



**SALA PLENA**

**SENTENCIA:** 617/2017.  
**FECHA:** Sucre, 22 de agosto de 2017.  
**EXPEDIENTE:** 541/2014 (acumulado el 544/2014).  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Fidel Marcos Tordoya Rivas.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda de fojas 24 a 27 y vuelta, interpuesta por el Lic. Marco Antonio Aguirre Heredia, en representación legal de la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, dentro del proceso contencioso administrativo al que se acumuló el proceso de naturaleza semejante caratulado con el número 544/2014, seguido por Maderera Boliviana Etienne S.A. (MABET S.A.), cuya demanda cursa de fojas 56 a 65 vuelta, ambos procesos planteados contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0305/2014 de 27 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (fojas 4 a 23 del expediente 541/2014 y 34 a 53 del expediente 544/2014), las contestaciones, el memoriales de réplica, dúplica, el memorial presentado por el tercero interesado, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

**I. CONTENIDO DE LA DEMANDA (Exp. 541/2015).**

**I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda.**

Que, la Gerencia Grandes Contribuyentes GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Lic. Marco Antonio Aguirre en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0208-14 de 28 de marzo de 2014 (fojas 1 del expediente) se apersonó por memorial de fojas 24 a 27 vuelta, manifestando que conforme al artículo 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341 de 23 de abril de 2002, artículos 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, aplicables en materia tributaria por disposición del artículo 74 numeral 2 de la Ley N° 2492 y del párrafo I del artículo 10 de la Ley N° 212, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0305/2014 de 27 de febrero, pronunciada por la Autoridad General del Impugnación Tributaria.

Que en fecha 4 de julio de 2013 la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales emitió la Resolución Administrativa N° 21-0012-2013, que determinó un monto de UFV's 57.707.- por concepto de Impuesto Indebidamente Devuelto, emergente de las Ordenes de Verificación Externa Nos. 0010OVR00250, 0010OVE00251, 0010OVE00447, 0010OVE00590, 0010OVE591, 0010OVE00592, 0010OVE00901, 0010OVE987, 0010OVE00052, 0011OVE00601, 0011OVE01373 y 0011OVE01460.

Que en fecha 6 de septiembre de 2013 el contribuyente, Maderera Boliviana Etienne S.A. "MABET" S.A., interpuso el recurso de alzada contra la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-00122013.

Señaló que en fecha 9 de diciembre de 2013 la Autoridad de Regional de Impugnación Tributaria emitió la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 1228/2013 que determinó CONFIRMAR la resolución impugnada.

Indicó que en fecha 31 de diciembre de 2013 el contribuyente interpuso Recurso Jerárquico en contra de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1228/2013.

Finalmente manifestó que el 27 de febrero de 2014, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0305/2014, que determinó REVOCAR PARCIALMENTE la Resolución de Alzada, en la parte referida a los gastos por servicio de notaria vinculados a la actividad exportadora, dejando sin efecto el crédito fiscal observado de Bs. 611.

## **I.2. Fundamentos de la demanda.**

Como fundamentos de la demanda, señaló lo que a continuación en síntesis se refiere:

Que la Administración Tributaria procedió a la depuración de las facturas Nos. 8263, 41315, 8322, 8332, 41653 y 8979 que reflejan el servicio de notaria, empero estas no se encuentran vinculadas con la actividad de exportador que tiene el contribuyente Maderera Boliviana Etienne S.A.; expresó que no basta que en la factura figure una descripción por documentos relacionados con el nombre de la empresa, sino también demostrar que refleje el gasto vinculado a la actividad principal del contribuyente, que así lo dispuso la jurisprudencia al establecer que para la apropiación de crédito fiscal que contienen las facturas se deben cumplir con una serie de requisitos que son: 1) La existencia de la factura original; 2) Que la compra se encuentre vinculada con la actividad gravada del sujeto pasivo; y 3) Que la transacción haya sido efectivamente realizada. Indicó que en la actualidad no son suficientes los 3 requisitos antes referidos, ya que los mismos tienen correspondencia con otros requisitos establecidos en otras normas tributarias de cumplimiento obligatorio. Señaló que similar razonamiento ha empleado la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución Jerárquico AGIT-RJ 0147/2011 de fecha 9 de marzo.

Manifestó también que el Tribunal Supremo de Justicia, respecto a la insuficiencia de los tres requisitos para la aprobación del crédito fiscal y la necesidad de los medios fehacientes de pago, estableció mediante el Auto Supremo N° 477 de 22 de noviembre de 2012, que es insuficiente presentar la factura como prueba, el instrumento fidedigno que dio nacimiento al hecho generador, debe ser respaldado contablemente es decir deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables susceptibles de ser verificados establecidos tanto en el Código Tributario como en el Código de Comercio. Asimismo para la comprobación de la realización efectiva de la transacción, también ésta deberá estar



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

materialmente documentada en los libros de registros especiales, de comercio, comprobantes de egresos, extractos bancarios, kárdex de inventarios, hojas de control de almacén o remisión de la distribución de mercaderías a sus agencias o sucursales que revele el estado de los ítems y/o artículos en stock, estado de cuentas documentado con las operaciones realizadas indicando el stock de mercaderías y/o ítems que se tiene por pagar para respaldar la realización efectiva de las transacciones y pagos efectuados al proveedor.

Refirió que de acuerdo al ordenamiento jurídico vigente en materia tributaria, se tiene que la devolución impositiva por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), en el caso de las exportaciones debe estar vinculado necesariamente a los gastos y costos directamente relacionados con la exportación y que en este caso específico la actividad del contribuyente se relaciona con las actividades de fabricación de productos de madera, corcho, paja y materiales trenzables; fabricación de muebles de todo tipo, silvicultura, extracción de madera y actividades conexas, la importación y exportación, venta al por mayor de enseres domésticos, por lo que los servicios prestados por el servicio de notaría no están directamente relacionados con la exportación ni tampoco forman parte del valor exportado.

