



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

MSc. Sandra María Hernández Dejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

21-03-17
11:03

SALA PLENA

SENTENCIA: 439/2016.
FECHA: Sucre, 19 de septiembre de 2016.
EXPEDIENTE: 505/2013.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Maderera Boliviana ETIENNE S.A. (MABET S.A) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Rita Susana Nava Durán.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 54 a 62, en la que la Mauricio Eloy Atienne Solares Mario, en representación de la Empresa Maderera Boliviana Etienne S.A. (MAET S.A.), impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0682/2013 de 3 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fojas 90 a 93 vta., réplica de fojas 97 a 99; dúplica de fs. 106 a 107, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Como resultado de las órdenes de verificación externa 0008OVE0722, 0008OVE0782, 0008OVE0881, 0009OVE0076, 0009OVE00183, 0009OVE00184, 0009OVE00312, 0009OVE0313, 0009OVE000314, 0009OVE0562, 00010OVE0076 y 00010OVE00126, todas del 24 de febrero de 2012, la Administración Tributaria procedió a la revisión de documentos que respaldan la correcta devolución de los Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM) solicitada por la empresa MABET S.A., de los periodos fiscales enero a diciembre del 2008, elaborándose el Informe GGLP:DF/IA/VE/00013/2012 de 31 de julio, habiéndose procedido a la depuración el crédito fiscal por dos conceptos: **a)** Crédito Fiscal proveniente de los servicios prestados fuera del territorio nacional por concepto recepción de camiones, descarga, traslado a almacén en paletas, acopio en almacén, trámites aduaneros de puerto porteo, traslado al costado del contenedor para su consolidación, barrido de sitios, supervisión de consolidación que es realizada por la línea naviera, supervisión de embargo y gastos de comunicación efectuados en el puerto de Arica, y **b)** Notas fiscales no vinculadas a la actividad exportadora por pago de honorarios profesionales por demandas tributarias en contra del SIN (recurso de alza y jerárquico y otros), y facturas por gastos personales por accidentes de tránsito, emitiéndose al efecto la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0024-2012 de 20 de septiembre, estableciendo como monto indebidamente devuelto de 75.164 UFV equivalente a Bs. 133.750.- suma que comprende el impuesto indebidamente devuelto, mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito comprometido, instruyendo el inicio del procedimiento sancionador por la contravención de Omisión de Pago de acuerdo al art. 165 de la Ley 2492.

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

M

Añade que notificada con la citada resolución, interpuso recurso de alzada, que previo los trámites de ley fue resuelto mediante Resolución ARIT-LPZ/RA 0085/2013, que revoca parcialmente la Resolución Administrativa impugnada, dejando sin efecto el monto de Bs. 73.108.- por concepto de IVA indebidamente devuelto más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito comprometido (restitución automática), emergente de la depuración del crédito fiscal de facturas por servicios prestados fuera del territorio nacional, por los periodos fiscales enero a diciembre 2008, y mantiene firme y subsistente el importe de Bs. 1.093.- más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito comprometido, correspondiente al crédito fiscal IVA de facturas no vinculadas a la actividad exportadora de los periodos fiscales mayo y julio 2008.

Expresa que contra ésa determinación la Gerencia Graco La Paz, interpone Recurso Jerárquico, que fue resuelto por la Resolución AGIT-RJ 0482/2013, que revocó parcialmente la resolución de alzada ARIT-LPZ/RA 0085/2013 de 4 de febrero, en la parte referida a la depuración del crédito fiscal IVA por los servicios prestados en el exterior, manteniendo la misma firme y subsistente, cuyo importe alcanza a Bs. 64.505.- asimismo mantiene firme la revocación de la depuración del crédito fiscal IVA de Bs. 8.400, observados por gastos no relacionados a la actividad las facturas Nos. 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.- por las facturas 148 y 42 del mismo proveedor Guevara & Gutiérrez SC, que corresponde al porcentaje del crédito fiscal depurado que no fue solicitado por el contribuyente su devolución; y mantener la depuración del crédito fiscal IVA de Bs. 1.093.- por las mismas facturas Nos. 148 y 42 en la parte no vinculada a la actividad.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Sostiene que la Resolución AGIT-RJ 0482/2013 de 22 de abril, impugnada no es una expresión razonada de derecho ni de los antecedentes del proceso y es atentatoria a los derechos y garantías fundamentales de MABET S.A., al ser violatoria del derecho al debido proceso en sus elementos de aplicación objetiva de la ley, principio de legalidad, valoración de la prueba y a la seguridad jurídica, debido a que:

1. Vulnera el debido proceso porque no realiza una correcta valoración de los hechos y aplica erróneamente la normativa tributaria.

