, la transacción fue efectivamente realizada y está vinculada con la actividad gravada.

En ese marco, la Administración Tributaria observó la inexistencia de medios de pago de una parte de la cantidad facturada, motivando la

depuración del crédito fiscal por ese monto, criterio que fue revocado por la autoridad de alzada y que esta Sala Plena considera acertado porque la propia Administración Tributaria, también verificó que las indicadas facturas, además de ser válidas fueron declaradas por los proveedores quienes cancelaron el débito fiscal emergente de la totalidad de la transacción, generándose el crédito fiscal como contrapartida y conforme a la previsión de los arts. 8 y 11 del DS 21530 que no fueron vulnerados por las autoridades de impugnación tributaria como erróneamente afirma la entidad demandada.

La empresa demandante reclama también la depuración de las facturas emitidas por Interocean Merchant Services SRL (IMES) por el servicio de recepción, descarga de camión, porteo, trámites aduaneros, supervisión de embarque y comunicaciones, siendo evidente que el servicio fue prestado fuera del territorio nacional. La autoridad demandada sostiene que el servicio fue realizado en el extranjero, motivo por el cual la operación no se encuentra comprendida en el objeto del IVA por lo que no genera débito fiscal.

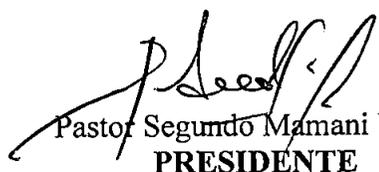
Al respecto se tiene que la empresa Interocean Merchant Services SRL (IMES Ltda.), se halla legalmente establecida en el país, se encuentra registrada en el Padrón de Contribuyentes con el NIT 1017599026, tiene como actividad la prestación de servicios - manipulación de carga; es sujeto pasivo del IVA, IT, IUE y RC-IVA. A ello se añade que las facturas emitidas a nombre de la demandante, fueron registradas en el Libro de Ventas IVA de los periodos enero a diciembre 2007 y el débito fiscal fue pagado por el proveedor generándose el crédito fiscal como contrapartida y conforme a la previsión de los arts. 8 y 11 del DS 21530 que no fueron vulnerados por las autoridades de impugnación tributaria como erróneamente afirma la entidad demandada; por consiguiente, es erróneo el criterio de la AGIT.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la Ley 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda y en su mérito, se revoca parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0379/2013 de 1 de abril y se mantiene firme y subsistente la resolución de alzada.

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.


Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 451/2013. Contencioso Administrativo.- Maderera Boliviana ETIENNE SA. (MABET S.A.) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

Antonio Guido Campere Segovia
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hartado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Disidente
Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

ente mi

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA	
GESTIÓN:	2016
SENTENCIA N°	407
FECHA	19 de septiembre
LIBRO TOMA DE RAZÓN N°	1/2016
Dra. Maritza Surtiva Juchiquina	
Dr. Fidel M. Tordoya Rivas	
VOTO DISIDENTE:	

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