Que de acuerdo a lo determinado por el artículo 8 inciso a) de la Ley N° 843, dispone que los exportadores recibirán la devolución de Impuestos Internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora.

Señaló en el sentido de la línea jurisprudencial la Sentencia N° 245/2012 de 1 de octubre, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia que determinó que se excluyen los pagos de honorarios profesionales de abogados a la actividad de exportación al no relacionarse directamente, por lo que indicó que la depuración de las facturas Nos. 8263, 4315, 8322, 8332, 41653 y 8979 que realizó la Administración Tributaria del crédito fiscal IVA indebidamente devuelto al contribuyente, fue correcta al no estar vinculados directamente con la actividad exportadora. Refirió a su vez que la Autoridad General de Impugnación Tributaria basa su decisión de revocar el reparo determinado por la administración tributaria sin ningún tipo de fundamento por lo que mencionó la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0683/2013 de 3 de junio.

Finalmente concluyó que la Autoridad General de Impugnación Tributaria vulneró lo determinado por los artículos 8 inciso a) y 11 de la Ley N° 843, 1 de la Ley N° 1963 y 3 del Decreto Supremo N° 25465.

#### **Petitorio.**

Concluyó solicitando que se emita Sentencia declarando la demanda contenciosa administrativa probada en todas sus partes, y en consecuencia se revoque parcialmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0305/2014 de 27 de febrero, únicamente sobre las facturas Nos. 8263, 41315, 8322, 8332, 41653 y 8979, y manteniéndose

firme y subsistente en su integridad la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-00122-2013.

### **I.3. DE LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.**

Que, por proveído de fojas 30 se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado al Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación de la autoridad demandada, se ordenó que se libre provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó al Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se ordenó asimismo, que se cite a MABET S.A., en su condición de tercero interesado, para que asuma defensa si así lo considera conveniente.

Por memorial de fs. 100 a 104 y vuelta, la Autoridad General de Impugnación Tributaria respondió negativamente a la demanda, provocando que por providencia de fs. 105 se corra traslado a la parte demandante a efectos que presente réplica.

La autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que, con referencia a la vulneración del artículo 8 inciso a) de la Ley N° 843, y artículo primero de la Ley N° 1963, que modifica el artículo 12 de la Ley N° 1489, señaló que el IVA es un impuesto indirecto y no acumulativo, es decir, aplicable a todas las etapas del ciclo productivo, permitiéndose en cada una de ellas deducir el impuesto pagado en la etapa anterior. Señaló, que los artículos 7, 8 y 9 de la Ley N° 1489, modificados por los artículos 1 y 2 de la Ley N° 1963, establecen que en cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios, recibirán la devolución de los impuestos internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora.

Manifestó, que el artículo 3 del Decreto Supremo N° 25465, establece que el reintegro del crédito fiscal para los exportadores se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno y conforme a lo dispuesto por el artículo 8 de la Ley N° 843; en tanto que el artículo 11 de la Ley N° 843, dispone que las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda y que los exportadores podrán computar el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno y el IVA pagado en oportunidad de efectuar las importaciones, por lo que a efectos de determinar el monto del crédito fiscal computable contra operaciones gravadas en el mercado interno y el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador a través de notas de crédito negociable.



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

Indicó que el artículo 11. numeral 3 del Decreto Supremo N° 21530, modificado por el artículo 24 del Decreto Supremo N° 25465, determinó que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el IVA contenido en los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras en el mercado interno, de bienes, incluyendo bienes de capital, contratos de obras o prestación de servicios, vinculados a la actividad exportadora, que se les hubiere facturado y no hubiere sido ya utilizado por el responsable, resalta que por esto se debe tomar en cuenta que el sistema de devolución impositiva basa su fundamentación en el denominado principio de neutralidad impositiva, que implica que los gravámenes no interfieren en las condiciones del mercado, salvo que se busque modificarlas utilizando el impuesto como instrumento para el logro de fines extrafiscales.

Que, el artículo 1 de la Ley N° 843, delimita el aspecto espacial del hecho imponible del IVA al territorio boliviano, siendo así que sólo forman parte del objeto del impuesto la venta de bienes y la prestación de servicios que se realice dentro del territorio, conforme el presupuesto territorial propio de los impuestos al consumo. Asimismo, 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 cuando las previsiones señaladas en el artículo 4 de la Ley N° 843 como hechos generadores se cumplen.

Que la Administración Tributaria después de haber concluido el trabajo de verificación iniciado con las Órdenes de Verificación CEDEIM Nos. 0010OVR00250, 0010OVE00251, 0010OVE00447, 0010OVE00590, 0010OVE591, 0010OVE00592, 0010OVE00901, 0010OVE987, 0010OVE00052, 0011OVE00601, 0011OVE01373 y 0011OVE01460, bajo la modalidad CEDEIM posterior a MABET S.A., por los periodos fiscales enero a diciembre de 2009, el 28 de mayo de 2013, emitió el Informe CITE: SIN/GGLPZ/IA/00017/2013, en el que se observó que MABET S.A., declaró facturas no relacionadas a su actividad exportadora; ratificadas en la Resolución Administrativa de Restitución Indebida N° 21-012-2013 de 4 julio, ya que la observación de las facturas de compra que respaldan el crédito fiscal del contribuyente, se refieren a la compra de servicios que no se vinculan con su actividad.

Indicó que el sujeto pasivo determinó que el servicio de notaría, corresponde al notariado de documentos testimonios, reconocimientos de firmas, actas de directorio, legalizaciones, etc., y que el servicio de abogados, es para procesos instaurados por el INRA, ABT, SIN, etc., por lo que se habría observado 62 notas fiscales correspondientes al servicio de notaría por ser gasto no vinculado a la actividad exportadora. Asimismo refirió que la instancia jerárquica verificó que en 6 facturas la descripción se refiere específicamente a documentos de MABET S.A., mismas que corresponden ser reconocidas como válidas para crédito fiscal.