De acuerdo a lo señalado por la Administración Tributaria y por la AGIT, las facturas emitidas por Interocean Merchant Services S.R.L (IMES), corresponden a "Recepción, descarga de camión, porteo, trámites aduaneros, Supervisión de Embarque y Comunicaciones", siendo evidente que el servicio fue prestado fuera del territorio nacional; citando a tal efecto como precedente administrativo la Resolución ARIT-LPZ/RA 0300/2012, en la cual estableció que el servicio de transporte iniciado en Santa Cruz, finalizó en la estación de Agesa, frontera con Brasil, dentro del territorio nacional por tanto alcanzada por el IVA, en cambio en el presente caso el prestado por IMES Ltda., se inició en Arica-Chile y culminó en este



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Msc. Sandra Patricia Mendivil Bejarano
SECRETARÍA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Exp. 505/2013. Contencioso Administrativo.- Maderera Boliviana ETIENNE S.A. (MABET S.A) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

mismo lugar por lo que no puede ser alcanzado por el IVA, por incumplir con el inciso b) del art. 4 de la Ley 843, al margen de que el servicio hubiese sido prestado con anterioridad a la cancelación de la suma, el hecho imponible se perfeccionó fuera del territorio nacional. Señaló que según la AGIT que el art. 1 de la Ley 843 (TO), delimita el aspecto espacial del hecho imponible del IVA al territorio boliviano, de ese modo sólo forman parte del objeto del impuesto la venta de bienes y/o la prestación de servicios que se realice dentro del territorio, conforme al presupuesto territorial propio de los impuestos al consumo, y que en el país aplica el criterio de destino, según el cual el impuesto debe ingresar a la jurisdicción donde se consume, criterio que también explica porque las importaciones definitivas forman parte del objeto del IVA y no así las exportaciones y que el nacimiento de la obligación tributaria del IVA no está supeditado al origen de la fuente de los recursos financieros ni al lugar de la celebración de los contratos sino que surge de la previsión señalada en el art. 4 de la Ley 843 como hechos generadores, motivo por el cual la operación no se encuentra comprometida con el objeto del IVA y por lo mismo no genera débito fiscal alguno, siendo que no se configura el hecho generador del impuesto ante la ausencia del presupuesto territorial, por lo que se tiene que el pago realizado por el proveedor de Mabet S.A. por concepto de IVA constituye un pago erróneo; tampoco puede ser considerado bajo el marco de la normativa vigente como exportación de componentes impositivos que ameritan el tratamiento previsto en los arts. 12 y 13 de la Ley 1489, modificado por los arts. 1 y 2 de la Ley 1963.

Sobre estos criterios la empresa demandante considera que debe tenerse en cuenta lo siguiente:

(i).- El nacimiento del hecho generador de prestación de servicio, se habría perfeccionado conforme a lo previsto en el inciso b) del art. 4 de la Ley 843, servicio prestado por una empresa constituida legalmente en Bolivia, reconocida como sujeto pasivo del IVA, conforme a las previsiones del inciso c) del art. 3 de la Ley 843, reconociendo la Administración Tributaria su condición de contribuyente, otorgándole en ese sentido el NIT por su actividad de servicios, de cuya consecuencia, y habiéndose perfeccionado el hecho imponible IMES Ltda., emitió la factura correspondiente conforme prevé el tercer párrafo, del inciso b) del art. 4 de la Ley 843, debiendo considerarse, adicionalmente que las facturas habrían sido dosificadas por la Administración Tributaria.

(ii).- Señala que la prestación de servicios se habría suscitado en la ciudad de La Paz, consistente en la gestión de recepción de carga en contenedores que son consolidados en la planta de MABET S.A. o de carga suelta, para su consolidación donde son etiquetados y/o paletizados o contenerizados, para ser almacenados, y posteriormente distribuidos, en los puertos por donde se exportarán, coordinando tanto la parte operativa, como administrativa que comprende la coordinación de fecha con la naviera para el despacho de carga.

(iii).- En cuanto a la existencia de crédito debidamente originado y vigente, resulta un exceso de la AGIT como de la Administración, señalar que existe un crédito fiscal indebidamente generado, toda vez que la MABET S.A. ha pagado un servicio en territorio Boliviano, el proveedor constituido en

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

territorio nacional, y cuanta con NIT, facturando y pagando el IVA Débito Fiscal, estableciéndose que MABET S.A. en su calidad de contribuyente exportador habría soportado un impuesto en territorio boliviano y obtenido un crédito válido, cuyo débito fue pagado por el proveedor del servicio, viabilizando su derecho a recuperar los créditos fiscales, correspondiendo en consecuencia la devolución impositiva solicitada por cumplir los requisitos de procedencia para la devolución.

(iv) Tanto la AGIT como la Administración Tributaria, señalan que para el nacimiento del hecho imponible del IVA, la prestación de servicios realizados por IMES Ltda., a MABET S.A. se habría prestado fuera del territorio nacional, sin tomar en cuenta que: **1)** la prestación del servicio la realizó un contribuyente en su calidad de sujeto pasivo del IVA; **2)** el servicio fue contratado a favor de un sujeto domiciliado en Bolivia, quien aprovecha de dichos servicios en el territorio nacional; **3)** tanto el que obtiene provecho del servicio (MABET S.A.) como el que presta (Imes Ltda.) son empresas con presencia jurídica en el país y las utilidades que produce el servicio son tributadas en Bolivia, por lo que ese constituiría en un costo incorporado al bien exportado conforme lo prevén los arts. 12 y 13 de la Ley 1489 modificada por los arts. 1 y 2 de la Ley 1963, por lo que a objeto de cumplir con el principio de neutralidad impositiva corresponde la devolución, lo contrario sería importar impuestos.

Expresa que se pretende desconocer y sancionar a MABET S.A., por declarar un crédito que ha sido obtenido legítimamente, más cuando IMES Ltda., tributó en Bolivia por su actividad de manipulación de carga, no pudiendo la AGIT señalar que no es responsabilidad de Administración Tributaria, el error en la que habría incurrido el proveedor, ya que MABET S.A. contrata servicios en Bolivia.

En relación al precedente Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0300/2012, en la que establece, que el crédito originado por una factura emitido por el servicio de transporte por ferrocarril de la Estación de Guaracachi-Santa Cruz, al puerto de Agesa, (*Puerto Fronterizo de Bolivia - Brasil*), se considera un servicio prestado, en territorio nacional, dejando sin efectos el reparo establecido por GRACO la Paz, al considerarlo transporte internacional, manifestó que debe aclararse que los precedentes para su aplicación deben responder a un mismo supuesto y se haya resuelto una controversia de alcance general, lo que en el caso presente no se da porque el servicio contratado por MABET S.A. no es de transporte.

Agregó que los reparos levantados son nulos, por cuanto el actuar de MABET S.A. se ha desarrollado dentro de la normativa vigente, y han sido realizados de buena fe, aspecto que no fue considerado por la AGIT. De existir un error en cuanto a que no corresponde que el proveedor tribute en Bolivia por esos servicios, este no puede ser imputable a la empresa MABET S.A. que en todo momento actuó de buena fe.

2. Acusa violación del debido proceso, en su elemento al derecho a una valoración objetiva de la prueba, desconociendo el principio de verdad material.

Señala que la resolución de la AGIT, fue emitida sin la debida valoración de la prueba, en virtud a que en antecedentes administrativos, se ha



M.C. Sandra Rogaly Mendivil Bejarano
 SECRETARIA DE SALA
 SALA PLENA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Estado Plurinacional de Bolivia
 Órgano Judicial

Exp. 505/2013. Contencioso Administrativo.- Maderera Boliviana ETIENNE S.A. (MABET S.A) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

establecido, que MABET S.A. ha soportado un impuesto en territorio Boliviano, viabilizando de ésta manera su derecho de recuperar los créditos fiscales por la adquisición de servicios relacionados con su actividad exportadora, encontrándose por lo tanto, dentro del marco legislativo doctrinario para la devolución de los créditos fiscales.

En relación a las facturas por servicios prestados fuera del territorio nacional señaló, que no se tomó en cuenta que estos pagos efectuados por MABET S.A. son con recursos de fuente nacional y que la proveedora emitió facturas, declaró y pagó los impuestos. Además se debe considerar que el IVA es un impuesto indirecto sobre el consumo, es decir financiado por el consumidor final, es indirecto porque el fisco no lo percibe directamente del consumidor sino a través del vendedor.

De lo señalado, asevera que la AGIT, al emitir su fallo no ha ejercido sus facultades de verificación mediante procedimiento que corresponden para establecer los importes del crédito fiscal observados en el marco de los dispuesto por el art. 128 de la Ley 2492, ya que no se demostró fehacientemente, que el hecho generador o la prestación de servicios, en su integridad se produjo fueran en el territorio nacional y que en consecuencia no se encuentra alcanzado por el IVA, como lo manifiestan la Administración Tributaria y la AGIT, aparatándose ésta última de los marcos legales y crea inseguridad jurídica, en cuya consecuencia se han lesionado derechos y garantías fundamentales de MABET S.A. al desconocer la existencia de créditos fiscales debidamente respaldados y obtenidos, conculcándose el art 115-II de la Constitución Política del Estado.

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

I.3.-Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquica AGIT-RJ 0482/2013 de 22 de abril, en la pate referida a la depuración del crédito fiscal de facturas por servicios prestados fuera del territorio nacional, por el monto de Bs. 64.505.- y accesorios.

II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 1 de octubre de 2013, que cursa de fojas 90 a 93 vta., expresando que no obstante que la resolución está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnicos-jurídicos, señaló lo siguiente:

Sobre el punto II.1. Que la Administración Tributaria emitió Informe, mediante el cual observa que MABET SA declaró como crédito fiscal IVA facturas emitidas por IMES Ltda., por el servicio de recepción de camiones; descarga, traslado a almacén en paletas; acopio en almacén, trámites aduaneros de puerto; traslado al contenedor para su consolidación; supervisión de consolidación realizada por la Línea Naviera; supervisión de embarque y gastos de comunicación; gastos que son realizados en el Puerto de Arica Chile, es decir fuera del territorio nacional, por lo mismos

esas facturas son observados por la Administración Tributaria, considerando que el servicio se inicia en la recepción del camión.