Que, los argumentos del demandante no demuestran, una errada interpretación o falta de motivación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ya que solo se limita a realizar afirmaciones generales y no precisas, por lo que no se puede suplir la carencia de carga

argumentativa del demandante en el presente proceso, refiriendo como antecedente la Sentencia 510/2013 de 27 de noviembre.

Finalmente señaló que se ratifica en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución Jerárquica impugnada siendo evidente que no existe agravio ni lesión de derechos que se hubieran causado con la Resolución impugnada.

## **II.1. Petitorio.**

Concluyó solicitando que se declare improbadada la demanda contenciosa administrativa, y se mantenga firme la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 305/2014 de 27 de febrero.

Continuando con el desarrollo del proceso y verificados los actuados procesales, por memorial de fojas 63 a 65, se evidencia que MABET S.A., se apersonó en calidad de tercero interesado y contestó a la demanda argumentando:

Que, la línea jurisprudencial que expresa la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con referencia a la Sentencia N° 245/2012 de 1 de octubre, en primer lugar al no ser sustancialmente similar, no es aplicable al presente caso; y en segundo lugar porque no existe una línea jurisprudencial sentada respecto al tema, toda vez que una línea jurisprudencial es la clasificación de fallos sobre un mismo tema jurídico. Por lo que solicitó considerar como precedente la Sentencia N° 169/2012 de 8 de junio.

## **III.- ACUMULACIÓN.**

Que la Sala Plena de este Supremo Tribunal de Justicia, de acuerdo al Informe N° 28/2017 - SCTRIA -SP-TSJ de fecha 19 de abril de 2017, hace evidente que en las demandas Contenciosas Administrativas N° 541/2014, interpuesta por el Servicio de Impuestos Nacionales GRACO La Paz, y N° 544/2014 interpuesta por Maderera Boliviana Etienne S.A., ambas contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, responden al mismo objeto, por ello mediante Resolución N° 145/2017 de 28 de junio, se dispuso la **acumulación del proceso Contencioso Administrativo Exp. N° 544/2014 al Exp. N° 541/2014**, cuya demanda y contestación se resumió precedentemente, consiguientemente, corresponde relacionar la pretensión contenida en la demanda planteada en el expediente 544/2013, que cursa de fojas 56 a 65 vuelta, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 305/2014 de 27 de febrero, que en síntesis señala:

## **IV.- CONTENIDO DE LA DEMANDA (Exp. 544/2013).**

Que, Maderera Boliviana Etienne S.A. (MABET S.A.), representada legalmente por Mauricio Eloy Etienne Solares, por Testimonio N° 1384/2008 de 17 de noviembre, otorgado ante la Notaría de Fe Pública N° 007 correspondiente al Distrito Judicial de La Paz, a cargo de la Dra. Silvia Noya Laguna (fojas 27 a 33 y vuelta), se apersonó por memorial de fojas 56 a 65 y vuelta, manifestando que interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

0305/2014 de 27 de febrero, pronunciada por la Autoridad General del Impugnación Tributaria.

Posteriormente realizó una extensa relación de los antecedentes administrativos que se pasa a describir:

Que, como resultado de las órdenes de verificación externa 0010OVR00250, 0010OVE00251, 0010OVE00447, 0010OVE00590, 0010OVE591, 0010OVE00592, 0010OVE00901, 0010OVE987, 0010OVE00052, 0011OVE00601, 0011OVE01373 y 0011OVE01460, se procedió a la revisión de los documentos que respaldan la correcta devolución de los Certificados de Devolución Impositiva Formularios 1137, de los periodos fiscales enero a diciembre de 2009, que como resultado del proceso de verificación se elaboró el Informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/IA/00017/2013 de 28 de mayo, emitiéndose la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0012-2013 de fecha 4 de julio, estableciéndose un monto indebidamente devuelto de UFV 57.707.- equivalentes a Bs 106.473.- instruyendo el inicio del procedimiento sancionador por la contravención de Omisión de Pago de acuerdo al artículo 165 de la Ley N° 2492.

Que, en fecha 26 de septiembre de 2013, MABET S.A., presentó Recurso de Alzada, impugnado la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0012-2013 de fecha 4 de julio.

Que, la Gerencia Graco La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, respondió en forma negativa al Recurso de Alzada, solicitando dictar resolución confirmando totalmente la Resolución Administrativa N° 21-0012-2013 de 4 de julio.

Que, en fecha 9 de diciembre de 2013 la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1228/2013, que resolvió confirmar totalmente la Resolución Administrativa N° 21-0012-2013.

Que, en fecha 31 de diciembre de 2013, MABET S.A., interpuso Recurso Jerárquico contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1228/2013, solicitando la revocación total.

Que, en fecha 27 de febrero de 2014 la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0305/2014, que determinó revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada, dejando sin efecto el crédito fiscal observado de Bs 611.- y firme y subsistente la depuración de Bs 70.136,96 por impuesto indebidamente devuelto.

#### **IV.2.- Fundamentos de la demanda.**

1.- Que, la Autoridad Jerárquica, violó el derecho constitucional al debido proceso, por cuanto no realizó una correcta valoración de los hechos y aplicó de manera errónea la normativa tributaria, ya que al realizar la depuración de las facturas de compra, que corresponden a IMES Ltda., se evidenció que se realizaron en territorio extranjero, motivo por el cual la

operación no se encontraba comprendida en el objeto del IVA y por tanto no se generó débito fiscal alguno, siendo que no se configura el hecho generador del impuesto ante la ausencia de configuración del presupuesto territorial. Refirió en cuanto al nacimiento del hecho generador de prestación de servicios, conforme a lo preceptuado por la Ley N° 843, que se realizó el hecho imponible de prestación de servicios previsto en el inciso b) del artículo 4 de la Ley N° 843, servicio prestado por una empresa constituida legalmente en Bolivia, reconocida como sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado, conforme al inciso d) del artículo 3 de la Ley N° 843, que reconociendo la Administración Tributaria su condición de contribuyente otorgó en este sentido un Número de Identificación Tributaria por su actividad de servicios, de cuya consecuencia IMES Ltda., emitió la factura conforme prevé el tercer párrafo del inciso b) del artículo 4 de la Ley N° 843, debiendo considerarse adicionalmente que las facturas habrían sido dosificadas por la Administración Tributaria.

2.- Indicó que el servicio se originó en la ciudad de La Paz, aclarándose que durante todo el proceso, IMES Ltda., comunicó y coordinó con MABET S.A., en todas las fases del proceso y que culminó con la entrega de la documentación gestionada, en esta ciudad.

3.- Que, en cuanto a la existencia del crédito debidamente originado y vigente, indicó que MABET S.A., contrató y pagó por un servicio realizado en el territorio boliviano, que la empresa cuenta con la identificación tributaria otorgada por Servicio de Impuestos Nacionales y que facturó por este servicio y pagó el IVA, por ello MABET S.A., en su calidad de contribuyente exportador habría soportado un impuesto en territorio boliviano y obtenido un crédito válido, viabilizando su derecho para recuperar los créditos fiscales, puesto que cumplió con los requisitos de procedencia como ser: i) existencia de la factura original; ii) concepto de compra de la factura, vinculado con la actividad de MABET S.A.; iii) realización efectiva de la transacción y perfeccionamiento del hecho generador. Que, dada la dinámica del IVA en nuestra legislación, a diferencia del Impuesto sobre las Utilidades, no regula criterios de sujeción por actividades parciales y al existir un componente del servicio prestado en territorio boliviano corresponde conforme al principio de territorialidad, se encuentre sujeto al IVA, correspondiendo el reconocimiento del crédito fiscal a favor de MABET S.A.

4.- Que, sobre el principio de fuente o territorialidad, establecido en el artículo 1 de la Ley N° 843, se refirió que la Administración Tributaria señaló que el nacimiento del hecho imponible del IVA en la prestación de servicios realizados por IMES Ltda., a MABET S.A., se habría prestado fuera del territorio boliviano, sin tomar en cuenta que el servicio realizado por IMES Ltda., se inició en La Paz, Bolivia que es el lugar donde se contrata y se prestan los servicios, que son realizados para concretar la actividad de exportación.

5.- Que, la autoridad jerárquica violó el debido proceso en su elemento al derecho a una valoración objetiva de la prueba, desconocimiento al principio de verdad material reconocido tanto constitucionalmente como en el ámbito administrativo, ya que la resolución de recurso jerárquico ha sido emitida sin realizar una correcta valoración de la prueba, porque





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

MABET S.A., cumplió con los requisitos tanto materiales como requisitos formales, originando un crédito fiscal para reintegro al exportador.

6.- Que, el fallo que emitió la autoridad jerárquica violó el derecho constitucional al debido proceso e incurre en el vicio de falta de congruencia, puesto que la documentación presentada fue observada sin criterio técnico ni legal y que el crédito depurado por concepto de servicios de abogados, farmacia, cursos de capacitación, publicidad, servicios médicos y subsidios, si bien no forman parte de los costos directos de operación y mantenimiento, forman parte de los costos indirectos de producción; mencionó con relación al principio de congruencia la Sentencia Constitucional 0358/2010-R de 22 de junio.

Finalmente señaló que la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0305/2014 de fecha 27 de febrero, es anulable por ser violatoria del derecho al debido proceso en sus elementos de aplicación objetiva de la ley, del principio de legalidad, valoración de la prueba, la seguridad jurídica, principio de verdad material, el principio de buena fe y de los principios de congruencia y contradicción, ya que todos los conceptos observados están relacionados a la actividad de la empresa y deben ser objeto de reintegro o de devolución mediante CEDEIM, por todo ello denunció la vulneración de los artículos 8 y 11 de la Ley N° 843 y artículo 8 del Decreto Supremo N° 21530.

#### IV.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial de demanda solicitando que declare probada la demanda, y en consecuencia se anule totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0305/2014 de 27 de febrero, y fallando en el fondo resuelva revocar parcialmente la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0012-2013 de 4 de julio.

#### V.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Que, subsanada la observación de fojas 68, por providencia de fojas 75 se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado al Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación de la autoridad demandada, se ordenó que se libere provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó al Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se ordenó asimismo, que se cite a la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, en su condición de tercero interesado, para que asuma defensa si así lo considera conveniente.

Por memorial de fojas 79 a 85 y vuelta, la Autoridad General de Impugnación Tributaria respondió negativamente a la demanda, provocando que por providencia de fojas 133 se corra traslado a la parte demandante a efectos que presente réplica.

Señaló que respecto a la pretensión del numeral IV.1. de la demanda, el artículo 3 del Decreto Supremo N° 25465 dispone que el reintegro del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley N° 843, en tanto que, el artículo 11 de la Ley N° 843 dispone que las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda y que 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 o insumos efectuados en el mercado interno y el IVA pagado en oportunidad de efectuar las importaciones, por lo que a efectos de determinar el monto del crédito fiscal computable contra operaciones de exportaciones, los exportadores deben proceder a computar inicialmente contra operaciones gravadas en el mercado interno y el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador a través de notas de crédito negociables.

Señaló también el artículo 11 numeral 3 del Decreto Supremo N° 21530, modificado por el artículo 24 del Decreto Supremo N° 25465, que determina que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el IVA contenido en los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras en el mercado interno, de bienes, incluyendo bienes de capital, contratos de obra o prestación de servicios, vinculados a la actividad exportadora, que se les hubiere facturado y no hubiere sido utilizado por el responsable.