Indica, que si bien es cierto que IMES Ltda. en su calidad de proveedor de MABET SA, emitió las notas fiscales por los servicios prestados en el exterior y que por ello pagó el IVA; al tratarse de un impuesto indirecto que repercute en el consumidor final, el importe trasladado en el precio de venta tiene efecto en el precio final de los productos exportados, sin embargo, no resulta menos cierto, que el servicio prestado por IMES Ltda. fue realizado en territorio extranjero, por lo cual la operación no se encuentra comprendida en el objeto del IVA y por tanto no genera débito fiscal, por lo que no se configura el hecho generador de impuesto ante la ausencia de la configuración del presupuesto territorial, por lo que el pago efectuado por MABET SA del IVA, es erróneo, efectuado en razón a una mala interpretación de la normativa, no siendo responsable la Administración Tributaria, sobre los efectos emergentes de dicha inobservancia por parte del proveedor en relación al contribuyente (exportador); por lo que no corresponde que sea considerado a efectos de la devolución impositiva por no haber generado débito fiscal, y por ello no puede ser considerado como explotación de componentes impositivos, conforme lo establecido en los arts. 12 y 13 de la Ley 1489, modificado por los arts. 1 y 2 de la Ley 1963.

Sobre el punto II.2.- Con referencia a la presunta vulneración del debido proceso, por falta de valoración objetiva de las pruebas, sostuvo que al no haber sido planteado oportunamente como agravio se tiene que el acto fue consentido, por lo que la instancia jerárquica se hallaba impedida de emitir criterio, bajo el principio de congruencia; haciendo notar, que la demanda contencioso administrativa no es la vía para resolver actos consentidos y no impugnado en el Recurso Jerárquico, basando su fundamento en los arts. 139, inc. b), y 144 de la Ley 2492, y art. 198, inc. e), y 211, num. I de la Ley 3092, así como citando como precedente la Sentencia Constitucional SSCC 1273/2005-R de 14 de octubre.

Señaló finalmente, que el propio actor en su demanda reconoció que los servicios fueron prestados fuera del territorio boliviano, lo que en su criterio pone de manifiesto, que siendo actividades realizadas fuera del país no generaron crédito fiscal.

Con esa base, afirma que la demanda carece de contenido jurídico tributario y permite evidenciar a través de su confesión, que no existen agravios ni lesión de derechos causados con la emisión de la Resolución impugnada.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó declarar improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS PROCESALES.

1.- La Gerencia GRACO La Paz del SIN, el 24 de febrero de 2012, notificó al representante legal de la empresa MABET S.A., con las Órdenes de



[Firma]
 MSc. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
 SECRETARIA DE SALA
 SALA PLENA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Estado Plurinacional de Bolivia
 Órgano Judicial

Exp. 505/2013. Contencioso Administrativo.- Maderera Boliviana ETIENNE S.A. (MABET S.A) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Verificación CEDEIM: modalidad Verificación Posterior CEDEIM, a objeto de revisar los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido de los periodos fiscales enero a diciembre del año 2008. Concluida la revisión, la Administración Tributaria puso en conocimiento del sujeto pasivo la Determinación de las Observaciones Preliminares y el Formulario de Notificación de Finalización de Verificación Externa.

Por su parte, MABET SA por carta cite: 20/2012 GDIA.ADM de 27 de julio de 2012, presentó aclaración y documentación de descargo a las observaciones preliminares de la Verificación CEDEIM gestión 2008, consistentes en fotocopias simples de los cheques y facturas por servicios legales.