Manifestó también que el artículo 1 de la Ley N° 843, delimita el aspecto del hecho imponible del IVA al territorio boliviano, siendo así que sólo forman parte del objeto del impuesto, la venta de bienes y la prestación de servicios que se realice dentro del territorio. Indicó 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 surgen cuando las previsiones señaladas en el artículo 4 de la Ley N° 843 como hechos generadores se cumplen.

Con relación a cuándo y dónde se habría originado la prestación del servicio y qué comprende, señaló que la instancia jerárquica es clara ya que manifestó que el IVA en nuestro país aplica el criterio de destino, según el cual el impuesto debe ingresarse a la jurisdicción donde se consume.

Que, con referencia a lo manifestado por el demandante en cuanto a la existencia de crédito debidamente originado y vigente, refirió que el 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 cuando las previsiones señaladas en el artículo 4 de la Ley N° 843 como hechos generadores se cumplen.

Que, con relación al principio de fuente de territorialidad, manifestó que 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 no genera débito fiscal alguno. Por lo que el pago realizado por el proveedor de MABET S.A., por concepto IVA constituye un



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

pago erróneo, efectuado en razón a una mala interpretación de la normativa, no siendo responsable la Administración Tributaria.

Con referencia a que la Autoridad Jerárquica habría violado el debido proceso, señaló la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0347/2012 de 22 de junio, citada por el accionante, y que no se vulneró al debido proceso, por el simple hecho de que se cumplió con todas las etapas procesales, no existiendo incorrecta valoración de prueba alguna, así también citó la Sentencia Constitucional 0776/2011-R, de 20 de mayo.

Respecto al numeral IV.3, de la demanda, donde se acusa que el fallo emitido por la autoridad jerárquica violó el derecho constitucional al debido proceso e incurre en el vicio de falta de congruencia, señaló que la demanda contenciosa administrativa no es la vía para resolver actos consentidos y no impugnados en el Recurso Jerárquico, que solamente podría responder sobre lo expresamente impugnado y resuelto en el Recurso Jerárquico, por ello señaló que el proceso contencioso administrativo asume el papel de controlar la legalidad de la actividad administrativa, garantizando los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos frente a las extralimitaciones de la administración, por lo que mencionó la Sentencia Constitucional SSCC 1273/2005-R de 14 de octubre. Asimismo indicó con respecto a la congruencia que quienes las emiten están obligados a concordar los fallos con las cuestiones de hecho sometidas a su conocimiento e invocación de los agravios sufridos, por lo que las aseveraciones del demandante no serían evidentes.

Finalmente expresó que los argumentos del demandante no son evidentes, por lo que se ratificó en todo y cada uno los fundamentos de la Resolución Jerárquica impugnada.

## V.2.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que se declare improbadada la demanda contenciosa administrativa, y se mantenga firme la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 305/2014 de 27 de febrero.

Continuando con el desarrollo del proceso y verificados los actuados procesales, se establece por providencia de fojas 148, que el demandante no respondió al traslado de fojas 133 en el plazo establecido por ley, por lo que renunció al derecho a la réplica, que siendo el estado de la causa y no habiendo más que tramitar, se decreta "*autos para sentencia*".

Asimismo, por memorial de fojas 137, se apersonó Juan Carlos Mendoza Lavadenz, Gerente de Grandes Contribuyente La Paz a.i., del Servicio de Impuestos Nacionales por Resolución Administrativa N° 03-0484-14 de 3 de octubre (foja 136), como tercero interesado en el proceso signado como el número 544/2014, el que fue admitido por providencia de fojas 139, para su consideración en resolución.

## VI.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder

Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*. Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante; teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo de las actuaciones procesales en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, aclarando que los antecedentes de ambos expedientes acumulados, tienen directa conexión, es decir que son relativos, por lo que corresponde relacionarlos conjuntamente, evidenciándose lo siguiente:

**VI.1.-** La Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz de Impuestos Nacionales, el 7 de enero de 2013, mediante cédula notificó a Eduardo Emil Lujan Melazzini representante legal de la sociedad Maderera Boliviana Etienne SA (MABET), con las Órdenes de Verificación-CEDEIM Nos. 0010OVE00250, 0010OVE00251, 0010OVE00447, 0010OVE00590, 0010OVE00592, 0010OVE0591, 0010OVE00901, 0010OVE00987, 0010OVE00052, 0011OVE00601, 0011OVE01460 modalidad Verificación Posterior CEDEIM, a objeto de revisar la documentación de respaldo de la devolución de impuestos a través de CEDEIM's, correspondiente a los periodos fiscales enero a diciembre de 2009; cuyo alcance es la verificación de hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido en el periodo y la verificación de las formalidades del Gravamen Arancelario, junto con el Requerimiento F-4003 N° 00097358 y anexo, fojas 2 a 19 del anexo 1.

**VI.2.-** MABET S.A., mediante nota de fecha 14 de enero de 2013, solicitó prórroga para la presentación de los documentos requeridos, la misma que fue otorgada mediante Auto N° 25-0009-2013 de 15 de enero (fojas 20 a 23 de antecedentes administrativos). Posteriormente con nota de 14 de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 507/2014. Contencioso Administrativo.- Empresa Pública Nacional Estratégica Boliviana de Aviación (BoA), contra el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

febrero de 2013 solicitó que la revisión se realice en oficinas de la empresa, la misma que fue atendida con proveído 24-0016-2013 de 18 de febrero (fojas 24 a 27 del anexo 1).

**VI.3.-** El 28 de mayo de 2013, la Administración Tributaria emitió el informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/IA/00017/2013, que determinó un importe indebidamente devuelto de Bs. 190.485.- por la depuración de crédito fiscal correspondiente a los siguientes conceptos: Crédito fiscal proveniente de servicios prestados fuera del territorio nacional, notas fiscales no vinculadas a la actividad exportadora y facturas que no tienen medios fehacientes de pago (fojas 1905 a 1915 del anexo 12).

**VI.4.-** La Administración Tributaria, el 16 de agosto de 2013 notificó por cédula al representante legal de Maderera Boliviana Etienne SA, Fernando Antonio Vargas Camacho, con la Resolución Administrativa de Restitución Indebida N° 21-0012-2013, por los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009, que resolvió, establecer como importe indebidamente devuelto 57.707.- UFV equivalente a Bs. 106.473.- importe que comprende el impuesto indebidamente devuelto, mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor de crédito comprometido emergente de la verificación efectuada (fojas 2209 a 2030 del anexo 14).

**VI.5.-** Interpuesto recurso de alzada por Eduardo Luján Melazzini, a través del memorial de fojas 53 a 61 del anexo 1, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, emitió la Resolución ARIT-LPZ/RA 1228/2013 de 9 de diciembre (fojas 135 a 144 del anexo 1), por la que resolvió CONFIRMAR la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0012-2013 de 4 de julio, manteniendo en consecuencia el valor del crédito comprometido emergente de la depuración del crédito fiscal de facturas de compras fuera de territorio nacional, gastos no vinculados con la actividad exportadora y compras sin respaldo de medios fehaciente de pago, correspondiente a los periodos de enero a diciembre de 2009.

**VI.6.-** Contra la Resolución ARIT-LPZ/RA 1228/2013 de 9 de diciembre, Emil Eduardo Lujan Melazzini en representación legal de Maderera Boliviana Etienne S.A. (MABET S.A.), planteó recurso jerárquico (fojas 186 a 191 del anexo 1), el cual fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que emitió la Resolución AGIT-RJ 0305/2014 de 27 de febrero (fojas 227 a 246 del anexo 2), la cual determinó REVOCAR parcialmente la de alzada, determinando con referencia a los gastos por servicio de notaría vinculados a la actividad exportadora, dejar sin efecto el crédito fiscal observado de Bs. 611.- y firme y subsistente la depuración de Bs. 70.136, 96 por impuesto indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito comprometido, por facturas de compras fuera del territorio nacional, gastos no vinculados con la actividad exportadora y compras sin respaldo de medios fehacientes de pago, correspondiente a los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009.

## **VII. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA (Exp. 541/2014).**

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la *litis* dentro del presente proceso, tiene relación con la supuesta violación que se hubiera producido, al emitir la resolución impugnada, dejando sin efecto el crédito fiscal observado de Bs. 611.- correspondientes a las facturas Nos. 8263, 41315, 8322, 8332, 41653 y 8979, por concepto de servicio de notaría, puesto que estas no se encontrarían vinculadas con la actividad de exportadora.

## VII.2.- ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

### VII.2.1.- Análisis y fundamentación.

La Gerencia de Grandes Contribuyentes de La Paz, reclamó la vulneración de los artículos 8 inciso a) y 11 de la Ley N° 843, artículo primero de la Ley N° 1963 que modifica el artículo 12 de la Ley N° 1489 y artículo 3 del Decreto Supremo N° 25465, al dejar sin efecto el crédito fiscal observado de Bs. 611 correspondiente a las facturas Nos. 8263, 41315, 8322, 8332, 41653 y 8979.

El artículo 8, inciso a) segundo párrafo de la Ley N° 843 establece que el crédito fiscal IVA resulta de aplicar la alícuota correspondiente, *“Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen.* Asimismo, el artículo 11 del mismo cuerpo legal refiere que: *“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 o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen. En el caso que el crédito fiscal imputable contra operaciones de exportación no pudiera ser compensado con operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata, a través de notas de crédito negociables, de acuerdo a lo que establezca el reglamento de éste Título I”.*

Por otro lado, la Ley 1489, de 16 de abril de 1993, en cuanto al desarrollo y tratamiento impositivo de las Exportaciones señala: Art. 12. **“Los exportadores de mercancías y servicios, sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de los impuestos internos al consumo y de los aranceles sobre insumos y bienes incorporados en las mercancías de exportación, considerando la incidencia real de éstos en los costos de producción, dentro de las prácticas admitidas en el comercio exterior, basadas en el principio de neutralidad impositiva”.** De igual manera el artículo 13 señala: **“Con el objeto 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 el costo de las mercancías**



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 507/2014. Contencioso Administrativo.- Empresa Pública Nacional Estratégica Boliviana de Aviación (BoA), contra el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

**exportadas. La forma y las modalidades de dicha devolución, serán reglamentadas por el Poder Ejecutivo sobre la base de lo previsto en el último párrafo del artículo 11 de la Ley N° 843”.**

Por su parte la Ley 1963, de 23 de marzo de 1999, modifica los artículos mencionados, a través de los arts. 1 y 2, que señalan: **“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 de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora”;** y, **“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 artículo 11 de la Ley N° 843”.**

Asimismo el Decreto Supremo N° 25465, de 23 de julio de 1999, Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones, es su artículo 3 señala: **“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 artículo 11 de la Ley N° 843 (...).**

Conforme la normativa glosada, la Administración Tributaria, sostiene que las facturas depuradas correspondientes al servicio de notaría, no se encuentran relacionadas con la actividad gravada. En ese contexto, se tiene que el principio de integración financiera postula que no es relevante que el bien comprado se incorpore al producto exportado como señala el método de integración física, sino que el mismo tenga vinculación con la actividad exportadora, así permite que el exportador deduzca el crédito fiscal - emergente de las compras que efectúa en ese mismo periodo o en un periodo anterior - del débito fiscal que surge de las operaciones efectuadas en determinado periodo siempre que dicho crédito fiscal esté vinculado a la exportación. Este principio de integración financiera ha sido recogido en los artículos 9 y 11 de la Ley N° 843; 11 del Decreto Supremo N° 21530 y 13 de la Ley N° 1489 - modificado por Ley N° 1963 - y por el artículo 3 del DS N° 25465, normativa que prevé específicamente la compensación para las ventas internas y la devolución para ventas externas del excedente de crédito en un período fiscal respectivo y no obliga a los sujetos pasivos a llevar un registro detallado de cuáles insumos fueron empleados en los productos exportados, sino que efectúa un control de cantidades y precios para establecer costos de fabricación; entendimiento que responde a la política fiscal asumida por el Estado Boliviano en materia de exportaciones, con el objetivo de evitar la exportación de componentes impositivos e incentivar la actividad exportadora nacional.