El 20 de septiembre del año 2011, emitió Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0024-2012, estableciendo el importe indebidamente devuelto de 75.164 UFV equivalente a Bs. 133.750 que comprende el impuesto indebidamente devuelto, mantenimiento de valor, intereses y 5.589 UFV equivalente a Bs. 9.944 por mantenimiento de valor del crédito comprometido, correspondiente a los periodos enero a diciembre de 2008, instruyendo asimismo, que por cuerda separada se inicie el Procedimiento Sancionador por el importe de 53.984 UFV equivalente a Bs. 96.060, que corresponde a la sanción por el IVA indebidamente devuelto, ante cuya notificación, MABET SA, interpuso Recurso de Alzada que fue resuelto mediante Resolución ARIT-LPZ/RA 0085/2013 de 4 de febrero, **revocando parcialmente** la Resolución Administrativa N° 21-0024-2012 de 20 de septiembre, dejando sin efecto el monto de Bs. 73.108 por concepto del IVA indebidamente devuelto más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito comprometido (restitución automática) emergente de la depuración del crédito fiscal de facturas por servicios prestados fuera de territorio nacional y no vinculadas, correspondiente a los periodos fiscales enero a diciembre 2008, manteniendo firme y subsistente el importe de Bs. 1.093 más mantenimiento de valor, intereses 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 de 2008, dando origen al Recurso de Jerárquico interpuesto por la Administración Tributaria, que ha sido resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 0482/2013 de 22 de julio, que revocó parcialmente la resolución de alzada, en la parte referida a la depuración del crédito fiscal IVA por los servicios prestados en el exterior, manteniendo la misma firme y subsistente, cuyo importe alcanza Bs. 64.505; asimismo, mantener firme la revocación de la depuración del crédito fiscal IVA de Bs. 8.400 observados por gastos no relacionados a la actividad 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 por la factura 148 y 42, del mismo proveedor, que corresponde al porcentaje del crédito fiscal depurado que no fue solicitado por el contribuyente su devolución; y mantener la depuración del crédito fiscal IVA de Bs. 1.093 por las mismas facturas 148 y 42 en la parte no vinculada a la actividad gravada, resolución que dio lugar a la interposición de la demanda contencioso administrativa.

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

Que habiéndose generado las respectivas réplicas y dúplicas, corresponde

[Firma]

ingresar a resolver la problemática planteada.

2. En el curso del proceso contencioso administrativa, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Código de Procedimiento Civil.

3. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

De la compulsa de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a dos aspectos que son:

1. "Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0482/2013 viola o no el art. 1 de la Ley 843, puesto que todos los servicios prestados por la empresa IMES Ltda. fueron realizados dentro del territorio nacional, produciendo el hecho generador dentro del territorio nacional".
2. Si la autoridad jerárquica ha violado el debido proceso en su elemento, valoración objetiva de la prueba, desconociendo el principio de verdad material al no valorar la prueba presentada, y si en ese contexto se ha provocado inseguridad jurídica.

V. ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

V.1 La actividad exportadora es un proceso que tiene por objeto trasladar determinado tipo de mercancía de un país a otro, en el que deberá permanecer de manera definitiva; empero los exportadores reciben la devolución de sus impuestos internos al consumo y los aranceles de importación (CEDEIM), incorporados en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, basados en el principio de neutralidad impositiva, **cuya finalidad es la de garantizar la competitividad de las exportaciones**. En nuestra legislación tributaria, la devolución impositiva es regulada a través del art. 125 de la Ley 2492, que señala: "*La devolución es el acto en virtud del cual el Estado por mandato de la Ley, restituye en forma parcial o total impuestos efectivamente pagados a determinados sujetos pasivos o terceros responsables que cumplan las condiciones establecidas en la Ley que dispone la devolución, la cual establecerá su forma, requisitos y plazos*". En observancia a esta normativa legal, la Administración Tributaria, procedió a dar cumplimiento a las Órdenes de Verificación, bajo la modalidad CEDEIM Posterior-Boleta de Garantía, del contribuyente Maderera Boliviana Etienne S.A. correspondiente a los periodos enero a diciembre 2008.

Es importante señalar que el art. 126-I. de la Ley 2492 refiere: "*Las normas dictadas por el Poder Ejecutivo regularán las modalidades de devolución tributaria, estableciendo cuando sea necesario parámetros, coeficientes, indicadores u otros, cuyo objetivo será identificar la cuantía de los impuestos a devolver y el procedimiento aplicable, así como el tipo de garantías que respalden las devoluciones...(...)*", por otra parte el art. 128 del citado cuerpo legal respecto a la restitución de lo indebidamente devuelto establece: "*Cuando la Administración Tributaria hubiera*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

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

Exp. 505/2013. Contencioso Administrativo.- Maderera Boliviana ETIENNE S.A. (MABET S.A) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

comprobado que la devolución autorizada fue indebida o se originó en documentos falsos o que reflejen hechos inexistentes, emitirá una Resolución Administrativa consignando el monto indebidamente devuelto expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda, cuyo cálculo se realizará desde el día en que se produjo la devolución indebida, para que en el término de veinte (20) días, computables a partir de su notificación, el sujeto pasivo o tercero responsable pague o interponga los recursos establecidos en el presente Código, sin perjuicio que la administración Tributaria ejercite las actuaciones necesarias para el procesamiento por el ilícito correspondiente". En observancia a ésta normativa legal, la Administración Tributaria emitió la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0024-2012 de 20 de septiembre, estableciéndose el monto indebidamente devuelto de 75.164 UFV, por la depuración de crédito fiscal, resolución que fue motivo de impugnación en instancia de alzada y jerárquica, y la presente demanda.

La Ley 843 (TO), en su art. 11 señala: "Las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras e insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen", por lo que se deduce que conforme esta normativa legal se libera a las exportaciones del débito fiscal que les corresponde.