En la especie, se tiene que las facturas depuradas por la Administración Tributaria cursante a fojas 98, 104, 105, 109, 122 y 234, de los

antecedentes administrativos, referidas a la suscripción de testimonios, fotocopias de escrituras públicas, reconocimiento de firmas de la empresa MABET LTDA., se encuentran en relación a los gastos que están vinculados a la actividad del contribuyente, por lo que es necesario describirlas de la siguiente manera:

**Factura N° 8263:** NIT 245449018, por concepto de Testimonio y Protocolo Notarial N° 083/2009 de crédito otorgado por el BNB en favor de la Sociedad MABET S.A. (Foja 98 del anexo 3).

**Factura N° 41315:** NIT 992178012, por concepto de Fotocopias Legalizadas Nos. 263/2008 MABET S.A., 443/2006 MABET SA. (Foja 104 del anexo 3).

**Factura N° 8322:** NIT 992178012, por concepto de Fotocopias Legalizadas Nos. 263/2008 MABET SA, 443/2006 MABET SA. (Foja 105 del anexo 3)

**Factura N° 8332:** NIT 245449018, por concepto de Testimonio y Protocolo N° 118/2009 sobre contrato complementario, suscrito por el BNB y MABET S.A., más fotocopia legalizada. (Foja 109 del anexo 3).

**Factura N° 41653:** NIT 992178012, por concepto de Fotocopias Legalizadas Nos. 263/08 MABET S.A., 53/08. (Foja 122 del anexo 3).

**Factura N° 8979:** NIT 245449018, por concepto de Testimonios, Protocolo, 2 Fotocopias Legalizadas de Escritura N° 136/09 de contrato suscrito por Banco Nacional de Bolivia S.A. y la empresa MABET S.A. (Foja 234 del anexo 4).

Mismas que al estar vinculadas con la actividad del contribuyente son necesarias para el buen desarrollo de la actividad relacionada con la exportación, habiéndose en consecuencia dado cumplimiento a la previsión del artículo 3 del Decreto Supremo N° 25465 de 23 de julio de 1999 (Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones); artículos 12 y 13 de la Ley 1489 modificados por los artículos 1 y 2 de la Ley 1963, que establecen la devolución impositiva a través del método de la integración financiera o de apropiación indirecta; disposiciones legales que de manera inequívoca expresan que la devolución del crédito fiscal tiene la finalidad de compensar los costos y gastos realizados por el exportador vinculados a la actividad exportadora, considerando que éstos gastos efectuados corresponden a gastos indirectos que concurren a formar parte del trabajo y permite que la actividad desarrollada concluya con la obtención de un producto determinado. En ese sentido, la suscripción de contratos y testimonios del contribuyente Maderera Boliviana Etienne S.A. MABET S.A., se constituyen en elementos esenciales a efecto del impulso de trabajo en la actividad exportadora.

#### **VII.2.2.- Conclusiones.**

Que del análisis precedente, este Tribunal Supremo concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al revocar en parte la Resolución de Alzada N° 1228/2013 de 9 de diciembre, reconociendo como válidos para crédito fiscal los gastos de notaría de las facturas Nos. 8263, 41315, 8322, 8332, 41653 y 8979, no incurrió en conculcación de normas





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 507/2014. Contencioso Administrativo.- Empresa Pública Nacional Estratégica Boliviana de Aviación (BoA), contra el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de normas jurídicas, de manera tal que se ajusta a derecho.

Corresponde a continuación, ingresar a la consideración del expediente acumulado.

### **VIII. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA (Exp. 544/2014).**

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la *litis*, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica, al emitir la resolución impugnada, de acuerdo a los siguientes supuestos: **1)** Que, la autoridad jerárquica vulneró el derecho del demandante al debido proceso, al no realizar una valoración objetiva de la pruebas, incurriendo en incongruencia. **2)** Que, la autoridad jerárquica aplicó incorrectamente la normativa legal, al considerar que existió devolución indebida, siendo que el servicio se originó en Bolivia, vulnerando de esta manera el principio de territorialidad establecido en el artículo 1 de la Ley N° 843, ya que existieron hechos generadores del Impuesto al Valor Agregado.

### **VIII.2.- ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.**

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

#### **VIII.2.1.- Análisis y fundamentación.**

1) Con referencia a la supuesta violación por parte de la autoridad jerárquica al debido proceso en su elemento a la valoración objetiva de la prueba, desconociendo el principio de verdad material, al respecto el artículo 115 parágrafo II de la Constitución Política del Estado señala que: *"...el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos (SSCC 0418/2000-R, 1276/2001-R y 0119/2003-R, entre otras)."* Es decir, que cada autoridad que dicte una Resolución debe imprescindiblemente exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la misma. Que, consecuentemente cuando un juez omite la motivación de una resolución, no sólo suprime una parte estructural de la misma, sino también en los hechos toma una decisión de hecho no de derecho que vulnera de manera flagrante el citado derecho que permite a las partes conocer cuáles son las razones para que se declare en tal o cual sentido; o lo que es lo mismo cuál es la *ratio decidendi* que llevó al juez a tomar la decisión.

Por lo expuesto la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la resolución jerárquica no omitió la valoración de la prueba, ya que mencionó cada una de las facturas presentadas por medio de diversos

cuadros de análisis diferenciándolos por facturas vinculadas por: gastos por servicios realizados fuera del territorio nacional, notaria, abogados, farmacia, gastos vinculados a facturas de Soboce, capacitaciones, servicios de impresión, publicidad, subsidios, etc.

Con referencia al vicio de falta de congruencia, entendido como *"... el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomodan a los establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar; comprende la potestad de ser escuchado presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo (derecho a la defensa) y la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos"*. Se entiende que el derecho al debido proceso es de aplicación inmediata, vincula a todas las autoridades judiciales o administrativas y constituye una garantía de legalidad procesal que ha previsto el Constituyente para proteger la libertad, la seguridad jurídica y la fundamentación o motivación de las resoluciones judiciales. No encontrando contradicción e incongruencia en el fallo impugnado.

Por lo anterior, no se encuentra que sea evidente que se haya vulnerado el debido proceso, por haberse cumplido con todas las etapas procesales, libre apreciación de la prueba, los derechos fundamentales como el derecho a la defensa, la igualdad, etc., derechos que por su carácter fundamental no pueden ser ignorados ni obviados bajo ningún justificativo, pues dichos mandatos son la base de las normas adjetivas procesales, asimismo el accionante no ha demostrado que la resolución demandada se hubiera apartado del marco de razonabilidad y equidad previsible para decidir, así como no acredita, que la autoridad jerárquica hubiera omitido la valoración de la prueba y que la resolución jerárquica fuera incongruente.

**2)** Respecto al segundo punto, el artículo 3 del Decreto Supremo N° 25465 dispone que el reintegro del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley N° 843; en tanto que, el artículo 11 de la misma ley, dispone que las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda y que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito correspondiente a compras o insumos efectuados en el mercado interno y el IVA pagado en oportunidad de efectuar las importaciones, por lo que a efectos de determinar el monto fiscal computable contra operaciones de exportación, los exportadores deben proceder a computar inicialmente contra operaciones gravadas en el mercado interno y el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador a través del notas de crédito negociables. De la misma manera, el artículo 11 numeral 3), del Decreto Supremo N° 21530, modificado por el artículo 24 del Decreto Supremo N° 25465, prevé que los exportadores deben proceder a computar inicialmente contra operaciones gravadas en el mercado interno y el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador a través de notas de crédito negociables. Respecto a la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 507/2014. Contencioso Administrativo.- Empresa Pública Nacional Estratégica Boliviana de Aviación (BoA), contra el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

existencia del crédito debidamente originado y vigente, debemos decir 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 surgen cuando las previsiones señaladas en el artículo 4 de la Ley N° 843 (TO) como hechos generadores se cumplen.

En cuanto al lugar donde se habría originado el servicio, debemos referir que el principio de territorialidad significa tributar en el país en cuyo territorio se obtienen rentas y solamente por las rentas en ese país, principio proclamado en la Ley N° 843 (TO) en su artículo 1, y una condición para generar el IVA es que la actividad gravada se realice dentro del territorio nacional.

En ese sentido, las actividades desarrolladas fuera del territorio del Estado no alcanzan este tributo, por ello se observa que la documentación cursante en antecedentes administrativos, como ser facturas de los periodos fiscales de:

**Enero 2009:** 108, 109, 110, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 130, 131, 132. **Febrero 2009:** 156, 157, 158, 159, 160, 161, 162, 163, 164, 165, 166, 167, 168, 169, 170. **Marzo 2009:** 179, 180, 181, 182, 183, 184. **Abril 2009:** 255, 256, 257, 258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 266, 267. **Mayo 2009:** 12. **Junio 2009:** 52, 53, 55. **Julio 2009:** 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64. **Agosto 2009:** 139. **Septiembre 2009:** 175, 176, 177, 178, 179, 180, 181, 182, 183. **Octubre 2009:** 184, 185, 186, 187, 188, 189, 190, 191, 192, 193. **Noviembre 2009:** 2, 3, 4, 5, 23. **Diciembre 2009:** 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 66, 67, 68, 73.

Corresponden a facturas emitidas por Iterocean Merchant Services SRL. (IMES Ltda.), por servicios de recepción, descarga de camión, porteo, trámites aduaneros, supervisión de embarque y comunicaciones, por lo cual los servicios prestados por IMES Ltda., fueron realizados fuera del territorio nacional, motivo por el cual la operación no se encuentra comprendida en el objeto del IVA y por tanto no genera débito fiscal alguno.

#### VII.2.2.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0305/2014 de 27 de febrero, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el **numeral VIII.**, de la presente resolución, así como tampoco se advierte violación al debido proceso, incongruencia, aclarando que las acusaciones de la parte demandante no se encuentran debidamente fundamentadas, por lo que debe confirmarse la resolución que fue emitida en la instancia jerárquica.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los artículos

778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando:

**I.- IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fojas 24 a 27 y vuelta del expediente N° 541/2014, interpuesta por Marco Antonio Aguirre Heredia, en representación de Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**II.- IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fojas 56 a 65 y vuelta, deducida por Mauricio Eloy Etienne Solares; en representación de Maderera Boliviana Etienne S.A. (MABET S.A.), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0305/2014 de 27 de febrero, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

**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**

  
Romulo Calle Mamani  
**MAGISTRADO**

  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

  
Norka Natalia Miranda Guzmán  
**MAGISTRADA**

  
Maritza Surtura Juaniquina  
**MAGISTRADA**

  
Fidel Marcos Lordoya Rivas  
**MAGISTRADO**



*Ante mí*  
  
Sandra Magaly Méndivil Bejarano  
**SECRETARIA DE SALA PLENA**