Por su parte el art. 12 de la Ley 1489 de 16 de abril de 1993, modificado por el art. 1° de la Ley 1963 de 23 de marzo de 1999, prevé expresamente: "En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de Impuestos Internos al consumo y los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora". Seguidamente el art. 13 modificada por el art. 2 de la Ley 1963 estipula: "**...con el objetivo de evitar la expropiación 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 N° 843...**".

En mérito a esta última parte de la normativa legal citada, el Órgano Ejecutivo, aprobó el DS N° 21530 de 27 de febrero de 1987, (Reglamento al Valor Agregado) y el DS N° 25465 de 23 de julio de 1999 (Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones). En ese marco legal el art. 2° del Reglamento del IVA, señala que el "crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras en mercado interno, de bienes, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios, vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del art. 11 de la Ley N° 843".

Que, por previsión expresa del art. 3° del DS N° 25465, la determinación de crédito fiscal para las exportaciones se rige por el art. 8 de la Ley 843,

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

es decir, que el cómputo del crédito fiscal emerge de la diferencia entre la aplicación de la alícuota (13%) prevista en el art. 15 de la misma disposición legal al monto de las compras, adquisiciones o importaciones definitivas; contratos de obras, servicios o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza directamente vinculadas con la actividad exportadora, operación que proyecta una diferencia entre el impuesto determinado y el crédito fiscal señalado, el cual puede unas veces ser a favor del fisco y otras, del contribuyente.

Cabe tener en cuenta al ser el IVA un impuesto indirecto, no acumulativo, aplicable a todas las etapas del ciclo productivo, que permite en cada periodo deducir el impuesto pagado en las etapas anteriores, conforme prevé el art. 9 de la Ley 843, que señala: *“Cuando la diferencia determinada de acuerdo a lo establecido en los artículos precedentes resulte en un saldo a favor del fisco, su importe será ingresado en la forma y plazos que determine la reglamentación. Si por el contrario, la diferencia resultare en un saldo a favor del contribuyente, este saldo con actualización de valor, podrá ser compensado con el Impuesto al Valor Agregado a favor del fisco, correspondiente a periodos fiscales posteriores”*, de lo que se deduce la modalidad de impuesto contra impuesto.

Por su parte el art. 1 de la ley 843 /TO) refiere: *“Créase en todo el territorio nacional un impuesto que se denominará impuesto al Valor Agregado (IVA) que se aplicará sobre: “...b) Los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la Nación.*

Asimismo, el art. 4 del citado cuerpo legal, establece que el hecho imponible se perfeccionará: **b)** En el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior, disposición que guarda armonía con el art. 3 del DS N° 25465.

El art. 2 de la Ley 2492, señala que las normas tributarias tienen aplicación en el ámbito territorial sometido a la facultad normativa del órgano competente para dictarlas, salvo que en ellas se establezcan límites territoriales más restringidos.

• **CRÉDITO FISCAL EMITIDA POR LA PROVEEDORA IMES Ltda.**

En el caso de análisis, es indudable que las facturas observadas por la Administración Tributaria y confirmadas por la AGIT, son las emitidas por el proveedor Interocean Merchant Services S.R.L. (IMES Ltda.), por la prestación de servicios de descarga de camión, porteo, trámites aduaneros. “Supervisión de Embarque y Comunicaciones”, detallando además la nave objeto de embarque, realizados fuera del territorio nacional, -iniciándose la tarea- con la recepción del camión en territorio extranjero y no en Bolivia, por lo que en aplicación del art. 1 de la Ley 843 (TO) que crea en todo el territorio nacional el IVA, en cuyo inciso b) condiciona a que los contratos de obras, **prestación de servicios** y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, deban ser **realizadas en el territorio de la Nación**. Es decir la condición sine quanon es que la prestación de servicios se haga en



Sandra Magaly Mendivil Bejarano
 SECRETARIA DE SALA
 SALA PLÉNA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Estado Plurinacional de Bolivia
 Órgano Judicial

Exp. 505/2013. Contencioso Administrativo.- Maderera Boliviana ETIENNE S.A. (MABET S.A) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

el territorio boliviano y no fuera de ella; así como gozar de los beneficios que la normativa tributaria establece, arts. 125 y 126 de la Ley 2492, según al ámbito de aplicación y espacial señalados por los arts. 1 y 2 del citado cuerpo legal, por lo que las actividades efectuadas más allá del territorio nacional, no están alcanzadas por los tributos, por ende las operaciones entre MABET SA e IMES Ltda. no se encuentran comprendidas por el objeto del IVA, y por ello no genera débito fiscal ninguno, por consiguiente no corresponde la devolución fiscal en éste concepto, debiendo de esta forma confirmarse la observación y/o depuración del crédito fiscal emitidas por IMES Ltda., durante los periodos fiscales enero a diciembre 2008, cuyo importe asciende a Bs. 64.504.- al no estar alcanzados por los arts. 12 y 13 de Ley 1489, modificados por los arts. 1 y 2 de la Ley 1963.

• **FACTURAS NO VINCULADAS A LA ACTIVIDAD EXPORTADORA DE MABET S.A., EMITIDAS POR GUEVARA & GUTIERREZ SC-**

En relación a las facturas 148 y 42 emitidas Guevara & Gutiérrez SC, por Bs. 4.970,80 y Bs. 5.230,52.- por asesoramiento laboral y tributario, en el que se incluye por servicios legales por gastos personales por accidentes de tránsito, relativo al vehículo de propiedad de Mauricio Etienne, estas fueron observadas por no estar vinculadas a la exportación, en el que la Administración Tributaria estableció Bs. 1.093 como IVA indebidamente devuelto.

Según la ARIT y por las mismas facturas de compras depuradas por la Administración Tributaria, previo a establecer el monto a mantenerse como observadas, señaló que no correspondía la depuración del 100% del crédito fiscal, por cuanto el contribuyente a través del Formulario 210 solicitó la devolución sólo de un porcentaje, con dicho argumento revocó el crédito fiscal IVA de Bs. 204.

El sujeto pasivo en el periodo fiscal mayo 2008, solicitó la devolución del crédito fiscal IVA por la factura 148, el porcentaje del 85% establecido en el Formulario 210 (IVA-Exportaciones), sin embargo la Administración Tributaria incluyó la depuración del crédito fiscal no solicitado, extremo que también ocurrió en la factura 42, declarado en el periodo julio 2008, ya que la solicitud solo fue del 80% y no correspondía la depuración del 100% de ambos como sucedió en el caso de autos, ya que dichas facturas fueron registradas en el Libro de Compras IVA con el Código 3, que corresponde al tipo de compra mixta, es decir, como válidas para el mercado interno y para las exportaciones, por lo que corresponde dejar sin efecto la observación de Bs. 97 en la factura 148; y Bs. 107 en la factura 42, declarados en los periodos fiscales mayo y julio de 2008, más el porcentaje de crédito fiscal depurado no solicitado por el contribuyente su devolución; y manteniendo la depuración de Bs. 1.093; es decir manteniéndose la depuración de Bs. 548 y la revocatoria de Bs. 97 de la factura 148 por le periodo fiscal mayo/2008; así como mantener la depuración de Bs. 544 y confirmar la revocatoria de Bs. 107 de la factura 42 por el periodo fiscal julio/2008.

V.2 En relación al segundo punto de controversia, sobre la falta de valoración objetiva de la prueba, desconocimiento que supondría la

COPIA AUTENTICA
 ARTICULO 76 PARAGRAFO II - LEY N° 439
 SALA PLÉNA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

[Handwritten signature]

vulneración del principio de verdad material, y si en ese contexto se habría provocado inseguridad jurídica.

Respecto a las normas que rigen la valoración de las pruebas, para su admisión y apreciación en los procedimientos de impugnación de los actos administrativos tributarios, el art. 200 de la Ley 3092, determina que: *“Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341 de 23 de abril, a los principios de oficialidad o de impulso procesal, como el de oralidad”*, en consecuencia, para la interposición de la prueba, su admisión y apreciación son aplicables los principios de verdad material y de jerarquía normativa, resaltando que en virtud a la aplicación del principio de jerarquía normativa, es aplicable el derecho a la defensa que implica el derecho a presentar, ofrecer y producir prueba. Asimismo, entre los principios que señala el art. 200 del Código Tributario, que también rigen los recursos administrativos tributarios, se encuentra el principio de oficialidad o de impulsión de oficio, que establece: *“La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos...”*, aspecto que debe ser considerado por la autoridad administrativa en la tramitación y resolución de recursos administrativos tributarios.

En el caso de autos, de los hechos acaecidos en sede administrativa, se afirma que la AGIT, al revocar parcialmente la resolución de la ARIT, además de estar respaldada del Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0482/2013 cursante de fs. 116 a 132, estableció en la parte referida depuración del crédito fiscal IVA por los servicios prestados en el exterior señalando la existencia de un importe indebidamente devuelto al contribuyente MABET S.A. en base a la observación y depuración de facturas presentadas con respaldo del crédito fiscal IVA, sin tomar en cuenta que la prestación de servicios efectuados por su proveedor IMES Ltda, no fueron realizados en el territorio nacional sino fuera de ella, por lo que no se advierte violación del art. 1 de la Ley 843, cuya disposición legal señala que el Impuesto al Valor Agregado (IVA) se aplica sobre los contratos de obras, **de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, REALIZADAS EN TERRITORIO NACIONAL**, deduciéndose que la devolución tributaria y su procedimiento establecida en los arts. 25 y 26 de la Ley 2492, no es aplicable a operaciones realizadas fuera del país, por lo que no es evidente el desconocimiento del principio de verdad material, mucho menos la falta de valoración objetiva de las pruebas señaladas ut supra, por consiguiente no es evidente que se hubiera provocó inseguridad jurídica en el demandante, por lo que la AGIT, actuó con total legalidad cuando en su Resolución revocó parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0085/2013, de 4 de febrero; en la parte referida depuración del crédito fiscal IVA por los servicios prestados en el exterior; manteniendo firme y subsistente, el importe de Bs. 64.505 así como la depuración en un porcentaje del crédito fiscal IVA de Bs. 1.903 por las facturas 148 y 42 únicamente en la parte no vinculada a la actividad gravada, por lo que la resolución impugnada contiene la debida fundamentación para revocar parcialmente el acto administrativo del inferior, cumpliendo con los requisitos exigidos por los arts. 210, 211 y 212 de la Ley 3092.



[Firma manuscrita]
 MSC. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
 SECRETARIA DE SALA
 SALA PLENA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Estado Plurinacional de Bolivia
 Órgano Judicial

Exp. 505/2013. Contencioso Administrativo.- Maderera Boliviana ETIENNE S.A. (MABET S.A) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

V.3. CONCLUSIONES.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye lo siguiente:

V.3.1. Las facturas observadas por la Administración Tributaria por IMES Ltda., corresponden a prestación de servicios de recepción, descarga de camión, porteo, trámites aduaneros, supervisión de Embarque y Comunicaciones, además la nave objeto de embarque, por lo cual es evidente que los servicios prestados por IMES Ltda. fueron realizados fuera de territorio nacional, considerando que el servicio se inició en la recepción del camión.

Si bien es cierto que el contribuyente IMES Ltda. en su calidad de proveedor de servicios de MABET S.A., emitió las notas fiscales por los servicios prestados en el exterior, y que por ellos pagó el IVA, al tratarse de un impuesto indirecto que repercute en el consumidor final, se tiene que el importe trasladado en el precio de venta tiene efecto en el precio final de los productos objeto de exportación, no obstante de ello, no resulta menos cierto que en el presente caso, el servicio prestado por IMES Ltda. fue realizado en territorio extranjero, motivo por el cual la operación no se encuentra comprendida en el objeto del IVA y por tanto como corresponde no genera débito fiscal alguno, por lo que al tratarse de un crédito fiscal generado de forma indebida, en contra posición de las disposiciones que establecen al IVA, no corresponde que el mismo sea considerado a efectos de Devolución Impositiva, por cuanto no generan debito fiscal y consecuentemente, no pueden ser consideradas bajo el marco normativo vigente como exportación de componentes impositivos que ameriten el tratamiento previsto en los arts. 12 y 13 de la Ley 1489, modificados por los arts. 1 y 2 de la Ley 1963.

V.3.2. En relación a las Facturas 148 y 42, emitidas por Guevara & Gutiérrez SC observadas por asesoramiento laboral y tributario, además de accidente de tránsito, emitidas por Bs. 4.970,80 y Bs. 5.230,52, fue observada en un porcentaje por no estar vinculadas a la actividad exportadora, debido a que además de corresponder a asesoramiento laboral y tributario, las mismas incluyen servicios legales por gastos personales, por accidente de tránsito; observación que fue confirmada por la Resolución Jerárquica con el argumento de que la empresa MABET SA dentro del término probatorio -Recurso de Revocatoria- no presentó documentación de descargo que desvirtúe dicha observación, manteniendo la depuración del crédito fiscal IVA por un total de Bs. 1.093, correspondiente a las referidas facturas. De acuerdo a estos detalles referidos se debe dejar establecido que el contribuyente MABET SA, no interpuso Recurso Jerárquico por este concepto, por lo que se considera estuvo de acuerdo con dicha decisión; por lo que debe mantenerse la depuración del crédito fiscal IVA, correspondiente a los periodos mayo y julio de 2008.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0482/2013 de 22 de abril, fue emitida en cumplimiento a la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción o vulneración de derechos en el procedimiento

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

administrativo, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, en consecuencia conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar en todas sus partes la Resolución Jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la Ley 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda, en su mérito se mantiene firme y subsistente la Resolución Jerárquico AGIT-RJ 0482/2013 de 22 de abril.

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


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

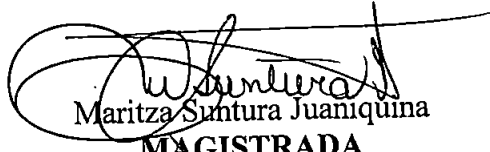

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO



Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Santura Juaniquina
MAGISTRADA

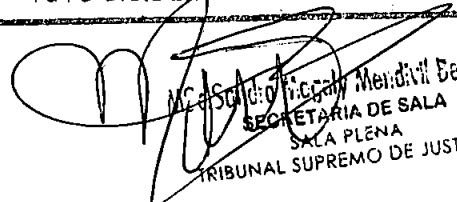

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendiivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2016
SENTENCIA N° 439 FECHA 19 de sept.
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1266

Confirma:
VOTO DISIDENTE:


Sandra Magaly Mendiivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA