

UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR

MAESTRIA EN DERECHO TRIBUTARIO



Proyecto de Innovación Profesional

**“LA TÉCNICA DE INTEGRACIÓN FINANCIERA EN
EL FUNCIONAMIENTO OPERATIVO DEL IVA: CASO
DEVOLUCIÓN IMPOSITIVA A TRAVÉS DE CEDEIM”**

**PRESENTADA PARA LA OBTENCIÓN DEL GRADO
DE MAESTRIA EN DERECHO TRIBUTARIO**

Postulante: Telma Susana Togo Coca

Docente tutor: Msc. Hugo Mariscal Reyes

LA PAZ – BOLIVIA

2011

DEDICATORIA

A Enrique, Daniela y Andrea.

AGRADECIMIENTOS

A Dios por su grandeza y por sus inmensas bendiciones.

A la Universidad Andina Simón Bolívar por haberme brindado los conocimientos necesarios para alcanzar este grado académico.

A la Autoridad de Impugnación Tributaria por la oportunidad de trabajar y elaborar el presente Proyecto de Innovación Profesional.

A mi familia por su comprensión, apoyo material y constante impulso.

RESUMEN

En aplicación del principio de neutralidad impositiva los exportadores reciben la devolución de un monto igual al Impuesto al Valor Agregado pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, siendo el Servicio de Impuestos Nacionales la entidad encargada de la verificación de la validez del crédito fiscal que debe reintegrarse; para lo cual debe considerar que el IVA en la legislación nacional para su funcionamiento operativo adopta la técnica de integración financiera. En ese sentido, el presente Proyecto de Innovación Profesional, sintetiza la posición doctrinal y normativa que sustenta la aplicación de dicha la técnica en la devolución impositiva, que en compulsa con los antecedentes de un caso específico se traducen en una resolución jerárquica emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria que logra consolidar de manera clara y sencilla la línea doctrinal que sustente la emisión de otras resoluciones jerárquicas y sea considerada por el SIN como base para la emisión de un procedimiento uniforme de verificación en la modalidad CEDEIM.

INDICE DE ABREVIATURAS

Autoridad de Impugnación Tributaria	AIT
Autoridad General de Impugnación Tributaria	AGIT
Autoridad Regional de Impugnación Tributaria	ARIT
Certificado de Devolución Impositiva	CEDEIM
Código Tributario Boliviano	CTB
Decreto Supremo	DS
Impuesto al Valor Agregado	IVA
Impuesto a la Renta Presunta de Empresas	IRPE
Impuesto a la Renta Presunta de Propietarios de Bienes	IRPPB
Impuesto a las Transacciones	IT
Impuesto a los Consumos Específicos	ICE
Impuesto Especial a la Regularización Impositiva	IERI
Gerencia Distrital La Paz	GDLP
Máxima Autoridad Ejecutiva	MAE
Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado	RC-IVA
Resolución Normativa de Directorio	RND
Servicio de Impuestos Nacionales	SIN

INDICE

DEDICATORIA	ii
AGRADECIMIENTOS.....	iii
RESUMEN.....	iv
INDICE DE ABREVIATURAS	v
INDICE GENERAL	vi
INTRODUCCIÓN	viii
INDICE DE CONTENIDOS	
1. PRESENTACIÓN DE LA INSTITUCIÓN.....	13
2. PROBLEMA DETECTADO.....	19
3. JUSTIFICACIÓN DEL PLAN DE INNOVACIÓN.....	29
4. OBJETIVOS DEL PLAN DE INNOVACIÓN	33
4.1. OBJETIVO GENERAL.....	33
4.2. OBJETIVOS ESPECIFICOS	33
5. MÉTODO.....	34
6. MARCO DE REFERENCIA CONCEPTUAL.....	35
6.1. Los Principios de la Tributación.....	35
6.1.1. El principio de neutralidad impositiva.....	37
6.2. El Impuesto al Valor Agregado (IVA).....	39
6.2.1. Funcionamiento del Impuesto al Valor Agregado.....	39
6.2.1.1. Método de adición.....	39
6.2.1.2. Método de sustracción.....	40
6.2.1.2.1. La técnica de la integración física.....	42

6.2.1.2.2. La técnica de la integración financiera.	44
6.3. El Impuesto al Valor Agregado en el caso de los exportadores.	45
6.4. El Sistema Tributario Boliviano. La Reforma Tributaria.	47
6.4.1. El Impuesto al Valor Agregado (IVA).	49
6.4.1.1. Aspectos técnicos del Impuesto al Valor Agregado .	50
6.5. La devolución tributaria en Bolivia.	55
6.5.1. Concepto.	55
6.5.2. Marco jurídico aplicable a la Devolución Impositiva.	56
7. MEDIDAS DE GESTIÓN PARA SOLUCIONAR EL PROBLEMA DETECTADO.	70
8. RESULTADOS.....	95
9. CONCLUSIONES	102
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.....	105
ANEXOS	107

INTRODUCCIÓN

En Bolivia, a partir de 1986 el sistema tributario contiene en su estructura un impuesto sobre las ventas, denominado Impuesto al Valor Agregado (IVA) que en su forma de operar contiene la ventaja de ser un impuesto neutro porque al aplicar una sola alícuota para todos los bienes y servicios gravados repercute en la misma proporción a todos los precios de venta; asimismo, al gravar a las importaciones, aplicando el criterio de destino, paralelamente, permite devolver al exportador el impuesto que soporta en las compras internas y las importaciones.

Asimismo, en su funcionamiento operativo contiene la liquidación de la técnica de integración financiera (base financiera) e impuesto contra impuesto, ya que el saldo definitivo a favor del fisco o el saldo a favor del contribuyente deviene de la diferencia entre el débito y crédito fiscal, que son determinados a partir del total de ventas y compras, respectivamente, que fueron facturadas en el período que se liquida.

Por otra parte, la Ley 1489 de Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones, promulgada el 16 de abril de 1993, basada en el principio de neutralidad impositiva, con el fin de promocionar la actividad productiva privada y crear las condiciones de competitividad de las empresas nacionales en los mercados internacionales, establece la devolución de 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. Asimismo, preveía que en el caso del IVA la forma y las modalidades de devolución debía realizarse sobre la base de lo previsto en el art. 11 de la Ley 843.

Posteriormente, la Ley 1489 es modificada por la Ley 1963, de 23 de marzo de 1999 disponiendo la devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora. A tal efecto, el 22 de julio de 1999, se emitió el DS 25465 el cual señala que la determinación del crédito fiscal para las exportaciones debe realizarse bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en mercado interno.

De esta manera, respecto a la determinación del crédito fiscal que debe reintegrarse al exportador a través de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM), en el trabajo realizado en la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), se considera la estructura técnica del IVA que caracteriza a este impuesto como plurifásico no acumulativo, de liquidación sobre base financiera e impuesto contra impuesto.

En este sentido, el Proyecto de Innovación Profesional que se presenta se desarrolló e implementó en la AGIT, que es una entidad pública encargada de conocer y resolver controversias que surgen de la relación jurídico tributaria, es decir, entre la Administración Tributaria que emite el acto definitivo y el sujeto pasivo que impugna dicho acto porque considera lesionados sus derechos, como en el caso específico, cuando el exportador no acepta la forma de determinación del crédito fiscal que se le debe reintegrar. Es así que en la primera parte del trabajo se expone la presentación de la institución donde se realizó el trabajo operativo.

Seguidamente, se efectúa el análisis del problema detectado que surge de la revisión del recurso jerárquico presentado por la Gerencia Distrital La Paz (GDLP) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) que cuestiona la inaplicabilidad de la técnica de la integración financiera porque no se

encuentra establecido en ninguna normativa específica que regule la forma de determinación del crédito fiscal para devolución a través de CEDEIM, situación que conlleva a observar que el procedimiento aplicado por la GDLP no se ajusta al marco legal dispuesto para la devolución impositiva, vulnera el principio de neutralidad impositiva y genera inseguridad jurídica e indefensión en el sector exportador. En esta parte, también se delimita temática, espacial y temporalmente el problema identificado, se consideran los factores económico, social y jurídico.

Luego de la identificación del problema se realiza la justificación del mismo, considerando su relevancia y pertinencia, además del aporte teórico, metodológico y su viabilidad práctica.

De igual manera, se establecen los objetivos que permiten comprender el alcance del trabajo desarrollado; es así que el objetivo general esta referido a demostrar que la técnica de integración financiera es parte del funcionamiento operativo del IVA contenido en la Ley 843 y los objetivos específicos tienen que ver con la revisión de los antecedentes del recurso jerárquico analizado en el presente proyecto, la exposición de la base teórica, doctrinal y normativa del IVA y la devolución impositiva, las descripción del procedimiento aplicado por la GDLP y , la sistematización de la posición doctrinal y jurídica que sustenta la decisión expuesta en la Resolución Jerárquica innovadora.

También se desarrolla el marco de referencia conceptual, que fundamenta teóricamente el Proyecto de Innovación Profesional, contiene los conceptos y las características del fenómeno investigado, exponiendo los principios tributarios, la propuesta teórica para el diseño del IVA en un sistema tributario y la justificación de la devolución impositiva, además

refleja la base jurídica del IVA y de la devolución impositiva en el caso boliviano.

En virtud de la naturaleza del Proyecto de Innovación Profesional, seguidamente, se desarrollan las Medidas de Gestión aplicadas para solucionar el problema detectado, las cuales para su análisis se desarrollan en tres etapas: diagnóstico, planificación y ejecución. En la primera etapa se realiza el estudio del recurso jerárquico para identificar la controversia planteada por la GDLP, se efectúa la revisión de las Resoluciones Jerárquicas emitidas con anterioridad aplican en el análisis de la devolución impositiva la técnica de la integración financiera; en la segunda etapa, se definen las actividades que permiten la solución del problema detectado, y son desarrollados en la tercera etapa, para concluir con la emisión del Informe Técnico Jurídico.

Los Resultados obtenidos de la aplicación de las Medidas de Gestión se traducen en la decisión expuesta por la AGIT en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0177/2011, que luego de haber sido notificada a las partes pasó a formar parte del Registro Público de la entidad para su consulta con fines académicos o para su utilización como precedente administrativo, asimismo, se tiene que el criterio expuesto en la resolución innovadora fue apreciado como correcto por los Autos Supremos Nos. 275/2009 y 205/2010 emitido por la Corte Suprema de Justicia .

Finalmente, se exponen las conclusiones en función a los objetivos, general y específicos, del presente Proyecto de Innovación Profesional, en las cuales se establece que la técnica de integración financiera es una propuesta de la teoría económica y la doctrina tributaria que el legislador puede adoptar para optimizar su sistema tributario, en el caso boliviano, si

bien la Ley 843 no establece literalmente el uso de ésta técnica, los art. 7 y 8, contienen en su redacción esta forma de liquidación, la misma que también es aplicable a la devolución impositiva por el principio de neutralidad impositiva y la disposición de los arts. 11 de la Ley 843, 11 del DS 21530, 13 de la Ley 1489 y 3 del DS 21530.

En este sentido, también se concluye que el procedimiento aplicado por la GDLP no se adecua a la normativa legal aplicable a la devolución impositiva, situación que coloca al exportador en estado de inseguridad jurídica toda vez que en la determinación del crédito fiscal se antepone un procedimiento interno que para la liquidación del IVA aplica la técnica de la integración física y la proporcionalidad, formas que no se encuentran contenidas en las disposiciones positivas referidas a la determinación del crédito fiscal que debe reintegrarse al exportador.

Así también se verifica que la Resolución Jerárquica considerada como innovadora contiene una proposición teórica válida y sólida que da solución definitiva al problema analizado, por lo que la ratio decidendi expuesta en la misma no sólo debería ser utilizada por la AGIT sino que debería ser considerada por el Servicio de Impuestos Nacionales para establecer un procedimiento uniforme que sea aplicado en todas sus Gerencias dependiente con el fin de evitar cualquier distorsión de la verificación en la modalidad CEDEIM y optimizar el uso de sus recursos humanos y económicos.

1. PRESENTACIÓN DE LA INSTITUCIÓN.

Para una mejor comprensión del Proyecto de Innovación a continuación se presentan los siguientes datos vinculados a la institución en el cual se desarrolló el análisis de la Integración Financiera que rige para el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

a) Nombre de la institución.

Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

b) Ubicación de la institución.

Esta institución se encuentra ubicada en la Avenida Víctor Sanjinés esquina Calle Méndez Arcos N° 2705, de la ciudad de La Paz, Provincia Murillo del Departamento de La Paz.

c) Antecedentes legales.

La Constitución Política del Estado, promulgada y publicada el 7 de febrero de 2009, establece una nueva estructura organizativa del Estado Plurinacional, por lo que mediante Decreto Supremo 29894 de 7 de febrero de 2009, se prevé la extinción de las Superintendencias; sin embargo, el art. 141 del citado Decreto dispone que: “La Superintendencia General Tributaria y las Superintendencias Tributarias Regionales pasan a denominarse **Autoridad General de Impugnación Tributaria y Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria**, entes que continuarán cumpliendo sus objetivos y desarrollando sus funciones y atribuciones hasta que se emita una normativa específica que adecue su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado”; en ese sentido, la competencia, funciones y atribuciones de la AGIT se enmarcan

en lo dispuesto por la Constitución, las Leyes 2492 (CTB), 3092 (Título V del CTB) y DS 29894.

d) Naturaleza de la institución y tipo de actividad que desarrolla.

La Autoridad de Impugnación Tributaria (antes Superintendencia Tributaria), creada mediante Ley 2492, de 2 de agosto de 2003 (Código Tributario Boliviano – CTB), es un órgano autárquico de derecho público, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional; pese a su denominación inicial de Superintendencia no tiene entre sus atribuciones y competencias la formulación de políticas tributarias y mucho menos las tareas de fiscalización o recaudación de tributos, sino que dirime de forma autónoma controversias entre contribuyentes como sujetos pasivos de la obligación tributaria y quienes tienen la responsabilidad del cobro de tributos (Aduana Nacional de Bolivia, Servicio de Impuestos Nacionales y Gobiernos Municipales), es decir, que tal como señala el propio art. 132 de la citada Ley 2492 (CTB), su objeto es conocer y resolver las Impugnaciones o Recursos de Alzada y Jerárquico que se interpongan contra actos definitivos de la Administración Tributaria.

En el caso específico de la AGIT en consideración del art. 195-III de la Ley 3092, de 7 de julio de 2005, las Resoluciones que emite tienen como fin dirimir una controversia que surge de la Resolución de Alzada y que provoca agravios al sujeto pasivo y/o la Administración Tributaria siendo la resolución que resuelve el recurso jerárquico el acto que agota la vía administrativa.

e) Estructura de la institución.

La Autoridad de Impugnación Tributaria, conforme el art. 134 de la Ley 2492 (CTB), está compuesta por un (1) Superintendente Tributario General con sede en la ciudad de La Paz y jurisdicción nacional para resolver los Recursos Jerárquicos; cuatro (4) Superintendentes Tributarios Regionales con sede en las ciudades de La Paz, Santa Cruz, Cochabamba y Sucre, con jurisdicción regional para resolver los Recursos de Alzada; y cinco Intendentes Departamentales con asiento en las ciudades de Cobija, Oruro, Potosí, Tarija y Trinidad, con jurisdicción departamental, sin competencia para resolver.

f) Marco Estratégico de la institución.

La Autoridad de Impugnación Tributaria desenvuelve sus funciones en un marco estratégico que refleja los cambios sociales, económicos y políticos que se desarrollan en el país y sus lineamientos institucionales le permiten el logro de sus objetivos con éxito.

En este sentido, tiene como misión conocer y resolver recursos de alzada y jerárquicos administrando justicia tributaria especializada para solucionar controversias entre el sujeto pasivo y la administración tributaria, garantizando el debido proceso en forma transparente, independiente, imparcial y oportuno.

Su visión busca la consolidación y el reconocimiento como una institución que administra justicia tributaria especializada, independiente e imparcial, caracterizada por su ética funcionaria y desempeño de calidad

Además, su actividad se desenvuelve sobre valores estratégicos, como: Transparencia, Imparcialidad y Ética.

Transparencia, porque sus actos en materia sustantiva y de gestión son de conocimiento público.

Imparcialidad, las resoluciones de recursos jerárquicos y de alzada se emiten con estricta sujeción a la ley, sin sesgo o parcialidad alguna y con independencia.

Ética, por su actuación correcta en la resolución de causas y todos los actos institucionales, en el marco de la idoneidad y conducta de todos los Servidores Públicos de la Institución.

Asimismo, entre los factores de éxito institucional considera en el desempeño de sus funciones la especialización técnica de sus recursos humanos para ejercer la justicia tributaria, lo que le permite la resolución de controversias en los plazos previstos por la ley; y toma en cuenta la gratuidad, que facilita el acceso de la sociedad a la justicia tributaria sin costo alguno.

g) Características de los actores.

La Autoridad de Impugnación Tributaria es una entidad que tiene por objeto, conocer y resolver los recursos de alzada (primera instancia) y jerárquico que se interpongan contra los actos definitivos de la Administración Tributaria; en ese sentido, asume la característica de un juez imparcial frente a las controversias que se suscitan entre los sujetos de la relación jurídico tributaria definidos como sujeto activo (Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional de Bolivia y los Gobiernos Municipales) y los sujetos pasivos.

h) Influencia en la comunidad.

En virtud a su misión y visión la Autoridad de Impugnación Tributaria ejerce influencia en los sujetos de la relación jurídica tributaria, los cuales que forman parte de una comunidad, situación que se traduce en el respecto a la garantía de la doble instancia procesal, especialización técnico jurídica en el conocimiento de los casos y fundamentalmente, el cumplimiento de los plazos en la emisión de las resoluciones, proporcionando así una justicia tributaria oportuna y sin retardación.

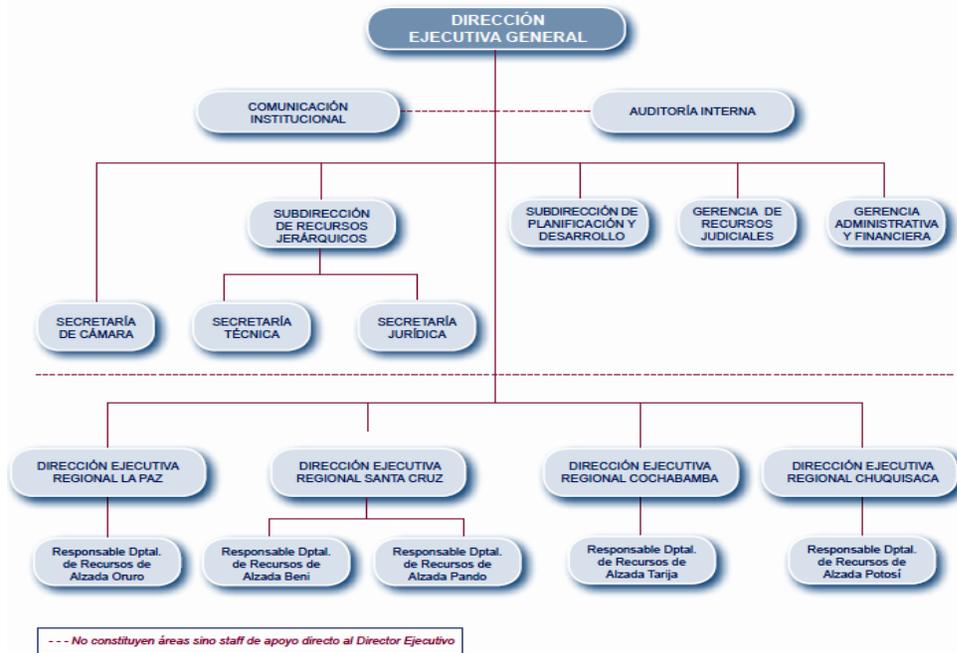
i) Fuente de ingreso de la institución

La Autoridad de Impugnación Tributaria, tal como prevé el art. 133 de la Ley 2492 (CTB) financia sus actividades como institución pública, con ingresos de financiamiento del Tesoro General de la Nación y recursos propios establecidos en un presupuesto anual que es aprobado cumpliendo normas administrativas.

j) Organigrama de la institución

Para una mejor comprensión de la estructura organizativa de la entidad se expone su organigrama:

Estructura organizacional de la AIT



2. PROBLEMA DETECTADO.

El art. 11 de la Ley 843 desde su promulgación en 1986 ha establecido que las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda, asimismo, prevé que los exportadores pueden computar contra el impuesto originado en ventas gravadas, el crédito fiscal correspondiente a las compras con destino a operaciones de exportación considerándose a ese único efecto como sujetas al gravamen. Además, establece que el saldo será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata a través de notas de crédito negociables.

El precepto normativo antes señalado fue reglamentado a través del DS 21530 de 27 de febrero de 1987, y en su art. 11 instaura el procedimiento para el reintegro automático del crédito fiscal IVA a favor del exportado, con la salvedad de que en el plazo de la prescripción la Dirección de la Renta Interna mantiene el derecho de proceder a la verificación fiscal de las operaciones que dieron origen al reintegro, a fin de determinar la correcta determinación del monto de dicho crédito.

Posteriormente, se emite la Ley 1489 Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones, de 16 de abril de 1993, basada en el principio de neutralidad impositiva y establece 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. En cuanto a la forma y las modalidades de la devolución del IVA señala que serán reglamentadas por el Poder Ejecutivo conforme el último párrafo del art. 11 de la Ley 843. La Ley 1489 es reglamentada por el DS 23944, de 20 de enero de 1995, que en su art. 6, dispone que la determinación del

crédito fiscal para las exportaciones se realiza bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que sólo realizan operaciones en mercado interno y fija como importe máximo a devolver, el que resulte de aplicar la alícuota del IVA sobre el valor FOB de las exportaciones.

En ese sentido, siendo que esta nueva disposición normativa contenía en su redacción el procedimiento para la devolución impositiva, el art. 1, núm. 7 del DS 24049, de 29 de junio de 1995, modifica al art. 11 del DS 21530, el mismo que ya no contiene el procedimiento mismo de la devolución impositiva, pero aún cuando reconoce que las exportaciones forman parte de las operaciones gravadas para efectos del computo del crédito fiscal, en su núm. 3, inc. b, establece que el crédito fiscal computable contra operaciones gravadas debía ser distribuido proporcionalmente entre operaciones de exportación y operaciones gravadas en el mercado interno, en función de los montos de las ventas netas.

Sin embargo, el 23 de marzo de 1999, los arts. 12 y 13 de la Ley 1489, sean modificados en su redacción, disponiéndose que la devolución de los impuestos internos al consumo y de los aranceles, procede cuando estos son incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora; a tal efecto, el 23 de julio de 1999 se emite el DS 25465 que abroga al DS 23944 y a través de su art. 24, modifica los numerales 1, 3 y 7 del art. 11 del DS 21530, observándose que el num. 3, inc. b) ya no considera la proporcionalidad del crédito fiscal respecto a la participación de las exportaciones en las operaciones gravadas.

En este contexto, conforme prevé la Ley 2492 (CTB) el Servicio de Impuestos Nacionales es la entidad competente para revisar y evaluar los

documentos pertinentes que sustentan la Solicitud de Devolución Impositiva (SDI), revisión que si bien en principio tiene carácter formal, respecto a la forma, los medios y el plazo en el cual debe presentarse la SDI, esta situación no es excluyente de las facultades de verificación, control, fiscalización e investigación que el ente fiscal pueda efectuar, ya sea de manera previa a la emisión y entrega de valores o de forma posterior, con la presentación de una Boleta de Garantía; la elección de una de estas modalidades es responsabilidad del exportador en el momento de presentar la solicitud.

Elegida la modalidad, de verificación previa o post, el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) tiene la finalidad de revisar la documentación y los hechos tributarios que sustentan la SDI, principalmente, en cuanto al crédito fiscal IVA comprometido por el exportador para su devolución originado en el periodo o periodos anteriores.

En esta fase de verificación de la validez del crédito fiscal IVA, la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) ha evidenciado que el SIN, no cuenta con lineamientos uniformes que le permitan aplicar en todas sus dependencias a nivel nacional, un mismo criterio para la determinación del crédito fiscal sujeto a devolución, el mismo que sea concordante con la legislación que rige el tratamiento impositivo de las exportaciones y la aplicación misma del IVA en el sistema tributario nacional.

Esta situación ha conllevado a que la AGIT desde la gestión 2004, adopte una posición definitiva ante los casos concretos y reales de impugnación tributaria que se refieren a la forma de determinación del crédito fiscal para devolución CEDEIM, la misma que sobre la base de la

Ley 1489 modificada por la Ley 1963, el DS 25465, la Ley 843 y el DS 21530 con sus modificaciones, ha establecido una línea doctrinal que aplica la técnica de integración financiera o base financiera en la liquidación del IVA debido a que la misma forma parte de su funcionamiento operativo contenido en los arts. 7, 8 y 11 de la Ley 843.

Sin embargo, pese a la existencia de la citada línea doctrinal, la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (GDLP-SIN), para la determinación del crédito fiscal para la devolución impositiva considera una técnica totalmente contrapuesta a la señalada, vale decir, que en el procedimiento de verificación CEDEIM aplica la técnica de integración física para los costos directos (específicamente materia prima) y el criterio de la proporcionalidad para los gastos indirectos (gastos administrativos) situación que le lleva a rechazar aquellas compras que no hubieran sido efectivamente incorporadas al bien exportado y los gastos que se hallen vinculados sólo a mercado interno.

La posición de la GDLP-SIN, se respalda en el hecho de que no existiría un precepto legal en el estado boliviano que establezca el uso de la técnica de integración financiera y más aún cuando de conformidad con el art. 5 de la Ley 2492 (CTB), la misma no podría considerarse como fuente de derecho para su aplicación de forma análoga o supletoria, siendo que además, considera que la Ley 1489 modificada por la Ley 1963 y el art. 3 del DS 25465, son imperativos al establecer que la devolución de las compras e importaciones de los bienes y servicios deben ser devueltos en la medida que estos hubieran sido incorporados a los productos exportados.

En virtud a lo expuesto, para una mejor comprensión del presente trabajo es necesario delimitar el problema identificado, a través de sus dimensiones temática, temporal y espacial.

En cuanto a la delimitación temática el Proyecto de Innovación Profesional se advierte que este se sitúa dentro del Derecho Tributario, que para el tratadista Carlos M. Giuliani Fonrouge (1987, p.44) es “la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre éstos últimos”

Para la delimitación temporal se toma en cuenta la gestión 2011 porque la controversia planteada por la GDLP-SIN que versa sobre la inaplicabilidad de la técnica de integración financiera o base financiera, por no constituir fuente de derecho tributario, es un elemento nuevo que no fue considerado en las anteriores resoluciones emitidas por la AGIT, ya que los argumentos de impugnaciones anteriores, no desconocían la existencia de la técnica de integración financiera en la legislación que rige al IVA. De igual manera, se considera la gestión 2004 debido a que en esta gestión se emitió la primera resolución jerárquica que en su fundamentación contiene el análisis conceptual del principio de neutralidad impositiva, el criterio de imposición en país destino y el diseño del IVA sobre base fingiera o integración financiera.

En relación a la delimitación espacial del problema, en principio se debe considerar que el mismo sólo está referido al recurso jerárquico presentado por la GDLP-SIN que forma parte del Expediente AGIT/0055/2011//LPZ-0456/2010, cuyo análisis para la resolución de la

controversia plantea, se encuentra expuesto en un Informe Técnico emitido de conformidad con el art. 211-III de la Ley 3092, elaborado por el personal técnico que desarrolla actividades en el Área de la Subdirección de Recursos Jerárquicos y que de acuerdo a la estructura interna de la institución constituye la unidad sustantiva u operativa de la AGIT; por lo cual, el presente Proyecto de Innovación Profesional fue reflejado, en principio, como un Informe Técnico presentado ante la Máxima Autoridad Ejecutiva de la AGIT para su consideración en la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico.

Asimismo, es necesario considerar en este planteamiento del problema los factores económico, social y jurídico que inciden en el mismo.

En cuanto al factor económico se tiene que la devolución impositiva del IVA supone que el Estado a través de títulos valores devuelve a los exportadores el IVA cancelado e incorporado en sus costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, situación que indudablemente tiene un efecto económico en las decisiones de los sujetos de la relación jurídica tributaria (sujeto activo y sujeto pasivo); en el caso del sujeto activo, la devolución impositiva involucra la afectación de los ingresos por impuestos que percibe el Estado ya que en un momento determinado, como consecuencia del incremento en las transferencias corrientes, verá disminuidos los recursos que forman parte de su presupuesto.

Para el sujeto pasivo, implica un costo de oportunidad que debe soportar mientras no exista pronunciamiento definitivo sobre la procedencia o no de las devoluciones; además, si bien, el crédito fiscal constituye parte de la cuenta de activo de la empresa exportadora, al no poder recuperarse integra el precio de venta, disminuyendo la

competitividad del producto exportado en el mercado internacional, verificándose en este caso la exportación del componente impositivo que contraviene el principio de neutralidad impositiva.

Por otra parte, siendo que las exportaciones son el origen de la devolución impositiva a través de CEDEIM es importante analizar la composición y evolución de las mismas y de los datos recogidos por el Ministerio de Economía y Finanzas, se observa que éstas tienen tendencia creciente y en el caso de la industria manufacturera, cuyos productos contienen valor agregado, se observa que las exportaciones tiene una significativa participación en el total, después del sector de hidrocarburos.

CUADRO Nº 1
EXPORTACIONES SEGÚN PRINCIPALES PRODUCTOS A NIVEL DE ACTIVIDAD
ECONÓMICA, 2004-2009 (P)
(EN MILLONES DE \$US)

ACTIVIDAD ECONÓMICA	2004	2005	2006	2007	2008	2009 (p)
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	131,60	171,60	159,50	188,50	274,40	284,40
Extracción de hidrocarburos	815,40	1.400,20	2.011,20	2.240,00	3.483,40	2.086,30
Extracción de minerales	297,70	350,50	793,60	1.062,50	1.520,80	1.498,50
Industria Manufacturera	949,90	945,10	1.123,90	1.330,90	1.654,30	1.496,30
TOTAL EXPORTACIONES	2.194,60	2.867,40	4.088,20	4.821,90	6.932,90	5.365,50
% PARTICIPACION DE LA IND. MANUFACTURERA	43%	33%	27%	28%	24%	28%

Fuente: Memoria Fiscal 2009. Ministerio de Economía y Finanzas

En este análisis, también debe considerarse que según datos del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, expuestos en el Cuadro 2, el impacto de los CEDEIM en las recaudaciones hasta la gestión 2008, ha tenido una tendencia decreciente, empero en la gestión 2009 los mismos representan el 14.9% del total de las recaudaciones; aspecto que de continuar podría influir en la capacidad de programación de pagos del

Tesoro General de la Nación (TNG), porque al no representar una recaudación en efectivo ocasiona problemas de liquidez.

CUADRO N° 2
IMPACTO DE LAS RECAUDACIONES
(En millones de bolivianos)

GESTION	RECAUDACIONES EN CEDEIM	TOTAL DE RECAUDACIONES	%	TASA DE CRECIMIENTO
2004	916	10.571	8,7%	
2005	1.335	15.085	8,8%	46%
2006	1.394	20.376	6,8%	4%
2007	1.287	23.229	5,5%	-8%
2008	1.231	28.200	4,4%	-4%
2009 (P)	4.377	29.392	14,9%	256%

(P) Dato preliminar

Fuente: Memoria Fiscal 2009. Ministerio de Economía y Finanzas

Finalmente, de acuerdo con datos contenidos en las Memorias Institucionales del SIN, se observa que el Estado debido al incremento en las exportaciones, asigna en cada gestión un presupuesto mayor para la devolución a través de CEDEIM, tal como se muestra en el siguiente cuadro:

CUADRO N° 3
EMISION DE CEDEIM
(En bolivianos corrientes)

GESTION	MONTO DEVUELTO A TRAVES DE CEDEIM
2004	440.692.013
2005	280.499.705
2006	512.235.468
2007	700.000.000
2008	700.000.000

Fuente: Memoria Institucional 2004-2005, 2006, 2007 y 2008 del Servicio de Impuestos Nacionales

En el ámbito social, se debe considerar que la devolución impositiva ha ocasionado que el exportador con el sólo fin de beneficiarse con títulos valores transferibles, bajo la figura de la elusión fiscal, hubiera creado exportaciones fraudulentas, vale decir, exportaciones que pueden ser verificadas en los documentos que la sustentan, sin existir la salida física y real de la mercancía del territorio nacional, situación que provoca que el crédito fiscal sujeto a devolución no sea legamente obtenido pese a que en algunos casos, el citado crédito fiscal cuenta con todos los documentos que respaldan a las transacciones u operaciones realizadas. En este escenario, el Servicio de Impuestos Nacionales, en su afán de salvaguardar el bien protegido como es la hacienda pública, considera a la devolución como un incentivo al exportador sin tomar en cuenta que por reglas de comercio internacional y el funcionamiento operativo del IVA, esta devolución responde a la aplicación del principio de neutralidad impositiva que supone la no exportación del componente impositivo.

En cuanto al factor jurídico se observa que la falta de aplicación de la normativa tributaria que rige la devolución del IVA puede generar inseguridad jurídica y tratamiento desigual hacia el sector exportador, lo que se traduce en la lesión de derechos constitucionales que el Estado como sujeto activo de la relación jurídica tributaria tiene la obligación de resguardar en sus actuaciones; por lo tanto, es importante que los procedimientos utilizados por la Administración Tributaria para la devolución impositiva sean aplicados sin discrecionalidades u apreciaciones subjetivas.

En este punto es necesario precisar que la Cámara de Exportadores (CAMEX) como entidad que representa al sector exportador, conoce que el SIN, fundamenta la revisión de los procesos CEDEIM, en la Ley 2492,

Ley 1489, DS 25465 y la Guía Técnica de Verificación a las Solicitudes de Devolución Impositiva. Respeto a este último documento, la CAMEX reconoce que su alcance es establecer los lineamientos generales a los que se sujetan los servidores públicos de la Gerencia Nacional de Fiscalización y los Departamentos Distritales de Fiscalización del SIN y observa que es no una norma legal sino sólo un manual, por tanto entiende que su aplicación está sujeta a discusión.

En el desarrollo del presente Proyecto se tuvo acceso a la señalada Guía Técnica de Verificación a las Solicitudes de Devolución Impositiva (Anexo 2) y, de su revisión se observa que la misma fue emitida sobre la base de la Ley 1340 que no refería específicamente a la devolución impositiva y aún cuando la misma tiene como uno de sus objetivos la revisión de los importes que son devueltos a los exportadores, haciendo énfasis en la materialidad de los hechos tributarios, establece que las compras deben ser discriminadas respecto a su vinculación con el producto exportado y en el análisis de las compras mixtas (compras relacionadas tanto a mercado externo como a mercado interno) señala que debe aplicarse el criterio de la proporcionalidad en función al volumen de la exportación y de las ventas internas, con la finalidad de establecer el monto exacto que corresponde sea devuelto.

Se debe observar que la citada Guía Técnica si bien, no constituye fuente de derecho por tratarse de un procedimiento interno, a los fines de responsabilidad que establece la Ley 1178 para los funcionarios públicos, la misma es de cumplimiento obligatorio en las dependencias del SIN.

De igual manera se debe señalar que a diferencia de la Ley 1340, la Ley 2492 establece a la devolución impositiva como un procedimiento

especial, cuyo concepto y forma se encuentran señalados en sus arts. 125, 126, 127 y 128; en tanto que el objeto y la procedencia de la devolución se encuentran expuestos en la Ley 1489, Ley 1963, DS 25465 y RND 10-0004-03, y finalmente, la forma de determinación del crédito fiscal se refleja en los arts. 8 y 11 de la Ley 843, 8 y 11 DS 21530.

En este entendido, lo hasta aquí expuesto permite identificar claramente el problema analizado en la AGIT referido a la aplicación de la técnica de integración financiera como parte del funcionamiento operativo del IVA adoptado en la Ley 843 y no así como un técnica que se circunscribe al art. 5 de la Ley 2492, siendo así, la solución al problema se traduce en una resolución jerárquica que sintetice la línea administrativa adoptada por la AGIT y sea aplicada por el SIN como entidad competente de la revisión de procesos de devolución a través de CEDEIM.

3. JUSTIFICACIÓN DEL PLAN DE INNOVACIÓN.

Luego de haber sido detectado y explicado el problema que forma parte del presente Proyecto de Innovación Profesional, corresponde presentar la justificación, considerando para tal efecto la relevancia y pertinencia; el aporte teórico y metodológico, y la viabilidad:

a) Relevancia y pertinencia.

La AGIT, como se estableció precedentemente, a través de sus fallos, en la determinación del crédito fiscal para la devolución a través de CEDEIM aplica la técnica de integración financiera o base financiera, que según Fenochietto (2007, p.53), consiste, en deducir del débito fiscal correspondiente a las operaciones que un sujeto realiza en un

determinado período, el crédito fiscal por las adquisiciones que efectúa en ese mismo lapso de tiempo, sin importar si las mismas se venden o permanecen en inventario; la misma que se encuentra contenida en el diseño técnico del IVA incorporado en la Ley 843, cuando en su art. 11, establece 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 con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen y que 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 será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata, a través de notas de crédito negociables.

Así también, el art. 3 del DS 25465 señala que la determinación del crédito fiscal para los exportadores debe realizarse bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realicen operaciones en el mercado interno conforme el art. 8 de la Ley 843.

De acuerdo con la doctrina tributaria, la neutralidad impositiva no discrimina entre los que comercializan en el mercado interno y los exportadores, concordante con este concepto, en el caso boliviano, es la propia norma que considera el tratamiento igualitario entre estos dos tipos de agentes económicos, cuando para los sujetos que sólo realizan operaciones en mercado interno, la Ley les admite la utilización del crédito fiscal para compensar con el débito fiscal generado en ventas gravadas, recuperando con éste mecanismo el 13% de sus compras, por lo que no pudiendo quedar los exportadores en una situación de desventaja, los

arts. 8, 11 de la Ley 843 y 11 del DS 21530 establecen que éstos puedan recuperar el IVA pagado en sus compras (13%), a través de la devolución impositiva utilizando en la determinación del crédito fiscal la técnica de la integración financiera que la Administración Tributaria pretende desconocer.

Por otra parte, en cuanto a las fuentes de derecho, Alfredo Benitez (2009, p.83) refiere que "...en un sentido más *técnico*, la expresión fuentes del derecho positivo, se refiere a aquellas fuerzas sociales o grupos de poder que dentro de una comunidad, políticamente organizada, producen legítimamente normas jurídicas de distinto rango y categoría..."; en ese sentido, el art. 5 de la Ley 2492 en su párrafo I cita con carácter limitativo las fuentes de derecho así como su prelación normativa, observándose que los métodos o técnicas definida ésta última como el "conjunto de procedimientos y recursos de que se sirve una ciencia o un arte" (Ossorio, 2004, p.959) no se encuentran previstas en el citado precepto normativo.

Lo expuesto hasta aquí de manera sucinta, identifica la relevancia del Proyecto de Innovación Profesional toda vez que la base jurídica y doctrinal permite observar que la estructura técnica del IVA fue diseñada a través de la técnica de la integración financiera o base financiera, por lo que aún cuando ésta no constituya fuente de derecho al encontrarse implícitamente contenida en la Ley 843 es de aplicación obligatoria, aspecto que hace que el presente trabajo tenga el carácter de innovador, pues aún cuando ésta técnica ya hubiera sido expuesta en resoluciones jerárquicas anteriores, el problema analizado contiene un nuevo elemento que relacionado al cuestionamiento expreso de la citada técnica por parte del SIN.

Asimismo, resulta pertinente por cuanto la Autoridad de Impugnación Tributaria, en la solución de los recursos jerárquicos que exponen agravios relacionados a la devolución impositiva, considera precedentes administrativos para fundamentar las resoluciones jerárquicas con el fin de consolidar líneas doctrinales definidas para casos análogos.

b) Aporte teórico.

Es importante llevar adelante el presente Proyecto de Innovación Profesional porque el análisis efectuado en la resolución innovadora permite establecer un precedente administrativo que se refleje en un documento teórico para que pueda ser considerado por la Administración Tributaria como un lineamiento que sustente el procedimiento de verificación en la Modalidad CEDEIM, sobre la base de lo dispuesto en la Ley 1489 modificado por la Ley 1963, Ley 843, DS 21530 (incluidas sus modificaciones) y el DS 25465, en resguardo al derecho a la defensa y a la seguridad jurídica que le asisten al sujeto pasivo.

c) Aporte metodológico

En cuanto al aporte metodológico se considera que este Proyecto de Innovación Profesional al haber sido desarrollado con un diseño propio y fundamentarse en normativa tributaria válida puede ser utilizado como base para posteriores investigaciones.

d) Viabilidad

Finalmente, al tratarse de un proyecto realizado en virtud a las funciones propias de la AGIT, entidad de la cual la investigadora forma parte, se tiene que existe viabilidad del Proyecto de Innovación

Profesional, por el que se recibió toda la cooperación de la Institución para planificar, ejecutar y evaluar un procedimiento para resolver el problema detectado.

4. OBJETIVOS DEL PLAN DE INNOVACIÓN

4.1 Objetivo general

- Demostrar que la técnica de integración financiera aplicado por la Autoridad de Impugnación Tributaria en la determinación del crédito fiscal IVA válido para la devolución impositiva a través de CEDEIM forma parte del diseño técnico que adopta el Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la Ley 843.

4.2 Objetivos Específicos

- Revisar los antecedentes administrativos del Recurso Jerárquico, objeto de estudio, para mostrar los agravios que forman parte de la controversia expuestos por el SIN.
- Exponer los aspectos conceptuales, teóricos y doctrinales que sustentan la aplicación de la técnica de la integración financiera o base financiera en funcionamiento operativo del IVA.
- Presentar el ordenamiento jurídico que rige al IVA y a la devolución impositiva en el sistema tributario boliviano.
- Describir los procedimientos utilizados por el SIN para establecer el crédito fiscal IVA válido para la devolución a través de CEDEIM utilizados en el proceso de verificación.

- Sintetizar la posición doctrinal y jurídica aplicable a la devolución impositiva que fundamente la decisión expuesta en la Resolución Jerárquica innovadora base de del nuevo precedente administrativo como solución a la controversia planteada por el SIN.

5. MÉTODO.

Los métodos aplicados en el presente proyecto de innovación profesional son los siguientes:

Lógico inductivo, la aplicación de éste método permitió, en principio observar los fallos particulares emitidos por la AGIT en los casos de devolución impositiva en cuyo proceso el SIN hubiera aplicado la técnica de integración física y la proporcionalidad para la determinación del crédito fiscal sujeto a la devolución impositiva.

Luego los hechos fueron analizados y compulsados con la normativa legal que rige el tema y la doctrina tributaria, con el fin de demostrar que la posición asumida por el SIN ante casos particulares de devolución impositiva no se ajusta a la normativa legal vigente y finalmente a partir de dicho análisis se deriva en conclusiones generales que marcan el lineamiento para los procesos de verificación CEDEIM.

Descriptivo, en el proceso de presente Proyecto se utiliza el método descriptivo, que permite la recopilación y exposición de los antecedentes de hecho y de derecho, accediéndose en este sentido a fuentes documentales, legislación y doctrina.

Propositivo, dada la finalidad del presente Proyecto la utilización de este método resulta preponderante pues los resultados a los que se arriba se reflejan en una propuesta útil no sólo para la institución sino también para los actores implícitamente insertos como el SIN y los exportadores.

6. MARCO DE REFERENCIA CONCEPTUAL.

6.1. Los Principios de la Tributación.

Los principios de tributación son un conjunto de conceptos teóricos relativos a la imposición y a la recaudación de tributos para solventar los gastos del Estado. En otras palabras, a través de estos principios se logra establecer los criterios que deben considerarse para establecer impuestos más justos, que produzcan la menor interferencia en la economía y sean más fáciles de recaudar. Características exigidas que en la práctica son difíciles de cumplirse, pero que es importante que un impuesto o un conjunto de ellos se adecuen en lo posible a las mismas.

En cuanto a los principios constitucionales relacionados a la tributación, tales como el de legalidad, capacidad contributiva, igualdad y generalidad, Alfredo Benitez Rivas (2009, p.382) afirma que en varios países europeos y americanos éstos sólo tienen un valor más pragmático que estrictamente normativo, es decir, que son algo como una recomendación y prevención al legislador, para que a la hora de dictar una ley tributaria, ésta se oriente democráticamente, evitando crear situaciones discriminatorias e injustas.

En el caso boliviano, los principios constitucionales referidos a la tributación son interpretados y aplicados como normas de derecho, a las cuales debe sujetarse el Poder Legislativo, ya que en caso de que la Ley tributaria vulneren los principios constitucionales puede determinarse su

invalidez por parte del Poder Judicial; es así que la Constitución Política del Estado Plurinacional ha establecido en el art. 323-I, respecto al tema de la tributación, que la política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria.

Según Ricardo Fenochietto (2007, p.5), los principios tributarios pueden clasificarse en dos clases: los relacionados con la equidad, es decir, como distribuir con justicia la carga pública entre los ciudadanos, y los que se refieren a la optimización, vale decir, como distribuir la carga produciendo la menor cantidad de efectos negativos en el sector privado.

La equidad puede analizarse desde dos puntos de vista: La equidad horizontal que implica que los ciudadanos deben ser tratados de igual manera cuando se encuentran en igualdad de condiciones; además, este principio lleva implícito que todos paguen lo que la ley establece que deben pagar. En cuanto a la equidad vertical, se distinguen los criterios del principio de capacidad contributiva o de pago y la teoría del beneficio.

El principio de capacidad contributiva implica que cada ciudadano debe aportar al Estado en la medida de sus posibilidades, para lo cual puede considerarse como base de medición el consumo, la renta o el patrimonio. Por otra parte, conforme la teoría del beneficio, los tributos deberían ser pagados por quienes reciben los servicios del Estado en función del valor subjetivo que tienen éstos para cada uno; sin embargo, siendo que la característica del impuesto es precisamente la imposibilidad de una retribución específica, este criterio sólo puede aplicarse a las tasa y a las contribuciones.

Como se señaló, entre los principios de la tributación se encuentran también los principios de optimización, los cuales consideran que en el diseño de los impuestos se debe tomar en cuenta que éstos deben producir el menor efecto negativo al sector privado, así los impuestos deben evitar la discriminación a favor ni en contra de un sector, región o provincia; deben minimizar las intervenciones tributarias en la economía privada, y evitar distorsiones a la competencia, o sea garantizar la neutralidad de los impuestos.

En este último punto, se considera que un impuesto es neutral cuando cumple simultáneamente dos requisitos: 1) No modifica los precios relativos de los bienes, y 2) no altera las decisiones de los factores productivos; en tanto que la neutralidad se pierde cuando un bien es alcanzado con un impuesto y otro bien no, o cuando ambos bienes son gravados, pero a alícuotas distintas.

6.1. 1. El principio de neutralidad impositiva.

Desde el punto de vista de los principios básico del impuesto, es importante señalar que: “neutralidad del impuesto significa que este debe dejar inalteradas todas las condiciones de mercado o no provocar distorsiones de la oferta, de la demanda y de los precios, no solo en las transacciones de bienes gravados, sino de todos los bienes y servicios” (Valdez Jorge. 2008. p. 114).

El principio de neutralidad impositiva o no exportación de impuestos constituye una práctica universal aceptada por todos los países. Es así que la neutralidad externa es entendida como el “efecto que tiene el impuesto en relación con el comercio exterior evitando cualquier distorsión

en este campo. Este principio libera de incidencia fiscal a las exportaciones para que estas puedan competir en los mercados de destino con la misma carga fiscal que los productores nacionales, sometiendo a las importaciones a la misma carga fiscal que tienen los productores nacionales. Se trata de otorgar un tratamiento igualitario a los bienes nacionales y a los bienes importados, al procederse a la devolución exclusiva de la carga fiscal, en fases precedentes. El IVA es uno de los impuestos que no distorsiona la competencia y permite una libre circulación de bienes y servicios entre los países; sin influir en los costos comparativos de los productores o en los precios relativos pagados por los compradores” (Valdez Jorge. 2008. p.115).

Añade Dino Jarach (1983, pp.302-303), que por el principio de neutralidad impositiva “el impuesto no debe provocar en el mercado otras modificaciones que las intencionales en relación con los fines de la política fiscal para los cuales ha sido elegido”.

De lo citado precedentemente, es evidente que el principio de neutralidad impositiva es un requisito que debe ser considerado por el legislador en el momento del diseño de un impuesto con el fin de que su establecimiento no genere el rechazo social del mismo. En las relaciones de comercio exterior, el impuesto debe lograr la expansión de la actividad exportadora posibilitando que los productos exportables sean competitivos en mercados externos, y un mecanismo para aplicar el principio de la neutralidad corresponde a la devolución impositiva.

6.2. El Impuesto al Valor Agregado.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) cuyo nombre técnico es plurifásico no acumulativo debido a que permite eliminar el efecto cascada del impuesto a las ventas brutas y de los impuestos a las transacciones, inicialmente fue aplicado en Europa occidental, más propiamente Francia en 1954 a nivel de mayoreo, posteriormente, a partir de 1967, varios países, como Dinamarca lo adoptaron también a nivel de menudeo, generalizándose su uso a partir de 1971 en el resto de los países.

El IVA como su propio nombre indica recae sobre el valor que agregan o añaden las unidades económicas a los bienes y servicios en cada una de las etapas de producción o distribución.

En la actualidad, de una revisión de la estructura tributaria de los países latinoamericanos, se tiene que más de la mitad de sus recaudaciones corresponden al IVA y aún cuando los países se apartan del modelo neoliberal y aplican una mayor intervención estatal mantienen dentro de su estructura tributaria al IVA como un instrumento importante para financiar el gasto público.

6.2.1. Funcionamiento del Impuesto al Valor Agregado.

Para su cálculo, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) presenta dos mecanismos distintos: el método de adición y el método de sustracción.

6.2.1.1. Método de adición.

El diseño propuesto por la misión Shoup en 1949 para Japón, utilizaba el método de liquidación por adición, cuyo procedimiento consiste: En primer lugar, sumar en cada etapa del ciclo productivo el valor agregado

representado por la retribución a los distintos factores que intervienen en el mismo: salarios, ganancia empresaria y todos aquellos que se agreguen y que no hubieran sido incorporados en la etapa anterior; luego, al producto obtenido se le aplica la alícuota del gravamen.

La técnica propuesta por Shoup, de simple liquidación para los responsables, no resolvía el problema del comercio internacional, para lo que se requería un método, a través del cual, pudiera conocerse con precisión la incidencia del impuesto en el costo del producto exportado, para poder solicitar así su devolución al fisco, y los bienes salieran libres de gravámenes al consumo del país de origen.

6.2.1.2. Método de sustracción.

El método de liquidación por sustracción, propone liquidar el impuesto por diferencia entre ingresos y gastos o por la deducción de los créditos a los débitos fiscales, fue propuesto para Francia por Maurice Lauré. En su versión de impuesto contra impuesto, resuelve en gran parte el problema que no soluciona el método de adición, ya que permite conocer con precisión la incidencia del impuesto en el costo del producto exportado.

A su vez el método de sustracción permite la aplicación de dos mecanismos distintos de liquidación: el de base contra base y el de impuesto contra impuesto. De acuerdo con el primero de este mecanismo, debe restarse al total de las ventas el total de las compras, y a dicha diferencia aplicar la alícuota del gravamen. Dino Jarach (1996, p.782), respecto a éste método señala que “consiste en restar de los ingresos brutos de cada empresa los costos de los insumos ya gravados adquiridos

de otras empresas. Esta deducción nos da como resultado el valor agregado en la etapa correspondiente”.

La doctrina señala que la desventaja de este tipo de liquidación es que dificulta la utilización de alícuotas diferenciales y no permite conocer con precisión el gravamen ingresado en etapas posteriores, pero ofrece ventajas en cuanto a la administración del gravamen y la política fiscal.

En cambio el método de impuesto contra impuesto facilita la aplicación de alícuotas diferenciales y exenciones, que pueden constituirse en útiles herramientas de política fiscal. Este método consiste en detraer, del total del impuesto o débito fiscal generado por los ingresos obtenidos, el total de crédito fiscal o impuesto facturado en las adquisiciones de bienes y contrataciones de servicios. Para Dino Jarach (1996, p.782) “un camino distinto para alcanzar ese mismo resultado (comparando la liquidación de base contra base) consiste en calcular el monto del impuesto que nacería de multiplicar los ingresos brutos obtenidos por cada empresa, por la alícuota del gravamen correspondiente y restar del resultado de dicha operación la suma resultante de multiplicar la alícuota que correspondió a la compra de los insumos adquiridos por el valor de éstos. Este método, cuyo resultado nos indica directamente el monto del impuesto que corresponde al valor agregado en esta etapa, puede simplificarse aún más, restando de los importes que se facturaron a los compradores el monto que ha sido facturado al contribuyente por sus proveedores. Este método presupone que sean exactos los impuestos facturados en ambas instancias...”

Al mismo tiempo, existen distintas modalidades que pueden adoptarse para instrumentar el método de determinación por sustracción, en su

mecanismo impuesto contra impuesto, siendo ellas las siguientes: Sobre base efectiva o real o integración física y sobre base financiera o integración financiera.

6.2.1.2.1. La técnica de la integración física.

Ricardo Fenochietto (2007, p.454), señala, respecto a la técnica de integración física, base efectiva o real que "...los créditos a sustraer de los débitos fiscales son aquellos que corresponden a los insumos y gastos de fabricación incorporados al bien que se vende o al servicio que se presta, lo que implica llevar un mecanismo de registración de identificación específica, de forma tal que pueda conocerse con exactitud, con cada materia prima adquirida y con cada metro cúbico de gas insumido, que bien se fabricó".

Por su parte, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en el material de apoyo bibliográfico elaborado para el Diplomado en Tributación 1º Edición (2007, p. 209), refiere que en el caso de la base efectiva o real, "el valor agregado se establece por diferencia entre la producción del período considerado, menos el valor de los insumos incorporados a esa producción, lo que exige tener en cuenta los sistemas de inventarios, su composición y valoración, y la atribución de costos. Además, esta forma de determinación agrava la situación económico-financiera de las empresas en períodos de contratación, ya que cuando las ventas disminuyen con más lentitud que la producción, el impuesto incidirá sobre el incremento de los stocks, sin que puedan deducirse los insumos no incorporados a los bienes producidos".

En un enfoque económico, Carlos Otálora (2009, p.150-151), señala que la liquidación sobre base real considera la siguiente identidad:

$$Va = Pv - G$$

Donde el Valor Agregado (Va) es igual al Producto vendible (Pv) menos los Gastos (G) en el que incurre la empresa en la adquisición de materias primas, insumos y otras erogaciones; sin embargo, en consideración a que el Pv no siempre es igual al volumen de ventas o producto facturado (F) porque no toda la producción es vendida en un período o no sólo se vende lo que se produce en determinado período, el valor agregado incluye las variaciones en existencias (M2-M1), además en los procesos productivos existen productos que en el período determinado se encuentran en proceso de producción (L2-L1), otros productos que no son vendidos sino que utilizados en el proceso productivo (N) y finalmente, debe considerarse los ingresos y pérdidas de la compra y venta de instalaciones fijas (O). En ese sentido, el Pv tiene la siguiente composición:

$$Pv = F+(M2-M1)+(L2-L1)+N+O$$

Y que reemplazando dicha igualdad en la primera entidad se tiene que:

$$Va = F+(M2-M1)+(L2-L1)+N+O - G$$

Entonces, el método de sustracción sobre base real, integración física o forma pura, genera problemas administrativos de control, no es de aplicación fácil debido a que el valor imponible se calcula restando de la producción de un año los gastos efectuados en el mismo período y no toma en cuenta si la producción fue vendida en su totalidad o está en existencias, a lo que se añaden los problemas de adquisición de maquinaria y equipo, y las cuotas de depreciación.

6.2.1.2.2. La técnica de la integración financiera.

En contraposición a la técnica de integración física surge la propuesta de la integración financiera, por ser más viable para el cálculo del valor agregado, dicha técnica según Ricardo Fenochietto (2007, p.53) consiste en: “deducir del débito fiscal correspondiente a las operaciones que un sujeto realiza en un determinado período, el crédito fiscal por las adquisiciones que efectúa en ese mismo lapso de tiempo, sin importar si las mismas se venden o permanecen en inventario. O sea, se deduce del débito fiscal correspondiente a los ingresos de un período, el crédito fiscal por compras y contrataciones de servicios de ese mismo período”.

Por su parte, el CIAT (2007, p.209) señala que “la determinación sobre base financiera resulta mucho más sencilla, ya que basta considerar las ventas y compras efectuadas en un determinado período. En consecuencia, el cálculo del impuesto se ve notablemente simplificado, desde que no es necesario tener presente la existencia de stock y el valor de los mismos, ni establecer cuáles son las adquisiciones que han constituido insumos de los bienes producidos durante el período al que corresponde el gravamen”.

También Carlos Otálora (2009, p.152) señala que este método “consiste en la deducción de las ventas facturadas menos las compras facturadas, sin tomar en cuenta si las ventas provienen de la producción anual o de la disminución de inventarios”

Lo expuesto hasta aquí no muestra las distintas formas de liquidación que puede adoptar el Impuesto al Valor Agregado (IVA) dentro de un sistema tributario, atendiendo a la finalidad del legislador y los objetivos de

la política fiscal; sin embargo, siendo que un sistema tributario también debe caracterizarse por la sencillez y fácil administración, la teoría nos enseña que el método de sustracción, base financiera y de impuesto contra impuesto, coadyuva al logro de tal fin ya que al no ser exigible la identificación exacta de las compras en las ventas del período, su liquidación con una sola alícuota facilita el cumplimiento de la obligación.

6.3. El Impuesto al Valor Agregado en el caso de los exportadores.

En materia de comercio internacional o interjurisdiccional, existen dos principios de atribución de la imposición diferentes: el criterio de origen y el de destino. Según el primero los bienes y servicios deben ser gravados por el Estado donde se producen (o sea desde donde se exportan) y eximidos de impuestos en aquél donde se consumen (o sea donde se importan). El criterio de destino implica justamente lo contrario: los bienes deben ser gravados por los impuesto del Estado donde se consumen (y a la misma tasa que los de origen local) y no por los de aquél desde donde se exportan (o sea el Estado de origen). El principio de destino implica también otorgar el mismo tratamiento a los bienes importados que a los nacionales, sin efectuar distinción o discriminación alguna.

De estos dos criterios los organismos que regulan el comercio internacional han adoptado el de destino. También ha sido escogido por la doctrina, por razones de equidad: se supone que el sujeto reside en el Estado donde consume y dicho Estado ha de ser quien le brinde bienes y servicios, por lo cual, debe ser el que reciba los impuestos. No sólo los organismos internacionales han sido escogido este principio, sino también la mayoría de los países.

Existe exportación de impuestos cuando los tributos son pagados al Estado de origen y no son devueltos por éste, integran el costo de los bienes exportados, perjudicándolos, debido a que deben competir en mercados internacionales con bienes producidos en otros países que, aplicando el criterio de destino no tienen incorporados a sus costos los impuestos. La exportación de tributos produce el mismo efecto que un arancel diferencial a la importación establecido por el Estado de destino.

En el caso del IVA, si se adopta el criterio de destino para que los bienes fabricados en un país puedan competir en los mercados internacionales, es necesario que se exporten libres de gravámenes, por lo que en este caso será necesario devolver el impuesto pagado en las etapas anteriores, ya que si esto no ocurre, se producen dos efectos no deseados desde el punto de vista económico, que surgen de su carencia de neutralidad, pues se incorporaran al costo de los bienes exportados, haciéndolos perder competitividad en los mercados internacionales y actúan como un verdadero subsidio a los bienes importados desde otros países que no establecen este tipo de impuestos, los que compiten con los nacionales con una ventaja adicional en los mercados internos.

Así también, Carlos Otálora (2009, p.155) señala que por razones de neutralidad impositiva, los exportadores deberían tener un tratamiento similar al que se le otorga a un contribuyente que opera en el mercado interno y no exporta, y se le reconocen todos sus créditos fiscales. Además, que “la devolución de impuestos a los exportadores bajo el principio de país destino no significa un incentivo a algún tipo de tratamiento preferencial a dicho sector, más bien significa una situación de neutralidad impositiva”

Añade que “...el IVA es neutro, una de las razones para afirmar ello es que en la devolución de impuestos no discrimina entre los que comercializan en el mercado interno y los exportadores. Los primeros recuperan su crédito fiscal a través del mecanismo débito crédito fiscal en el mercado interno y en el caso de exportación se le devuelve el crédito fiscal acumulado en etapas anteriores”.

De lo señalado se establece que la devolución impositiva del IVA encuentra justificado además del principio de neutralidad impositiva, en el principio del país destino que dispone la aplicación del gravamen sobre los bienes y servicios en el país al cual se destinan para su consumo, por lo que el país donde se producen los bienes deberían contar con los mecanismos para no gravar los bienes en el país origen y de esa manera evitar la exportación de los impuestos. Asimismo, se entiende que este principio es de aplicación obligatoria debido a que los países que realizan actividades de comercio internacional pueden tener diferentes alícuotas para gravar un mismo bien, por lo que esta diferencia puede ser fácilmente contrarrestada con la aplicación de la alícuota que rige para los mismos bienes en mercado interno.

Finalmente, este principio logra explicar porque en el objeto del IVA las importaciones se encuentran gravada pero no así las exportaciones.

6.4. El Sistema Tributario Boliviano. La Reforma Tributaria.

La Reforma Tributaria en Bolivia, implantada con la aprobación de la Ley 843 de 20 de mayo de 1986, fue concebida para incrementar los ingresos mediante la ampliación de la base impositiva y la reducción de las exenciones, y de esta manera encontrar con un sistema tributario

simple y fácil de administrar. Es así que la Reforma Tributaria, que entró en vigencia el 1 de abril de 1987, contempló seis impuestos que comprenden el régimen general y uno de carácter transitorio. Estos fueron:

- Impuesto al Valor Agregado (IVA)
- Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA)
- Impuesto a la Renta Presunta de Empresas (IRPE)
- Impuesto a la Renta Presunta de Propietarios de Bienes (IRPPB)
- Impuesto a las Transacciones (IT)
- Impuesto a los Consumos Específicos (ICE)
- Impuesto Especial a la Regularización Impositiva (IERI)

El IERI de carácter transitorio, fue el primero en aplicarse y consistió en establecer una especie de amnistía tributaria, tanto para las personas jurídicas como para las personas naturales propietarias de bienes.

Posteriormente, el año 1994, mediante la aprobación de la Ley 1606 de 22 de diciembre, se crean: i) el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), en sustitución del IRPE; ii) Impuesto a la Propiedad de Inmuebles y Vehículos, en sustitución al IRPPB; iii) el Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD), y finalmente, iv) el Régimen Agropecuario Unificado (RAU). Asimismo, en la citada Ley se realiza algunas modificaciones al IVA, al Régimen Complementario al IVA, al Impuesto a las Transacciones y al Impuesto a los Consumos Específicos.

El IVA, en Bolivia, por su nivel de recaudación se constituyó en la columna vertebral del Sistema Tributario; como se puede apreciar en el siguiente cuadro:

CUADRO Nº 4
RECAUDACIONES TRIBUTARIAS POR TIPO DE IMPUESTO
(EN MILLONES DE BOLIVIANOS)

IMPUESTO	TOTAL RECAUDACION					% DE PARTICIPACION				
	2005	2006	2007	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009
Total General	15.881	21.297	24.346	29.607	30.571	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
IVA (mercado interno)	1.937	2.466	3.001	3.751	3.554	12,2	11,6	12,3	12,7	11,6
IT	1.455	1.597	1.905	2.253	2.003	9,2	7,5	7,8	7,6	6,6
IUE	1.481	1.959	2.251	3.657	3.761	9,3	9,2	9,2	12,4	12,3
IUE-RE	315	561	519	571	623	2,0	2,6	2,1	1,9	2,0
ICE (mercado interno)	209	449	598	717	739	1,3	2,1	2,5	2,4	2,4
RC-IVA	187	187	198	232	255	1,2	0,9	0,8	0,8	0,8
TGB	7	9	11	14	18	-	-	-	-	0,1
IUM	75	25	153	80	61	0,5	0,1	0,6	0,3	0,2
ISAE	32	40	33	31	38	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1
ITF	633	446	324	340	339	4,0	2,1	1,3	1,1	1,1
IDH	2.328	5.497	5.954	6.644	6.465	14,7	25,8	24,5	22,4	21,1
IEHD	1.886	2.000	2.383	2.530	1.791	11,9	9,4	9,8	8,5	5,9

Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas. Memoria Fiscal 2009. Pág. 76.

6.4.1. El Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Carlos Otálora, señala que el impuesto general a las ventas “tipo valor agregado” fue introducido en nuestro país mediante la aprobación del DS 11147, de 26 de octubre de 1973, disposición legal que constituyó el sistema de ventas en “suspense”, vigente hasta ese momento. El nuevo sistema “tipo valor agregado” mantuvo a los sujetos pasivos del sistema anterior, es decir, a las personas naturales y jurídicas inscritas como contribuyentes en la Dirección General de la Renta (DGR), cuyas ventas gravadas y exentas superaban la suma de \$b 200.000.- equivalentes a esa fecha a \$us10.000.- . Destaca que estaban exentas del IVA, la venta de materias primas incorporados a productos finales; las exportaciones; la venta de alcoholes, tabacos, gasolina, kerosén; las transferencias de propiedad inmueble y vehículos. Aclara que los impuestos, las exenciones y las alícuotas se establecían por decretos supremos.

En la actualidad, la estructura técnico-formal del IVA, aprobada mediante la Ley 843, se destaca el hecho de que el IVA es un impuesto que tiene tres características: es de base amplia, reduce al mínimo las exenciones y tiene una alícuota por dentro. Es así que el art. 1 de la Ley 843 señala que el IVA es aplicable sobre: i) la venta de bienes muebles,

situados o colocados en el territorio del país; ii) los contratos de obras, de prestación de servicios, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la nación, y iii) las importaciones definitivas. En consecuencia, la venta de bienes inmuebles no está alcanzada por este gravamen.

En cuanto a las exenciones, el art. 14 de la Ley 843, por razones de reciprocidad originalmente establecía que: i) las importaciones efectuadas por el cuerpo diplomático y por personas que tengan dicho estatus, y ii) las importaciones bonafide efectuadas por personas que llegan del exterior; pero posteriormente, a través de las Leyes 1834, 2064 y 2206, las exenciones se fueron ampliando a otros conceptos.

6.4.1.1. Aspectos técnicos del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

El IVA para su funcionamiento ha adoptado el método de sustracción, base financiera, que para llevar a cabo en Bolivia adoptó el sistema de cálculo de impuesto contra impuesto y que éste debe estar facturado por dentro lo que determina una alícuota nominal y efectiva. Es así que el funcionamiento operativo del IVA descansa en el método débito – crédito (expuesto en la doctrina como impuesto contra impuesto), tal como se expone en los arts. 7, 8 y 9 de la Ley 843 (2005), en los cuales expresamente se señala que:

“Artículo 7°.- A los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación a que hacen referencia los Artículos 5° y 6°, imputables al período fiscal que se liquida, se aplicará la alícuota establecida en el Artículo 15°.

Al impuesto así obtenido se le adicionará el que resulte de aplicar la alícuota establecida a las devoluciones efectuadas, rescisiones, descuentos, bonificaciones o rebajas obtenidas que, respecto del precio neto de las compras efectuadas, hubiese logrado el responsable en dicho período.

Artículo 8°.- *Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán:*

a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el Artículo 15° sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.

Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen.

b) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida a los montos de los descuentos, bonificaciones, rebajas, devoluciones o rescisiones, que respecto de los precios netos de venta, hubiere otorgado el responsable en el período fiscal que se liquida.

Artículo 9°.- 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”

Asimismo, reglamentariamente, los arts. 7, 8 y 9 del DS 21530 (2005), disponen que:

“Artículo 7°. A los fines de la determinación del débito fiscal a que se refiere el artículo 7 de la ley 843 se aplicará la alícuota establecida en el artículo 15 de la misma, sobre el precio neto de venta, contratos de obra y de prestaciones de servicios y de toda otra prestación, que se hubiese facturado, entendiéndose por tal el definido por los artículos 5 y 6 de la ley 843.

Lo dispuesto en el último párrafo del artículo 7 de la ley 843, procederá en los casos de devoluciones rescisiones, descuentos bonificaciones o rebajas logrados respecto de operaciones que hubieran dado lugar al cómputo del crédito fiscal previsto en el artículo 8 de la Ley 843.

El débito fiscal surgirá de las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes emitidos en el mes al que corresponda la liquidación del impuesto.

Artículo 8. El crédito fiscal computable a que se refiere el artículo 8 inciso a) de la Ley 843 es aquel originado en las compras, adquisiciones

contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen vinculadas con la actividad sujeta al tributo.

A los fines de la determinación del crédito fiscal a que se refiere el párrafo anterior los contribuyentes aplicarán la alícuota establecida en el artículo 15 de la Ley 843 sobre el monto facturado de sus compras; importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzado por el gravamen.

Si un contribuyente inscrito destinase bienes, obras, locaciones o prestaciones gravadas para donaciones o entregas a título gratuito, dado que estas operaciones no ocasionan débito fiscal el contribuyente deberá reintegrar en el periodo fiscal en que tal hecho ocurra, los créditos fiscales que hubiese computado por los bienes, servicios, locaciones o prestaciones, empleados en la obtención de los bienes, obras, locaciones o prestaciones donadas o cedidas a título gratuito.

A los fines de lo dispuesto en el párrafo anterior, el monto del crédito a reintegrar será actualizado sobre la base de la variación de la cotización oficial del dólar estadounidense con relación al boliviano, producida entre el último día hábil del mes anterior al que el crédito fue computado y el último día hábil del mes anterior al que corresponda su reintegro.

Lo dispuesto en el inciso b) del artículo 8 de la ley 843 procederá en el caso de descuentos, bonificaciones, rebajas, devoluciones o rescisiones respecto de operaciones que hubieran dado lugar al cómputo del débito fiscal previsto en el artículo 7 de la ley.

Los créditos fiscales de un determinado mes no podrán ser compensados con débitos fiscales de meses anteriores.

Artículo 9º. *El saldo a favor del contribuyente a que se refiere el artículo 9 de la ley sólo podrá utilizarse para compensar futuros pagos del impuesto al valor agregado del mismo contribuyente;*

Esta limitación no afecta la libre disponibilidad de los saldos a favor que surjan de operaciones de exportación, por aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 11 de la ley.

Los saldos a favor del contribuyente serán actualizados por la variación en la cotización oficial del dólar estadounidense con relación al boliviano, producida entre el último día hábil del mes en que se determinó el saldo a favor y el último día hábil del mes siguiente, y así sucesivamente en cada liquidación mensual hasta que el saldo a favor quede compensado”.

En el caso específico de los exportadores, el art. 11 de la Ley 843, establece que:

“Artículo 11. *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...”

6.5. La devolución tributaria en Bolivia.

6.5.1. Concepto.

La Ley 2492, dispone en su art. 125 que la devolución es el acto en virtud del cual el Estado por mandato de Ley, restituye en forma parcial o total impuestos efectivamente pagados a determinados sujetos pasivo o terceros responsables que cumplan las condiciones establecidas en la Ley que dispone la devolución, la cual establecerá su forma, requisitos y plazos.

En este entendido, los impuestos y aranceles son devueltos a través del CEDEIM el cual se constituye en el mecanismo legal para la devolución del impuesto a los exportadores.

El CEDEIM es un título valor transferible por simple endoso, con vigencia indefinida, su utilización de parte del tenedor final servirá para el pago de tributos cuya recaudación este a cargo de Aduana Nacional de Bolivia (ANB) y el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), es decir, aranceles de importación o impuestos internos, cualquiera de ellos. Los mismos pueden ser transados en la bolsa de valores.

6.5.2. Marco jurídico aplicable a la Devolución Impositiva.

En nuestro país, al producirse la reforma tributaria, la Ley 843 en aplicación del principio de neutralidad impositiva incluyó en su art. 11, que: *“las exportaciones quedan liberadas del debito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en 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 consideran 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 este Título I”*

En este entendido, la Ley 843 si bien estableció el reintegro de saldos a favor del exportador, dejó el procedimiento a la norma reglamentaria, por lo cual, el DS 21530 de 27 de febrero de 1987, en su art. 11, estableció lo siguiente:

“A fines previstos en el artículo 11 de la Ley 843 se deberá proceder como se establece en los párrafos siguientes:

- 1. Se define como exportador a aquel a cuyo nombre se efectúe la exportación.*
- 2. Se entiende por exportación la salida del país de bienes transferidos a cualquier título con carácter definitivo.*

3. *Se considera realizada la exportación con la salida de los bienes del país, la emisión de la póliza de exportación, el conocimiento de embarque u otro documento que acredite este hecho.*
4. *El crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno, aquel que se refiere el primer párrafo del art. 11 de la Ley 843, incluye el impuesto el valor agregado pagado en oportunidad de efectuar la importación.*
5. *Los créditos que resulten a favor de los exportadores por aplicación de lo dispuesto en el artículo 11, segundo párrafo de la Ley 843, podrán ser objeto de reintegro hasta el 10% del valor total de la exportación consignado en la póliza respectiva, mediante notas de crédito negociables a solicitud de los interesados.*
6. *La presentación de la solicitud de reintegro podrá efectuarse a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquel en que se hubiese efectuado la exportación.*
7. *Si la presentación fuese incompleta y no cumplierse con los requisitos y condiciones establecidas, la Dirección General de la Renta Interna dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a su recepción, ordenará que se subsanen las omisiones o deficiencias observadas. El interesado deberá aportar los elementos requeridos en un plazo mínimo de treinta (30) días calendario bajo apercibimiento de considerar desistida su solicitud, debiendo en tal caso presentar nueva solicitud.*
8. *La solicitud del contribuyente se considerara formalmente admitida si la Dirección General de la Renta Interna no formulase observación dentro del plazo de cinco (5) días hábiles posteriores a la fecha en que el interesado aportase los elementos requeridos para subsanar las omisiones o deficiencias observadas.*

9. *Dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del momento en que la solicitud hubiera quedado admitida, la Dirección General de la Renta Interna emitir y entregar a la orden del exportador la nota de crédito negociable a que se refiere el segundo párrafo del artículo 11 de la Ley 843. Esta nota de crédito podrá ser fraccionada a solicitud del contribuyente.*
10. *La presentación de la solicitud de nota de crédito negociable por parte del exportador, determinara que el monto solicitado no podrá ser considerado como crédito fiscal para sus compensaciones en sus ventas en el mercado interno.*
11. *La nota de crédito negociable será transferible por simple endoso y podrá ser aplicada por el tenedor final al pago de cualquier impuesto cuya recaudación esta a cargo de la Dirección General de la Renta Interna o Aduana.*
12. *La emisión de la nota de crédito no se condicionara a la previa verificación de la existencia o monto del crédito fiscal cuyo reintegro se solicita.*
13. *Los exportadores beneficiarios de la nota de crédito negociable a tiempo de la recepción de la misma entregaran a la Dirección General de la Renta Interna, una boleta de garantía bancaria con validez de noventa (90) días calendario a contar de la fecha de recepción, por el mismo monto de la nota de crédito. Vencido el plazo de validez de la boleta de garantía bancaria, la Dirección General de la Renta Interna pierde el derecho de cobrarla y esta obligada a devolverla al exportador.*
14. *Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo en el plazo anterior la Dirección General de la Renta Interna mantiene el derecho dentro del plazo de prescripción, de proceder a la verificación fiscal de las*

operaciones que dieron origen al reintegro, a fin de establecer la correcta determinación del monto de dicho crédito.

15. *En el supuesto en que se hubiese solicitado y obtenido reintegro de crédito por encima de lo que correspondiera, de acuerdo con la correcta determinación resultante en la aplicación de normas legales y reglamentarias pertinentes, los exportadores serán pasibles de las sanciones previstas por el Código Tributario por las infracciones, sean estas delitos o contravenciones.*
16. *La falta de cumplimiento de las obligaciones y plazos previstos en este artículo por parte de la Dirección General de la Renta Interna, darán lugar a la aplicación de las sanciones establecidas en los artículos 121, 123 y 124 del Código Tributario y en el art. 28 de la Ley de Carrera Administrativa puesta en vigencia por Decreto Ley 11049 de 24 de agosto de 1973”*

Posteriormente, en el marco de la política económica de incentivar a la actividad exportadora y crear un escenario favorable para la empresa privada, el Estado boliviano en consideración a que la actividad internacional se rige en el principio de neutralidad impositiva, el 16 de abril de 1993, emite la Ley 1489 de Tratamiento y Desarrollo Impositivo a las Exportaciones, que en su art. 12 expresamente señala que: *“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, basados en el principio de neutralidad impositiva”.*

Los arts. 13 y 20 de la Ley 1489, dispone la devolución un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la forma y las modalidades previstas en el último párrafo del art. 11 de la Ley 843 y los derechos arancelarios; asimismo, con el objeto de evitar la exportación de otros componentes impositivos, a través de sus arts. 14 y 15 incorpora a la Ley 843, disposiciones expresas que refieren la devolución del Impuesto a las Transacciones (IT) e Impuesto a los Consumos Específicos (ICE).

Con el fin de establecer los mecanismos para el cumplimiento de la Ley 1489, se emite el DS 23574, de 29 de junio de 1993, que en su art. 4, prevé que la Dirección General de Impuestos Interno, a través del Sistema de Ventanilla Única de Exportación (SIVEX) emitirá y entregará a la orden del exportador, en el plazo de 10 días contados a partir de que la solicitud hubiera quedado admitida, un valor tributario, denominado Certificado de Devolución de Impuestos (CEDEIM) por concepto de devolución de los impuestos al valor agregado, transacciones, consumos específicos y derechos arancelarios. De igual manera, establece el procedimiento que debe seguirse y los documentos que deben presentarse para obtener la devolución del IVA, IT, ICE y derecho arancelarios.

Sin embargo, dicha disposición reglamentaria fue abrogada por el DS 23899 de 12 de diciembre de 1994, al considerarse que dicha norma fijó mecanismos de devolución de carácter discrecional no enmarcados en el principio de neutralidad impositiva. En ese sentido, además de establecer los plazos máximos para la emisión y entrega de los CEDEIM; en su art. 5 establece la existencia de dos procedimientos para la devolución de tributos a los exportadores, estos son: Determinativo y Automático.

En cuanto al procedimiento determinativo, el art. 6 del DS 23899, estableció que “este tiene por objetivo establecer la incidencia de los impuestos internos al consumo y de los aranceles pagados por el exportador sobre insumos y bienes efectivamente incorporados en las mercancías exportadas”; además, en su art. 7, prevé que: “La solicitud del exportador deberá estar respaldada por registros contables y estados financieros que cumplan con los principios de contabilidad generalmente aceptados así como por la documentación soporte que corresponde”.

En cuanto al IVA señala que debe determinarse conforme el art. 11 de la Ley 843 y su respectiva reglamentación; para el IT, con base, exclusivamente en los insumos adquiridos en el mercado local y según la estructura del costo directo del bien exportado; para el ICE, en base a los bienes finales adquiridos en el mercado local para su posterior exportación, según el tributo pagado consignado en las notas fiscales correspondientes, y finalmente para el GAC en base a los insumos materiales importados y físicamente incorporados en la elaboración del producto exportado, incluidas las mermas técnicas y deducidos los desperdicios con carácter comercial según la estructura del costo directo del bien exportado y siempre que el gravamen haya sido directamente pagado por el exportador al momento de la importación del insumo.

Una característica sobresaliente del DS 23899, es que para el procedimiento determinativo, en su art. 12, expresamente expuso que el componente del costo directo del bien exportado es la materia prima incorporada, la mano de obra aplicada al proceso de fabricación y los gastos generales de fabricación, como otros insumos materiales y energía, por ejemplo, sin incluir los costos indirectos

de administración como gastos de administración, gastos de venta y depreciaciones.

Por otra parte, en cuanto al procedimiento Automático, establece la devolución del GAC pagado por insumos materiales importados e incorporados físicamente en la mercancía exportada, a través de la aplicación de un coeficiente del 4% para los exportadores que reúnan requisitos específicos relacionados con el valor FOB de las exportaciones.

Finalmente, en cuanto a los CEDEIM expresa que son títulos valores transferibles por simple endoso, con vigencia indefinida, negociables en la Bolsa de Valores. Podrán ser utilizados por el tenedor final para el pago de cualquier impuesto cuya recaudación este a cargo de las Direcciones Generales de Impuestos Internos o de Aduanas, de acuerdo a la legislación vigente. Estos valores tributarios podrán ser fraccionados de acuerdo a disposiciones adoptadas por la DGII.

El 20 de enero de 1995, el DS 23899 es abrogado por el DS 23944, observándose que este nuevo precepto normativo dispone la aplicación de los procedimientos determinativo y automático sólo para la devolución del GAC.

En cuanto al IVA señala que la determinación del crédito fiscal debe realizarse bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el Valor FOB de exportación; respecto, al ICE señala la devolución sobre el impuesto pagado por los bienes finales exportados sujetos, previa presentación de la nota fiscal; en el caso del IT, señala que la devolución se realiza aplicando la alícuota del

impuesto sobre el costo directo y solo sobre la compra de insumos realizada hasta la gestión 1995 debido a que por Ley 1606 de 22 de diciembre de 1994 deja sin efecto la devolución por concepto de este impuesto, pero aclara que el costo directo para este impuesto era la materia prima y los insumos en general.

Asimismo, en consideración a lo dispuesto en la Ley 1606, el DS 24049 modifica el DS 21530, y específicamente, respecto al art. 11 señala lo siguiente:

“7.- Repónese el artículo 11º con el siguiente texto:

ARTÍCULO 11.- A los fines previstos en el Artículo 11 de la Ley 843, se deberá proceder como se establece en los párrafos siguientes:

- 1) Se considera realizada la exportación con la salida de los bienes del territorio aduanero del país y la emisión de los documentos señalados en el Artículo 1 del Decreto Supremo Nº 23944 de 30 de enero de 1995.*
- 2) El crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno, a que se refiere el primer párrafo del Artículo 11 de la Ley 843, incluye el Impuesto al Valor Agregado pagado en oportunidad de efectuar las importaciones*
- 3) Los exportadores podrán computan contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el Impuesto al Valor Agregado contenido en las compras e importaciones que forman parte del costo de los bienes y servicios exportados, incluyendo el IVA correspondiente a bienes de capital, que les hubiere sido facturado en la proporción en que el mismo este vinculado a la exportación y no hubiese sido ya utilizado por el responsable.*

A los fines de determinar el monto del crédito fiscal computable contra operaciones de exportación, los exportadores deberán proceder como se indica a continuación:

- a) Determinarán el crédito fiscal computable contra sus operaciones gravadas y las no comprendidas en el objeto de este impuesto, siguiendo el procedimiento indicado en los párrafos séptimo, octavo y noveno del Artículo 8 de este reglamento;*
 - b) Una vez determinado el crédito fiscal computable contra operaciones gravadas su monto será distribuido proporcionalmente entre operaciones de exportación y operaciones gravadas en el mercado interno, en función de los montos de ventas netas. En ningún caso los montos de los créditos fiscales computables contra operaciones de exportación y operaciones del mercado interno, podrán superar el monto total del crédito computable contra operaciones gravadas (exportaciones y mercado interno).*
- 4) La presentación de la solicitud de devolución IVA por parte del exportador, determinara que el monto solicitada ya no podrá ser considerado como crédito fiscal IVA para su comprensión en sus ventas en el mercado interno.*
 - 5) En todos los casos, la Dirección General de Impuestos Internos mantiene el derecho, dentro del plazo de prescripción, de proceder a la verificación fiscal de las operaciones que dieron origen al reintegro, a fin de establecer la correcta determinación del monto de dicho crédito.*
 - 6) En el supuesto en que se hubiese obtenido reintegros de créditos por encima de lo que corresponde, de acuerdo con la correcta determinación resultante de la aplicación de las normas legales y reglamentarias pertinentes, los exportadores serán pasibles de las*

sanciones previstas por el Código Tributario por las infracciones, sean estos delitos o contravenciones.

7) En lo demás, se estará a lo dispuesto por el Decreto Supremo N° 23944 de 30 de enero de 1995”.

Ante esta constante cambio de la normativa tributaria, los art. 12 y 13 de la Ley 1489, fueron modificados por la Ley 1963 de 23 de marzo de 1999, de la siguiente forma:

“Artículo Primero.- Modificase el Artículo 12, de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993 en la forma que a continuación se indica:

*Debe decir: **ARTÍCULO 12.** 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”.*

“Artículo Segundo.- Modificase al Artículo 13 de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993, en la forma que a continuación se indica:

*Debe decir: **ARTÍCULO 13.** 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 Artículo 11 de la Ley N° 843”.*

Con las modificaciones señaladas, el legislador también consideró conveniente la reestructuración de la normativa reglamentaria en cuyo

efecto, el 23 de julio de 1999, mediante DS 25465 abroga al DS 23944 vigente hasta ese momento, para el caso específico del IVA, el art. 3 señala que: *“El crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, 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 843 (texto ordenado vigente) (...) La determinación 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 843 (texto ordenado vigente). Como los exportadores no generan, o generan parcialmente, débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare, en el período fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación”.*

Asimismo, el DS 25465 establece modificaciones al art. 11 del DS 21530, tal como se describe a continuación:

“Artículo 24.- (Disposición complementaria – modificación reglamento IVA). *Modificase los incisos 1, 3 y 7 del artículo 11 del decreto supremo 21530 (texto ordenado aprobado mediante Decreto Supremo 24049 de 29 de junio de 1995 en la forma que a continuación se indica:*

- 1) *Se considera realizada la exportación con la salida de los bienes del territorio aduanero nacional y la emisión de los documentos señalados en el Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones, establecido mediante decreto supremo.*

3) Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto al valor agregado contenido en los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras en 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.

A los fines de determinar el monto del crédito fiscal computable contra operaciones de exportación, los exportadores deberán proceder como se indica a continuación:

- a) Determinarán el crédito fiscal computable contra sus operaciones gravadas y las no comprendidas en el objeto de este impuesto, siguiendo el procedimiento indicado en los párrafos séptimo, octavo y noveno del artículo 8 de este reglamento.

- b) Una vez determinado el crédito fiscal computable contra operaciones gravadas, el monto correspondiente será acreditado inicialmente contra operaciones gravadas en mercado interno, el saldo resultante será devuelto a través de certificados de devolución de impuestos, conforme a lo establecido en el párrafo tercero del artículo 3 del Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones. En ningún caso los montos de los créditos fiscales computables contra operaciones de exportación y operaciones del mercado interno, podrá superar el monto total del crédito computable contra operaciones gravadas (exportaciones y mercado interno).

7) En lo demás, incluyendo la definición de "costo" a efectos del reintegro del crédito fiscal IVA, se estará a lo dispuesto en el Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones, establecido mediante decreto supremo"

Finalmente, con la promulgación de la Ley 2492, en 2 de agosto de 2003 y que entró en vigencia en 3 de noviembre de 2003, se prevé como un procedimiento especial a la devolución impositiva, situación que no contemplaba la Ley 1340.

La citada Ley 2492 en su art. 125 define a la devolución como *"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"*.

Asimismo, el art. 126 de la Ley 2492 establece su procedimiento, de acuerdo con lo siguiente: *"I. 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. II. La Administración Tributaria competente deberá revisar y evaluar los documentos pertinentes que sustentan la solicitud de devolución tributaria. Dicha revisión no es excluyente de las facultades que asisten a la Administración Tributaria para controlar, verificar, fiscalizar e investigar el comportamiento tributario del sujeto pasivo o tercero responsable, según*

las previsiones y plazos establecidos en el presente Código.III. La Administración Tributaria competente deberá previamente verificar si el solicitante tiene alguna deuda tributaria, en cuyo caso procederá a la compensación de oficio. De existir un saldo, la Administración Tributaria se pronunciará mediante resolución expresa devolviendo el saldo si éste fuera a favor del beneficiario”.

Además dado que una de las modalidades de devolución consiste en la recepción de los valores antes de la intervención verificadora de la Administración Tributaria, sujeta a la presentación de una garantía, el art. 127 de la Ley 2492, prevé que *“la misma podrá ser ejecutada sin mayor trámite a solo requerimiento de la Administración Tributaria, en la proporción de lo indebidamente devuelto, cuando ésta hubiera identificado el incumplimiento de las condiciones que justificaron la devolución, sin perjuicio de la impugnación que pudiera presentarse”.*

En esta misma modalidad, el art. 128 de la Ley 2492 dispone que *“cuando la Administración Tributaria hubiera 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 de 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 Código Tributario, sin perjuicio que la Administración Tributaria ejercite las actuaciones necesarias para el procesamiento por el ilícito correspondiente”*

En este sentido, luego de la exposición del marco legal aplicable a la devolución impositiva, se debe considerar que el espíritu de la misma ha sido siempre la aplicación del principio de neutralidad impositiva, sin embargo, se ha tenido diferentes percepciones respecto a la forma de determinación del crédito fiscal IVA que debe devolverse, ya que en un principio se consideró su efectiva incorporación a los costos directos del bien exportado, luego fue cambiado a los costos y gastos vinculados al producto exportado, para concluir en que el mismo debería efectuarse considerando la vinculación con la actividad exportadora y sobre la base de lo dispuesto en el art. 8 de la Ley 843.

7. MEDIDAS DE GESTIÓN PARA SOLUCIONAR EL PROBLEMA DETECTADO.

En principio cabe indicar que el presente Proyecto de Innovación Profesional surgió en primera instancia como un informe técnico jurídico y que cursa en el expediente del caso específico, conforme prevé el art. 211-III de la Ley 3092; en ese sentido, siendo que la institución tiene la misión de impartir justicia tributaria especializada, el citado informe fue elaborado por un equipo de trabajo conformado por un profesional técnico y un profesional jurídico, con la supervisión de los Secretarios Técnico y Jurídico, así como del Subdirector de Recursos Jerárquicos de la entidad.

También se debe precisar que el Proyecto de Innovación Profesional se inicia con la presentación de recurso jerárquico por parte de la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales que impugna la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0573/2010 de 27 de diciembre de 2010, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación

Tributaria La Paz, que luego de haber sido admitido formalmente según el art. 198-II de la Ley 3092, fue remitido a la Autoridad General de Impugnación Tributaria para su tramitación.

En la aplicación de las medidas de gestión, se identifican tres etapas: a) diagnóstico, en el que de forma sintética se recogen antecedentes, precedentes y datos relacionados al problema detectado; b) planificación, en el cual se establecen las pautas doctrinales, jurídicas y de hecho para llegar a la solución del problema, y c) ejecución, donde se exponen las medidas definitivas adoptadas para la fundamentación de la solución del problema y que surgen de la compulsión de los antecedentes de hecho y derecho.

Con las consideraciones señaladas se pasa a desarrollar el presente Proyecto de Innovación Profesional, que deja la etapa de evaluación para el punto pertinente de los resultados.

a) Diagnóstico.

En esta etapa se verifica que la GDLP al considerar que los argumentos expresados por la instancia de alzada en la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0573/2010 son contrarios a sus intereses, presentó ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz (ARIT La Paz) recurso jerárquico que fue admitido mediante Auto de 17 de enero de 2011 y remitido a la AGIT mediante nota ARITLP-DER-OF-00061/2011, de 21 de enero de 2011. En la misma fecha, se recibió el expediente ARIT-LPZ-0456/2010, emitiéndose el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 27 de enero de 2011, actuaciones que fueron notificadas a las partes el 2 de febrero de 2011.

Con esas actuaciones procedimentales, la Secretaría de Cámara de la AGIT conforme el art. 219, inc. c) de la Ley 3092 procede a la radicatoria del expediente AGIT/0055/2011//LPZ-0456/2010 correspondiente al caso analizado; que luego fue asignado al personal técnico por la Máxima Autoridad Ejecutiva en procura de la elaboración del Informe Técnico y posterior emisión de la resolución jerárquica.

Recibido el expediente y los antecedentes administrativos se procedió al estudio y resumen del recurso jerárquico, identificando claramente la razón de la impugnación, los agravios invocados y la petición del recurrente, con el fin de tomar las decisiones para la resolución del problema, en concordancia con la doctrina y la normativa tributaria que rige para la devolución impositiva.

En ese sentido, se verificó que la GDLP en su recurso jerárquico, respecto a la técnica de integración financiera y a la doctrina señalada por la ARIT para respaldar esta técnica, cuestiona su aplicación porque no existiría un precepto legal para que el estado boliviano aplique la citada técnica ya que no existe normativa que la defina; añade que los métodos y la doctrina no pueden ser considerados como fuentes del derecho, por lo que transcribe el art. 5 de la Ley 2492 (CTB). Expresa que la ARIT no podía fallar utilizando la técnica de integración financiera y tampoco afirmar que en la legislación, el IVA aplica dicha técnica ya que con esto realiza manifestaciones falsas y sin sustento legal. Aduce que la normativa del CEDEIM es clara, por lo que no se puede tomar de forma análoga o supletoriamente otras fuentes de derecho tributario, por lo que considera que en la depuración y observación de las facturas solicitadas para la

devolución del crédito fiscal en el período octubre de 2006 actuó correctamente.

Es así que de la lectura del recurso jerárquico se identifica que el tema versa sobre la inaplicabilidad de la técnica de integración financiera en la devolución impositiva del IVA porque según el criterio de la GDLP éste no constituye fuente de derecho y porque la normativa aplicable refiere a la devolución del crédito fiscal en la medida en que las compras han sido incorporados al producto exportado.

Identificado el tema en controversia, se procedió a la revisión de precedentes administrativos, pues como se dejó establecido en el planteamiento del problema, la AGIT, antes Superintendencia Tributaria General, desde la gestión 2004 ha emitido pronunciamiento definitivo respecto a la determinación del crédito fiscal relacionado a la devolución impositiva, no obstante su aplicación sólo fue cuestionada hasta el caso analizado reflejándose de esa manera el carácter innovador del presente Proyecto de Innovación Profesional.

En este sentido, de la consulta al Registro Público de la entidad que se encuentra en la sitio web <http://www.ait.gob.bo/busquedaresoluciones.aspx> se identificaron un total 129 resoluciones jerárquicas, emitidas desde la gestión 2004 que versan sobre la determinación del crédito fiscal IVA en los procedimientos de verificación aplicados por el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) en la modalidad CEDEIM (Anexo 3) que se resumen en el siguiente cuadro:

**CUADRO Nº 5
RESOLUCIONES JERARQUICAS EMITIDAS POR GESTION**

GESTIÓN	Nº DE RESOLUCIONES EMITIDAS	Nº DE RESOLUCIONES RELACIONADAS AL SIN	Nº DE RESOLUCIONES-CEDEIM	
			Absoluto	%
2004	77	43	10	23%
2005	245	159	25	16%
2006	413	277	36	13%
2007	746	531	12	2%
2008	567	427	8	2%
2009	466	286	14	5%
2010	483	101	24	24%
TOTALES	2997	1345	129	10%

Fuente: Elaboración propia.

A partir de la información consolidada en el cuadro precedente, se procedió a verificar el fundamento expuesto por la instancia jerárquica en cada una de sus resoluciones y que se refieren a la determinación del crédito fiscal IVA, evidenciándose que en las gestiones 2004 a 2010, sobre la base de la técnica de integración financiera o base financiera, el principio de neutralidad impositiva y el criterio de imposición país destino, en un total de 32 resoluciones se revocó el criterio de proporcionalidad e integración física aplicado por el SIN; asimismo, se identificó que en 39 resoluciones se analizó la vinculación de la compra con la actividad exportadora, la existencia del medio fehaciente de pago y el cumplimiento de las obligaciones formales en la emisión de las facturas de compra; finalmente, en 58 resoluciones se observaron aspectos relacionados al reproceso de la SDI, exportaciones a zona franca, devolución del ICE y GA, registro erróneo del crédito comprometido, prescripción y anulabilidad. Resumen que se expone en el siguiente cuadro:

CUADRO Nº 6
RESOLUCIONES JERARQUICAS - SIN SEGÚN EL TIPO DE FUNDAMENTACIÓN

GESTIÓN	Nº DE RESOLUCIONES-CEDEIM	INTEGRACIÓN FINANCIERA, NEUTRALIDAD		VINCULACIÓN, MEDIO FEHACIENTE DE PAGO Y OBLIGACIONES		OTROS ASPECTOS	
	Absoluto	Absoluto	%	Absoluto	%	Absoluto	%
2004	10	6	60%			4	40%
2005	25	9	36%	3	12%	13	52%
2006	36	4	11%	17	47%	15	42%
2007	12			6	50%	6	50%
2008	8	2	25%	3	38%	3	38%
2009	14	5	36%	3	21%	6	43%
2010	24	6	25%	7	29%	11	46%
TOTALES	129	32	25%	39	30%	58	45%

Fuente: Elaboración propia.

De igual manera, dado que el caso en análisis surge por un recurso jerárquico interpuesto por la GDLP, se procedió a identificar las resoluciones jerárquicas que aplican la técnica de integración financiera a base financiera, en las cuales dicha gerencia es la parte recurrente, obteniéndose los siguientes datos:

CUADRO Nº 7
RESOLUCIONES JERARQUICAS SEGÚN DEPENDENCIA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS

GESTIÓN	Nº DE RESOLUCIONES-CEDEIM (1)	GRACO LA PAZ	GRACO SANTA CRUZ	DISTRITAL LA PAZ	DISTRITAL EL ALTO	DISTRITAL ORURO	DISTRITAL SANTA CRUZ
2004	6	6					
2005	9	3	3				3
2006	4		3				1
2007							
2008	2		1	1			
2009	5			4	1		
2010	6			5		1	
TOTALES	32	9	7	10	1	1	4

Fuente: Elaboración propia.

(1) Considera a las resoluciones que contienen en su fundamento la técnica de la integración financiera, neutralidad impositiva y el criterio de imposición país destino.

De esa manera, tomando en cuenta los fundamentos expuestos en cada una de las resoluciones jerárquicas que constituyen la línea doctrinal que en los procesos de CEDEIM aplica la técnica de la integración financiera, para el caso en análisis se consideró suficiente considera el fundamento contenido en siete (7) resoluciones jerárquicas identificadas como: STG-RJ/0012/2004, de 10 de septiembre de 2004; STG-RJ/0052/2005, de 27 de mayo de 2005; STG-RJ/0048/2009, de 9 de febrero de 2009; AGIT-RJ/0166/2009, de 7 de mayo de 2009; AGIT-RJ/0185/2009, de 22 de mayo de 2009; AGIT-RJ/0383/2009, de 28 de octubre de 2009; AGIT-RJ/0116/2010, de 5 de abril de 2010, y AGIT-RJ/0117/2010, de 9 de abril de 2010.

Se observa que en cada una de las resoluciones citada precedentemente, la Autoridad de Impugnación Tributaria expresó opinión definitiva respecto a la aplicación de la técnica de integración financiera en la devolución impositiva sobre la base de lo establecido en los arts. 8 y 11 de la Ley 843, 8 y 11 del DS 21530, Ley 1489 modificada por Ley 1963 y 3 del DS 25465, además de la doctrina que describe la citada técnica, desvirtuándose el criterio de proporcionalidad e integración física que la GDLP aplicó en los procesos de verificación modalidad CEDEIM.

En estos antecedentes, el equipo de trabajo (abogado y técnico) ratifica que en la determinación del crédito fiscal IVA sujeto a devolución debe aplicarse la técnica de la integración financiera debido a que constituye parte del funcionamiento operativo del IVA y que de acuerdo con el art. 3 del DS 21530 debe aplicarse para los exportadores. Asimismo, toda vez que se verificó la existencia de precedentes administrativos se establece que los argumentos vertidos hasta ese momento debían ser expuestos con mayor claridad, análisis crítico y sustento fáctico y legal en correlación

con los agravios expresados por la parte recurrente, esto con el fin consolidar el precedente administrativo asumido en los fallos de la AGIT, siendo este el nuevo elemento, el máximo aporte del Proyecto de Innovación Profesional al estudio del Derecho Tributario Boliviano.

c) Fase de Planificación

En consideración de los antecedentes expuestos en la **fase de diagnóstico**, el resumen del recurso jerárquico y los precedentes administrativos, se tiene que si bien el uso de la técnica de integración financiera fue analizada en procesos anteriores, en el caso particular se identifica un nuevo elemento que se relaciona con la inaplicabilidad de la técnica de integración financiera por no constituir fuente de derecho de acuerdo con el art. 5 de la Ley 2492 (CTB), en este entendido, la preparación del Informe Técnico que se constituye en el presente Proyecto de Innovación tiene el objetivo de demostrar que la técnica de integración financiera forma parte del funcionamiento operativo que adopta el Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la Ley 843 y que por el principio de neutralidad impositiva corresponde que la misma técnica sea aplicada tanto para sujetos pasivos que realizan ventas en mercado interno como para los exportadores.

Para cumplir con ese objetivo, **se planificaron** actividades específicas, en coordinación con los Secretarios Técnico y Jurídico, además de los Profesionales Abogados y Técnicos asignados al caso; en el que se establecieron las siguientes tareas:

1. Exponer los aspectos conceptuales, teóricos y doctrinales que sustentan la aplicación de la técnica de la integración financiera o base financiera en el diseño estructural del IVA.
2. Presentar el ordenamiento jurídico que rigen al IVA y a la devolución impositiva en el sistema tributario boliviano.
3. Describir los procedimientos utilizados por la Administración Tributaria para establecer el crédito fiscal IVA válido para la devolución a través de CEDEIM utilizados en el proceso de verificación.
4. Revisar los antecedentes administrativos del Recurso Jerárquico, objeto de estudio, para mostrar los agravios que forman parte de la controversia expuestos por la Administración Tributaria.
5. Sintetizar la posición doctrinal y jurídica aplicable a la devolución impositiva que fundamente la decisión expuesta en la Resolución Jerárquica innovadora base de del nuevo precedente administrativo como solución a la controversia planteada por la Administración Tributaria.

Con la identificación de las tareas a realizarse en esta fase de planificación, los cuales constituyen los objetivos específicos del presente Proyecto de Innovación Profesional, se pasa a la fase de ejecución o elaboración del proyecto de la resolución innovadora.

b) Fase de Ejecución

En principio, para una mejor comprensión del caso en análisis se considera necesario presentar un resumen de los antecedentes del caso.

La GDLP del SIN mediante Orden de Verificación N° 0008OVE0205 inició proceso de verificación CEDEIM Posterior a Yumiko Suzuki Endo, respecto a la solicitud de devolución del IVA de los períodos octubre y noviembre de 2006, para tal efecto solicitó la documentación pertinente y el detalle de las facturas de compras e importaciones incorporadas en los costos de los productos exportados; por su parte, la contribuyente presentó la documentación detallada en Acta de Recepción

Posteriormente, la Administración Tributaria, emitió el Informe CITE: SIN/GDLP/DF/SVE-I/INF/5144/2009, en el cual señala que la contribuyente presentó el detalle de las facturas de compras y servicios que según su estimación contenida en los Forms. 210, Rubro C, inc. d) y e), las compras mixtas para octubre alcanzan a 93% para exportación y 7% a mercado interno; y para noviembre a 90% y 10%, respectivamente; , y como resultado de la revisión observó: facturas de servicios que registran otro nombre; otro NIT; otra dirección de domicilio; otro número de inmueble; DHL que no cuenta con respaldo de guía aérea; facturas sin NIT; facturas de servicio de telefonía celular; facturas de transporte con pago en destino collect; pólizas de importación de materia prima Nos. C-11484 y C-12047, por el saldo no incorporado en los productos exportados; las C-12410 y C-12549, porque la materia prima no fue utilizada en los productos exportados y facturas de consumo que no corresponden a la dirección declarada por la contribuyente.

Finalmente, la Administración Tributaria notificó a la contribuyente la Resolución Administrativa N° 216, que establece las obligaciones impositivas de la contribuyente en 47.199.- UFV equivalentes a Bs72.799.- por concepto de impuestos indebidamente devueltos a través de CEDEIM e intereses correspondientes al período fiscal octubre 2006. Acto que fue impugnado ante la ARIT La Paz, instancia que emitió la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0573/2010 que considerando la aplicación de la técnica de integración financiera que adopta la legislación nacional en el IVA concluyendo que el procedimiento aplicado por la GDLP en el cual se depura el crédito fiscal de las pólizas de importación cuya fecha de nacionalización es posterior a la exportación y compras que no fueron utilizadas en los productos exportados, no se ajusta al marco jurídico dispuesto para la devolución a través de CEDEIM por lo que resuelve revocar totalmente la Resolución Administrativa N° 216, de 6 de julio de 2010, en consecuencia, deja sin efecto el importe de Bs41.776.- más mantenimiento de valor e intereses por incorrecta depuración del crédito fiscal y Bs2.764.- establecido como IVA indebidamente devuelto por el período fiscal octubre 2006.

Ante dicha decisión la GDLP en su Recurso Jerárquico cuestiona sobre cual es el precepto legal para aplicar el técnica de integración financiera, cual la normativa que lo define y que si éste puede ser considerado como fuente de derecho de acuerdo con el art. 5 de la Ley 2492; añade que de acuerdo con los arts. 12 y 13 de la Ley 1963 que modifican los arts. 12 y 13 de la Ley 1489; 3; 24, incisos 1, 3 y 7 del DS 25465; 8 y 11 del DS 21530, la aplicación del citado método es indebida porque la normativa es precisa al señalar que la devolución se realiza en la medida que los productos o servicios son implementados en el producto exportado.

Refiere que para la devolución se debe considerar el num. 1 del art. 24 del DS 25465, en cuyos incisos a) y b) que determina el crédito fiscal computable contra operaciones gravadas, por el cual no se puede considerar los productos no exportados por no ser esa la finalidad u objeto de la creación de los CEDEIM. Finalmente, expresa que para la devolución impositiva no corresponde aplicar el técnica de integración financiera dado que este no es fuente de derecho y no existe vacíos legales respecto al tratamiento de CEDEIM, debiendo considerarse las notas fiscales que hubieran ingresado dentro de la exportación realizada, observándose en aplicación de los arts. 125 y 126 de la Ley 2492 (CTB) el crédito fiscal IVA, estableciéndose en una Resolución Administrativa el monto indebidamente devuelto conforme el art. 128 de la Ley 2492 (CTB).

En este contexto, con el fin de describir las medidas de gestión aplicadas para la resolución de la controversia en principio se deben exponer los aspectos teóricos y doctrinales que sustentan la aplicación de la técnica de la Integración financiera en el IVA; para lo cual de manera general se tiene que el IVA, es un impuesto que recae sobre el valor que agregan o añaden las unidades económicas a los bienes y servicios en cada una de las etapas del proceso de producción y distribución; no obstante, siendo un impuesto al consumo grava las transacciones de bienes muebles, las prestación de servicios y las importaciones definitivas.

En cuanto a su funcionamiento, la doctrina tributaria señala que para la determinación del IVA existen dos mecanismos distintos: el método de la adición y el de la sustracción, en el primero, el valor agregado sobre el cual debe aplicarse la alícuota, resulta de la sumatoria de las retribuciones a distintos factores que intervienen en el producción, tales como salarios, utilidades y todos aquellos que se hubieran incorporado en la etapa

anterior (alquileres e intereses) y el segundo método, propone que el valor agregado surgirá de la diferencia entre ingresos y egresos o por la deducción de los créditos fiscales a los débitos fiscales. Siendo el método de sustracción el que permite identificar de manera cierta el valor agregado con mayor exactitud.

Asimismo, el método de sustracción permite la aplicación de dos mecanismos de liquidación, el de base contra base o el de impuesto contra impuesto. En el método de base contra base, del total de ventas debe restarse el total de compras y a aplicarse a dicha diferencia la alícuota del gravamen; en tanto que el método de impuesto contra impuesto, consiste en detraer del total del impuesto o débito fiscal generado por los ingresos obtenidos, el total del crédito fiscal o impuesto facturado en las adquisiciones de bienes y contrataciones de servicios.

A mayor especificidad, el método de impuesto contra impuesto, admite dos técnicas de liquidación diferentes: la de integración física y la de integración financiera. De acuerdo con la primera, el crédito fiscal que debe deducirse del débito fiscal es aquel que corresponde a las compras que efectivamente fueron incorporadas en producción para cuyo efecto el sujeto pasivo debe contar con registros específicos a detalle de cada tipo de materia prima, insumo y otros gastos, los mismo que le permitan conocer con exactitud la composición de su producto y el origen de sus compras.

En contraposición de esa técnica se encuentra la de integración financiera o base financiera, que consiste en deducir del débito fiscal correspondiente a las operaciones que un sujeto realiza en un determinado período, el crédito fiscal por las adquisiciones que efectúa en

ese mismo lapso de tiempo sin importar si las mismas se venden o permanecen en inventario, es decir, que del débito fiscal se deduce el crédito fiscal por compras y contrataciones de servicios de ese mismo período

Ahora bien, de la revisión de la Ley 843, promulgada en 1986 y la compulsas de doctrina expuesta, se observa que en el caso boliviano el IVA en su funcionamiento operativo ha adoptado el método de sustracción, base financiera, impuesto contra impuesto e impuesto por dentro, siendo en la actualidad la alícuota nominal del 13% y la efectiva del 14.94% .

La afirmación anterior se sustenta jurídicamente, cuando el art. 7 de la Ley 843, establece que el débito fiscal surge de la aplicación de la alícuota sobre los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación imputables al período fiscal que se liquida; en tanto, que según el art. 8 del débito fiscal se debe restar el crédito fiscal que surge de aplicar la misma alícuota sobre el monto de compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente..

De lo señalado es evidente que implícitamente la normativa tributaria contiene las características técnicas señaladas para el funcionamiento operativo del IVA, ya que para su liquidación se aplica el método de sustracción cuando la normativa prevé que débito fiscal debe restarse el crédito fiscal, además se puede identificar que en dicha diferencia se aplica el mecanismo de impuesto contra impuesto, dado que según los

arts. 7 y 8 de la Ley 843, para la liquidación final, previamente deben determinarse el débito fiscal, como impuesto repercutido en las ventas y el crédito fiscal que representa el impuesto soportado en las compras; finalmente, cabe advertir que los citados arts. 7 y 8 de la Ley 843, refieren para la liquidación al total de ventas y al total de compras, sin discriminar o identificar, especialmente para las compras, sólo aquellos bienes y servicios que hubieran sido utilizados en la producción del período de la liquidación, situación que permite concluir que el IVA ha adoptado el técnica de integración financiera o base financiera.

Ahora bien, por razones de igualdad tributaria todos los sujetos pasivos del IVA, aquellos que sólo realizan operaciones en mercado interno y exportadores, deberían tener el mismo tratamiento en el procedimiento de la determinación del crédito fiscal; en este entendido, de acuerdo con la normativa expuesta un contribuyente que opera sólo en el mercado interno y no exporta, recupera el impuesto soportado en sus compras a través del mecanismo débito – crédito; y los exportadores, por el principio de neutralidad impositiva deben recuperar este crédito fiscal, a través de la devolución impositiva, pues lo contrario significaría la exportación del componente impositivo y la pérdida de competitividad en el mercado externo.

Con el fin de evitar esta discriminación, el legislador en el art. 11 de la Ley 843 (1986) determinó que las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal y además, el saldo de crédito fiscal que no pudiera ser compensado con operaciones gravadas debía ser reintegrado al exportador en forma automática e inmediata, a través de notas de crédito negociables; y en ese mismo sentido, el art. 11 del DS 21530 (1987) reglamentó el procedimiento que el exportador debía seguir para obtener

la devolución, salvando el derecho del sujeto activo para verificar la validez del crédito fiscal devuelto.

Sin embargo, de la lectura de la Ley 1489, que rige el tratamiento impositivo a las exportaciones, se verifica que en su art. 12, basado en el principio de neutralidad impositiva, estableció que la devolución de los impuestos internos al consumo y de los aranceles debía realizarse sobre los insumos y bienes incorporados en las mercancías de exportación, considerando la incidencia real de éstos en los costos de producción, y en su art. 13 en cuanto al IVA, señaló que debía realizarse sobre lo pagado e incorporado en el costo de las mercancías exportadas, en la forma y modalidades que serian reglamentadas conforme el último párrafo del art. 11 de la Ley 843.

Posteriormente, la Ley 1489 fue modificada por los arts. 1 y 2 de la Ley 1963, indicándose que: “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 que: “Con el objetivo de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora. 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”

En este marco normativo, se debe observar que la Ley 1489 introdujo un nuevo requisito para la determinación del crédito fiscal sujeto a la

devolución, referido a los costos incorporados a mercancía exportada, vale decir, que consideró que la liquidación del IVA debía realizarse aplicando la técnica de la integración física como la GDLP aplica en su procedimiento; no obstante, dicho criterio fue modificado y en concordancia con el art. 11 de la Ley 843 estableció que la devolución debía realizarse sobre los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora; asimismo, el DS 25465, en su art. 3 prevé que: “La determinación 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 (texto ordenado vigente). Como los exportadores no generan, o generan parcialmente, débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare en el período fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación”.

Ahora bien, del art. 3 del DS 25465 expuesto en el párrafo anterior, se tiene que la devolución de crédito fiscal de los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora debe realizarse conforme el art. 11 de la Ley 843, es decir que el crédito fiscal que se genera por compras en mercado interno e importaciones, sin discriminar si han sido incorporados en los bienes exportados, deben en principio ser acreditadas a las ventas que generan débito fiscal, es decir a las ventas de mercado interno y sólo el saldo a favor del exportador será reintegrado a éste hasta un 13 % del valor FOB; situación que demuestra que el técnica de integración financiera o base financiera explicado precedentemente, se encuentra inmerso en la legislación tributaria nacional, en el entendido de que tanto exportadores como los sujetos que sólo realizan ventas a mercado interno

tengan igual tratamiento en cuanto a la recuperación de sus créditos fiscales.

De igual manera, el citado art. 3 del DS 25465, refiere que la determinación del crédito fiscal para los exportadores debe realizarse de igual manera que para los sujetos pasivos que realizan operaciones en mercado interno conforme el art. 8 de la Ley 843, vale decir que independientemente de que la compra hubiera sido incorporada o no en el producto exportado, para la validez del crédito fiscal se debe observar su vinculación con la actividad gravada que en este caso, sólo para el cómputo del crédito fiscal, resulta ser la actividad exportadora; además, se prevé que el importe máximo de devolución alcanza al 13 % del valor FOB de las exportaciones, porque se entiende que el componente impositivo incorporado en las exportaciones debe ser igual a la alícuota del IVA como impuesto que debe ser devuelto ya que en el IVA rige el criterio de imposición país destino.

Por otra parte, la Administración Tributaria sustenta la aplicación del criterio de proporcionalidad en el art. 24 del DS 25465 que modifica el num. 3 del citado art. 11 del DS 21530 y los párrafos séptimo, octavo y noveno del art. 8 del DS 21530; de acuerdo a la normativa citada se tiene 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 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; y que para fines de determinar el monto del crédito fiscal computable contra operaciones de exportación, los exportadores: a) Determinarán el crédito

fiscal computable contra sus operaciones gravadas y las no comprendidas en el objeto de este impuesto, siguiendo el procedimiento indicado en los párrafos séptimo, octavo y noveno del art. 8 del DS 21530; y b) una vez determinado el crédito fiscal computable contra operaciones gravadas, el monto correspondiente será acreditado inicialmente contra operaciones gravadas en mercado interno, el saldo resultante será devuelto a través de CEDEIM conforme el párrafo tercero del art. 3 del DS 25465, asimismo en ningún caso los montos de los créditos fiscales computables contra operaciones de exportación y operaciones del mercado interno, podrá superar el monto total del crédito computable contra operaciones gravadas (exportaciones y mercado interno).

De lo anotado se advierte que la modificación contenida en el art. 24 del DS 25465 para el num. 3 del art. 11 del DS 21530, tiene como fin la reglamentación para la determinación del crédito fiscal para los exportadores, haciendo una distinción de operaciones gravadas y las no comprendidas en el objeto del impuesto, en cuyo caso remite el procedimiento a los párrafos séptimo, octavo y noveno del art. 8 del DS 21530, ya que sólo una vez determinado el crédito fiscal contra operaciones gravadas, primero debe acreditarse contra operaciones gravadas en mercado interno y el saldo devuelto a través de CEDEIM, no obstante para una comprensión cabal de la forma de determinación del crédito fiscal computable, de la lectura del citado del art. 8 del DS 21530 se establece que el procedimiento señalado es aplicable cuando existen operaciones gravadas por el IVA y operaciones no comprendidas en el objeto de dicho impuesto, situación que no se ajusta al presente caso, ya que como bien señala el párrafo décimo segundo del propio art. 8 del DS 21530, “para el cálculo de la proporción a que se refieren los párrafos

precedentes, las operaciones de exportación serán consideradas operaciones gravadas”.

En este sentido, el criterio de proporcionalidad argüido por la Administración Tributaria cuando en su recurso jerárquico transcribe los párrafos séptimo, octavo y noveno del art. 8 del DS 21530, no puede aplicarse al presente caso, por cuanto como bien señala el propio ente fiscal debe entenderse que las operaciones gravadas son las exportaciones realizadas, por lo que en tanto la normativa tributaria no disponga lo contrario, determinado el crédito fiscal computable por operaciones gravadas, en principio debe acreditarse ante las operaciones gravadas en mercado interno y el saldo devuelto a través de CEDEIM, tal como disponen los arts. 11 de la Ley 843, 11 del DS 21530 y 3 del DS 25465, afirmación que lleva a concluir que la técnica de integración financiera o base financiera está inmerso en la normativa que rige el IVA y la devolución impositiva.

Por otra parte, la Administración Tributaria observa que los productos según las pólizas de importación observadas nunca salieron del país y que la ARIT pretende se otorguen CEDEIM sobre productos que no fueron objeto de exportación, siendo que al venderse dichos productos en mercado interno se obtendría un doble beneficio; al respecto, debe entenderse que la devolución impositiva no significa un tratamiento preferencial al sector exportador, sino que como señala la propia Ley 1489 modificada por la Ley 1963, responde a una situación de neutralidad impositiva, por lo que no existe el señalado doble beneficio, ya que el crédito fiscal (incluido el incorporado sólo en la exportación) en principio debe ser computado con ventas de mercado interno, además la posición del SIN no toma en cuenta el ciclo productivo que tiene una empresa que

no sólo vende lo que produce en el período sino también las existencias de períodos anteriores, o que la empresa no pueda acumular materia prima u otros insumos, ya que en su criterio si estos fueron adquiridos con anterioridad o posterioridad a la exportación sólo podrían acreditarse contra ventas de mercado interno, situación que pone en desventaja a los sujetos pasivos que son exportadores puros que no podrían recuperar el crédito fiscal de sus compras a través de CEDEIM, vulnerándose el principio de neutralidad impositiva sobre el cual se fundamenta la devolución.

En contraposición, la técnica de integración financiera o base financiera permite conocer la incidencia del impuesto en el costo del producto exportado, es decir que el saldo del crédito fiscal calculado de acuerdo con el art. 11 de la Ley 843 y en el límite del 13% del valor FOB de la exportación refleja exactamente el componente impositivo que por el principio de neutralidad impositiva debe reconocerse a favor del exportador, con el fin de que el bien exportado sea competitivo en el mercado externo; consecuentemente, la aplicación del citado método no distorsionan ni modifica la finalidad u objeto del CEDEIM como entiende la Administración Tributaria.

Además, conforme el art. 126-III de la Ley 2492 (CTB), la Administración Tributaria es competente para revisar y evaluar los documentos pertinentes que sustentan la devolución impositiva, que no es excluyente del ejercicio de sus facultades señaladas en el art. 100 de la citada Ley 2492 (CTB) y de ese modo observar el crédito fiscal que no se ajustan a los arts. 8, 11 de la Ley 843, 8, 11 del DS 21530 y 3 del DS 25465 y en caso de determinar una devolución indebida emitir una Resolución Administrativa como acto administrativo que le permita

recuperar los montos devueltos indebidamente, tal como señala el art. 128 de la Ley 2492 (CTB), sin perjuicio de ejercitar las actuaciones necesarias para el procesamiento por el ilícito correspondiente.

Definida la posición teórica y normativa, que demuestra que la técnica de integración financiera forma parte del funcionamiento operativo del IVA establecido en la Ley 843, se procede a la compulsión de los antecedentes administrativos con el fin de describir los procedimientos utilizados por el SIN para establecer el importe indebidamente devuelto; en este contexto, se evidencia que la Administración Tributaria en el proceso de verificación iniciado contra Yumiko Suzuki Endo a través la Orden de Verificación - CEDEIM N° 0008OVE0205, elaboró el papel de trabajo *Determinación de Compras de respaldo a las Exportaciones* en el cual detalla el total de facturas que sustentan al crédito fiscal comprometido, considerando para tal efecto el 100% del importe de las facturas vinculadas directamente a las exportaciones de acuerdo con la casilla 404 del Form. 210 y el 93% del importe de las facturas consideradas como compras mixtas (casillas 433 y 459 del Form. 210), vale decir, que en principio la discriminación de compras para mercado externo e interno surge como exigencia del propio Form. 210 que el exportador debe presentar obligatoriamente de acuerdo con la RND 10-0007-06.

Luego de identificar la GDLP el crédito fiscal comprometido que debe revisar, sólo para el caso de la materia prima (costo directo) elaboró el papel de trabajo *Análisis de Materia Prima Insumida en las Exportaciones*, sobre la base de las facturas de exportación N^{os.} 85 al 98 y las DUE C 32424, C 32985, C 33176, C 34126, C 34429, C 35159, C 36105, C 36195, C 36540, C 37420, C 38848, C 39108, C 39678 y C 39830, procedimiento tal que le permitió identificar por período, factura de

exportación y DUE, la cantidad de kilogramos de materia prima (lana bayeta, algodón, lana teñida, lino) exactamente utilizada en los productos exportados en octubre y noviembre de 2006; información que fue consolidada en el papel de trabajo *Materias Primas Insumidas en las Exportaciones*, donde estableció que la materia prima exportada alcanza, para octubre: 1.266,60 Kg de lana; 31,50 Kg de bayeta; 14,20 Kg de algodón, y 37 Kg de lana teñida. Para noviembre: 496,30 Kg de lana;; 18,10 Kg de algodón, 37 Kg de lana teñida, y 3 Kg de lino.

Seguidamente considerando las DUI C-12047 y C-11484, que corresponden a la importación de lana, bayeta , algodón y lana teñida, en el papel de trabajo *Materias Primas Insumidas en las Exportaciones*, estableció la cantidad válida para devolución de 277,80 kg de lana para octubre de 2006 y 3,90 kg de algodón para noviembre de 2006, observando el saldo de 1.570,80 kg porque la lana utilizada en los productos exportados según facturas comerciales Nos. 85, 86 y 88 fue realizada en fecha posterior a la exportación; el algodón que corresponde a las facturas Nos. 85 y 86 fueron importadas tres días antes de la exportación; en tanto, que por la lana, la bayeta, el algodón, la lana teñida y el lino incorporados a los productos exportados según las facturas Nos. 94, 95, 96, 97, 98, 85, 86, 88 y 87, no se presentaron las facturas de compra, desconociendo el origen del producto.

Con la información obtenida respecto a la cantidad de materia prima válida para la devolución y el costo unitario calculado a partir de las DUI C-12047 y C-11484, en el papel de trabajo Relación Costo por Producto Exportado, estableció el costo de la materia prima utilizada y aplicando la alícuota correspondiente al IVA (13%) obtuvo el crédito fiscal para devolución CEDEIM, el mismo que alcanza a Bs4.863,85. -

Finalmente, en el papel de trabajo *Detalle de Pólizas de Importación de Materia Prima Observadas*, determinó que el crédito fiscal válido para devolución alcanza a Bs4.863,82 que surge de las DUI C-11484 y C-12047, respecto a las cuales identificó la materia prima efectivamente utilizada en la exportación; en tanto, que para las DUI C-12410 y C-12549, establece que al referirse a la compra de Hilado Alpaca AD/oveja/nylon en conos, estos no fueron utilizados para las exportaciones de octubre y noviembre de 2006, por lo que no corresponde su devolución, clasificándolos como sólo válido para mercado interno al igual que el saldo no utilizado de las DUI C-11484 y C-12047, crédito fiscal que alcanza a Bs41.612.

En resumen, de la descripción realizada se observa que la Administración Tributaria en su análisis identificó la materia prima efectivamente incorporada en los productos exportados, en función a la cantidad de materia prima que corresponde a los bienes exportados según las facturas comerciales y las DUE, lo que le llevó a considerar sólo el crédito fiscal parcial emergente de las DUI C-11484 y C-12047, en tanto que el saldo no utilizado y las DUI C-12410 y C-12549 fueron observadas como válidas sólo para mercado interno.

A partir de todo lo precedentemente expuesto, el Informe Técnico sintetiza la posición doctrinal y jurídica aplicable a la devolución impositiva y que se considera como base del nuevo precedente administrativo que soluciona la controversia planteada por la Administración Tributaria, concluyendo que el procedimiento aplicado y descrito precedentemente que no se adecua a lo establecido en los arts. 11 de la Ley 843 y 11 del DS 21530, ya que como se argumentó precedentemente el IVA en nuestro

sistema tributario supone la aplicación de la técnica de integración financiera o base financiera que implica que el exportador puede solicitar la devolución del crédito fiscal de las compras vinculadas con la actividad exportadora efectuadas en el período, aun cuando los bienes que originaron dicho crédito fiscal no hubieran sido efectivamente incorporados en los productos exportados en el período fiscal por el cual el exportador solicita devolución a través de CEDEIM; caso contrario, si en el afán de verificar crédito fiscal devuelto se emplea la técnica de integración física (como en el presente caso), se corre el riesgo de exigir al exportador la adopción de una técnica que no corresponde a la estructura técnico-formal del IVA y que por lo tanto no se encuentra contemplado en la norma y que vulneraría los principios de neutralidad impositiva, seguridad jurídica y legalidad.

Finalmente, en coordinación con los Secretarios Técnico y Jurídico, además de los profesionales asignados al caso se emite el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ 0177/2011, de 12 de marzo de 2011, que recomienda confirmar la decisión de alzada en cuanto a la aplicación de la técnica de integración financiera para la determinación del crédito fiscal válido para su devolución a través de CEDEIM; con este acto se procede a la elaboración del proyecto de Resolución Jerárquica que fue remitido a la Máxima Autoridad Ejecutiva de la AGIT, para su consideración. Con este trabajo se culmina la **fase de ejecución** y como producto de ello se tiene la emisión del Informe Técnico-jurídico

8. RESULTADOS

Los resultados del Proyecto de Innovación Profesional están directamente relacionados con la evaluación del producto alcanzado, a través de factores que permitan verificar objetivamente su impacto.

1. Aceptación del Informe Técnico por parte de la MAE.

Este primer resultado se verifica a partir de la presentación del Proyecto ante la Máxima Autoridad Ejecutiva (MAE) de la AGIT, quien en aplicación del art. 211-III de la Ley 3092 puede basar su resolución en el Informe Técnico presentado o apartarse fundadamente del mismo; en el presente caso, la emisión de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0177/2011, de 14 de marzo de 2011 permite evidenciar que luego de un análisis y evaluación de los fundamentos del caso en análisis, la doctrina y la normativa legal aplicable la opinión técnica expresada en el Informe Técnico AGIT-SDRJ 0177/2011 fue aceptada por la MAE quien fundamentó su decisión en los elementos de análisis expuestos en el citado informe técnico.

2. Notificación de la Resolución Jerárquica a las partes.

Conforme prevé el art. 205-I de la Ley 3092 la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0177/2011, fue notificada a las partes en 18 de marzo de 2011; en cuya consecuencia, la Administración Tributaria o el sujeto pasivo pudieron revisar los fundamentos de la citada Resolución para que tal como señala el art. 213 de la Ley 3092 solicitar la corrección de cualquier error material, la aclaración de algún concepto oscuro sin alterar lo sustancial o que se supla cualquier omisión en que se hubiera incurrido sobre alguna de las pretensiones deducidas o discutidas. Aspecto que de

la revisión de los registros de Secretaría de Cámara se evidencia que dicha situación no ocurrió, de lo que se colige que los aspectos analizados fueron expuestos con claridad sin existir aspectos oscuros sobre los cuales la Administración Tributaria o el sujeto pasivo pudieran pedir la complementación o enmienda.

3. Publicación de la Resolución Jerárquica en el Registro Público de la AIT.

Siendo que uno de los valores estratégicos de la Autoridad de Impugnación Tributaria es la transparencia, después de la emisión y notificación oficial de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0177/2011, de 14 de marzo de 2011, la misma fue publicada en su página web www.ait.gob.bo, en la parte que corresponde al Registro Público, en este sentido, la línea doctrinal que fundamenta su emisión puede ser consultada por todas las personas interesadas ya sea para su cita como precedente administrativo o para su estudio académico y doctrinal.

4. Consideración de la línea doctrinal por algunas Gerencias Distritales del Servicio de Impuestos Nacionales.

Para demostrar este resultado se procedió a la revisión de las resoluciones jerárquicas emitidas a partir de la gestión 2004, evidenciándose que la Administración Tributaria en las gerencias GRACO La Paz, GRACO, El Alto, La Paz y Santa Cruz aplicaba el criterio de proporcionalidad e integración física en los procesos de devolución impositiva; sin embargo, a partir del pronunciamiento expreso de la AGIT, la verificación del crédito fiscal aplicado por el SIN, a excepción de la Gerencia Distrital La Paz, dejó de considerar dichas formas y aplicó la validez del crédito fiscal a partir de la vinculación, el medio fehaciente de

pago y el cumplimiento de obligaciones formales en la emisión de las facturas conforme establecen los arts. 8 y 11 de la Ley 843.

Asimismo, a través de la aplicación de un cuestionario (Anexo 4) se recogió la percepción de 23 funcionarios de la Administración Tributaria respecto a la aplicación de la técnica de integración financiera en la devolución del IVA, cuya composición se muestra en el siguiente cuadro:

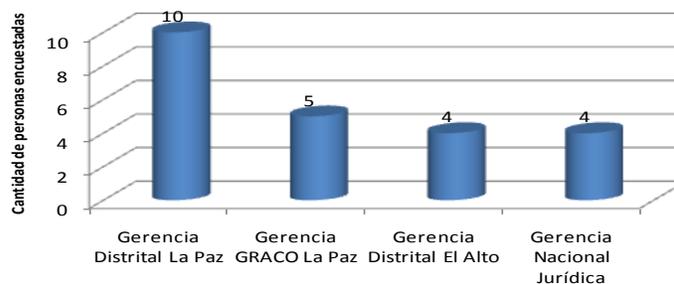
**CUADRO N° 8
CUESTIONARIOS APLICADOS SEGÚN DEPENDENCIA DEL SIN**

DEPENDENCIA	No. DE ENCUESTADOS	% DE PARTICIPACION
Gerencia Distrital La Paz	10	43%
Gerencia GRACO La Paz	5	22%
Gerencia Distrital El Alto	4	17%
Gerencia Nacional Jurídica	4	17%
TOTALES	23	100%

Fuente: Elaboración propia.

Del cuadro precedente, se observa que el 43% de los encuestados corresponde a la Gerencia Distrital La Paz; el 22% a la Gerencia GRACO La Paz, y el 17% a la Gerencia Distrital El Alto, además se vio conveniente aplicar el cuestionario a la Gerencia Nacional Jurídica que representa el 17%. La aplicación del cuestionario se refleja en el siguiente gráfico:

**GRÁFICO N° 1
CUESTIONARIOS APLICADOS**



Del análisis del propio cuestionario se tiene los siguientes resultados:

Pregunta 1.

Objetivo. Conocer el criterio aplicado en los procesos CEDEIM para determinar el crédito fiscal válido para la devolución.

Datos obtenidos.

CUADRO N° 9
CRITERIO DE VALIDACION DE LAS COMPRAS - CEDEIM POR GERENCIA

DIMENSION	GDLP	GGLP	GDEA	TOTALES
PROPORCIONALIDAD		1	1	2
INTEGRACION FISICA	10	2	2	14
INTEGRACION FINANCIERA		2	1	3
TOTALES	10	5	4	19

Fuente: Elaboración propia.

Conclusión.- El análisis de los datos obtenidos permite demostrar que no existe un criterio uniforme en el Servicio de Impuestos Nacionales para validar crédito fiscal en los procesos de devolución impositiva a través de CEDEIM, por lo que los exportadores son sometidos a procedimientos desiguales generándose inseguridad jurídica.

Pregunta 4.

Objetivo. Determinar el conocimiento de la técnica de integración financiera.

Datos obtenidos.

CUADRO N° 10
CONOCIMIENTO Y APLICACIÓN DE LA TECNICA DE INTEGRACION FINANCIERA

DIMENSION	APLICA	NO APLICA	TOTALES
CONOCE	6	9	15
NO CONOCE	0	8	8
TOTALES	6	17	23

Fuente: Elaboración propia.

Conclusión.- Aún cuando el 65% de los encuestados señala conocer la técnica de integración financiera sólo el 40% de los que conocen, la aplican en su trabajo; y de la correlación con los datos obtenidos en la pregunta 1, esta situación puede sustentarse en la falta de reglamentación clara y específica que establezca los lineamientos generales para la determinación del crédito fiscal válido para devolución.

5. Antecedentes de impugnación en la vía Contenciosa Administrativa.

En la revisión de la revisión de la línea doctrinal establecida por la AGIT, se verificó que la Resolución Jerárquica STG-RJ 0012/2004, fue la primera resolución emitida que sobre la base del criterio de imposición de país destino y el principio de neutralidad impositiva considera que no es correcto la discriminación de las compras según su destino, por lo que deja sin efecto la depuración basada en la proporcionalidad aplicada por la Administración Tributaria; decisión que fue confirmada por la Corte Suprema de Justicia mediante Auto Supremo No. 275/2009, de 20 de agosto de 2009, considerando correcta la valoración del art. 8 y 11 de la Ley 843; además de la Ley 1489 modificada por la Ley 1963 (Anexo 5)

También se evidencia que la Resolución Jerárquica STG-RJ 0056/2005, que es la primera que en su fundamentación contiene el sustento de la técnica de integración financiera, fue impugnada en la vía Contenciosa Administrativa por el SIN debido a que la instancia jerárquica –entre otros aspectos- estableció que el crédito fiscal debe computarse en el período en que se realizó la compra, independientemente de que la compra hubiera sido incorporado en el producto exportado. Por su parte, se tiene que dicha instancia emitió el Auto Supremo Exp. 205/2010, de 16 de junio de 2010, que sobre el tema específico expresa “...la compra de ácido

cítrico con anterioridad a la fecha de exportación fue justificada como servicio prestado por llenado de latas y provisión de materia prima (...) en consecuencia, se apreció como correcta la decisión pronunciada por el Superintendente Tributario General...” (Anexo 5).

6. Adopción de la línea doctrinal expuesta en la Resolución Jerárquica.

Desde el inicio del presente Proyecto de Innovación Profesional se dejó establecido que la Autoridad de Impugnación Tributaria desde la gestión 2004 aplica en la fundamentación de sus resoluciones la técnica de integración financiera cuando la causa tiene que ver con la devolución impositiva; sin embargo, la situación innovadora radica precisamente en sintetizar el precedente administrativo para que pueda considerarse como una línea doctrinal. Aspecto que puede considerarse cumplido cuando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0179/2011, de 14 de marzo de 2011 que versa sobre los mismos temas analizados y corresponde a la misma Gerencia Distrital La Paz contiene en su fundamentación los elementos señalado en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0177 /2011.

Lo señalado se puede evidenciar con la revisión del Registro Público en la página Web (<http://www.ait.gob.bo/admin/docres/AGIT-RJ-0179-2011.PDF>) de la Autoridad de Impugnación Tributaria que contiene la publicación de la Resolución Jerárquica para su consulta pública y se entiende que fue legalmente notificada a las partes.

En síntesis, por los resultados expuestos, desarrollados y verificados permiten afirmar que el Proyecto de Innovación Profesional cumple con los objetivos esperados respecto a la resolución de la controversia planteada y que tiene que ver con la demostración de que la técnica de integración financiera aplicado por la Autoridad de Impugnación Tributaria en la

determinación del crédito fiscal IVA válido para la devolución impositiva a través de CEDEIM forma parte del funcionamiento operativo del IVA que adopta la Ley 843.

9. CONCLUSIONES

De todo lo expuesto y realizado en el desarrollo del Proyecto de Innovación Profesional, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

- a) De la revisión de los conceptos generales, teorías y fundamentos doctrinales se tiene que la técnica de integración financiera o base financiera, constituye un aspecto técnico-formal para el funcionamiento operativo del IVA que surge como una propuesta de la teoría económica, que es adoptado por las legislaciones tributarias de varios países para la optimización de sus sistemas tributarios en cuanto a la recaudación de recursos y su control a través de su fácil administración; entonces, siendo que la norma que instrumentaliza un determinado impuesto debe ser clara y sencilla, sin detenerse a explicar aspectos técnicos que estructuran el impuesto sino que debe facilitar el cumplimiento cabal de las obligaciones que impone el Estado en su poder de imperio, es lógico que este aspecto técnico con el detalle contenido en la teoría económica no se encuentre expresamente señalado en la norma tributaria; sin embargo, dicha situación tampoco puede ser ignorada por la Administración Tributaria que está facultada para la verificación y control de la devolución impositiva.

- b) Del análisis de los arts. 7 y 8 de la Ley 843 se verifica que la Administración Tributaria no puede desconocer la estructura técnico-formal del IVA contenido en el sistema tributario boliviano, cuestionando la aplicación de la técnica de integración financiera o base financiera por no estar expresamente señalado en la Ley 843 o porque una técnica no constituye fuente de derecho, cuando el análisis de la Ley 843, demuestra que el IVA, contiene implícitamente la técnica cuestionada, por lo que su aplicación no puede tener carácter supletorio y menos aún la condición de fuente de derecho en los términos del art. 5 de la Ley 2492 (CTB).
- c) Las características del IVA son aplicables tanto a los sujetos pasivos que realizan ventas a mercado interno así como para los exportadores, por lo que debe entenderse que la cuestionada técnica de integración financiera o base financiera no es exclusivo para fines de devolución impositiva, sino es una característica técnico-formal del IVA adoptado por la legislación tributaria nacional.
- d) De acuerdo con el art. 3 del DS 25465 la devolución de crédito fiscal de los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora debe realizarse conforme el art. 11 de la Ley 843, es decir, independientemente, si éstos han sido incorporados en los bienes exportados ya que en principio ser acreditadas a las ventas que generan débito fiscal y sólo el saldo a favor puede reintegrarse a través de CEDEIM hasta el 13 % del valor FOB de la exportación.
- e) De la revisión del procedimiento aplicado por el SIN en el proceso de verificación y de la compulsa con el marco teórico y legal se verifica que

la proporcionalidad argüida por la Administración Tributaria no puede aplicarse al caso de devolución impositiva, por cuanto para efectos del cómputo del crédito fiscal las exportaciones se consideran como operaciones gravadas y en tanto la normativa tributaria no disponga lo contrario, el crédito fiscal computable por operaciones gravadas, en principio debe acreditarse ante las operaciones gravadas en mercado interno y el saldo devuelto a través de CEDEIM, tal como disponen los arts. 11 de la Ley 843, 11 del DS 21530 y 3 del DS 25465, afirmación que lleva a concluir que la técnica de integración financiera o base financiera está inmerso en la normativa que rige el IVA y la devolución impositiva.

- f) La aplicación de una Guía Técnica para verificación en la modalidad CEDEIM basada en el criterio de la proporcionalidad y la integración física pone al exportador en una situación de desventaja, inseguridad jurídica e indefensión frente a sus similares que sólo realizan operaciones en mercado interno; asimismo, la utilización de distintos tipos de declaraciones juradas, Form. 200 y 210, para un mismo impuesto (IVA) contribuye a la desigualdad a la que es sometido el exportador.

- g) Como producto de la aplicación de las Medidas de Gestión, se tiene la emisión del Informe Técnico, que de acuerdo con el art. 211-III de la Ley 3092 constituye el requisito previo a la emisión de la Resolución Jerárquica, el mismo que logra sintetizar de manera clara la nueva línea doctrinal aplicada por la AGIT en las controversias que se relacionan con el procedimiento de verificación CEDEIM.

h) Finalmente, los resultados expuesto permiten evidenciar que el Proyecto de Innovación Profesional cumplió con sus objetivos, pues en principio fue aceptado por la MAE para basar su decisión expresada en la Resolución Jerárquica; asimismo, al formar parte del Registro Público es de conocimiento general y puede utilizarse como precedente administrativos en casos análogos o para su estudio académico.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Benitez Rivas Alfredo. (2009). *Derecho Tributario*. Azul Editores, Bolivia.
- Centro de Interamericano de Administraciones Tributarias (2007). *Módulo I: Política y Técnica Tributaria*. (Material Diplomado en Tributación).
- Decreto Supremo 21530. Reglamento al Impuesto al Valor Agregado. (2005). Gaceta Oficial de Bolivia.
- Decreto Supremo 23574. (1993). Gaceta Oficial de Bolivia.
- Decreto Supremo 23899. (1994). Gaceta Oficial de Bolivia.
- Decreto Supremo 23944. (1995). Gaceta Oficial de Bolivia.
- Decreto Supremo 24049. Modifica el Reglamento al Impuesto al Valor Agregado. (1995). Gaceta Oficial de Bolivia.
- Decreto Supremo 25465. Reglamento a la Devolución de Impuestos a las Exportaciones. (1999). Gaceta Oficial de Bolivia.
- Decreto Supremo 27947. (2004). Gaceta Oficial de Bolivia.

- Decreto Supremo 29894. Estructura Organizativa del Órgano Ejecutivo del Estado Plurinacional. (2009). Gaceta Oficial de Bolivia
- Fenochietto, Ricardo. (2007). *El Impuesto al Valor Agregado*. Ed. La Ley, Argentina.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. (1987). *Derecho Financiero*, Ed. Depalma, Argentina.
- Jarach, Dino. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Ed. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, Argentina.
- Ley 843. Reforma Tributaria. (1986). Gaceta Oficial de Bolivia.
- Ley 1489. Desarrollo y Tratamiento impositivo de las exportaciones. (1993). Gaceta Oficial de Bolivia.
- Ley 1606. Modificaciones a la Ley 843. (1994). Gaceta Oficial de Bolivia.
- Ley 1963. Modificaciones a la Ley de Exportaciones. (1999). Gaceta Oficial de Bolivia.
- Ley 2492. Código Tributario Boliviano. (2003). Gaceta Oficial de Bolivia.
- Otalora Urquizo, Carlos. (2009). *Economía Fiscal*. Ed. Plural. La Paz, Bolivia.
- Valdez M. Jorge. (2007). Los tributos, su análisis, interpretación y registros contables. Ed. Producciones Graficas C&M SRL. La Paz, Bolivia.

ANEXO 1.

- **Certificación**
- **Informe técnico – jurídico AGIT-SDRJ-0177/2011**



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

CERTIFICADO

El suscrito Subdirector de Recursos Jerárquicos, en cuanto puede y el derecho le permite, Certifica que:

Revisado el Informe Técnico – Jurídico AGIT-SDRJ- 0177/2011, de 14 de marzo de 2011, se evidencia que el mismo cuenta con la participación de la Lic. Telma Susana Togo Coca en calidad de Profesional II del área técnica de la Subdirección de Recursos Jerárquicos, habiendo suscrito el citado informe como parte del equipo de trabajo.

Es cuanto se certifica para fines académicos de la interesada.

La Paz, 14 de septiembre de 2011



Abog. Juan Carlos Mendoza Lavandez
SUBDIRECTOR DE RECURSOS JERARQUICOS
Autoridad General de Impugnación Tributaria



LEGALIZADO

000075

setenta y cinco

AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

INFORME TÉCNICO – JURÍDICO AGIT-SDRJ-0177/2011

A: Lic. Juan Carlos Maita Michel
DIRECTOR EJECUTIVO GENERAL a.i.
AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

VIA: Dr. Juan Carlos Mendoza Lavandenz
SUBDIRECTOR DE RECURSOS JERÁRQUICOS

DE: Lic. Gualberto Trujillo Laguna
SECRETARIO TÉCNICO

Dra. Claudia Asturizaga Ríos
SECRETARIA JURÍDICA

REF: RECURSO JERÁRQUICO INTERPUESTO POR LA GERENCIA
DISTRITAL LA PAZ DEL SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES,
IMPUGNANDO LA RESOLUCIÓN ARIT-LPZ/RA 0573/2010, DE 27 DE
DICIEMBRE DE 2010, EMITIDA POR LA AUTORIDAD REGIONAL DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA LA PAZ, A INSTANCIAS DE YUMIKO
SUZUKI ENDO

EXPED.: AGIT/0055/2011//LPZ/0456/2010

FECHA: La Paz, 14 de marzo de 2011

I. ANTECEDENTES

El 14 de enero de 2011, la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Raúl Vicente Miranda Chávez mediante Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0437-10 de 31 de diciembre de 2010, (fs.86 del expediente), interpone Recurso Jerárquico (fs. 56-61 del expediente), impugnando la Resolución ARIT-LPZ/RA 0573/2010, de 27 de diciembre de 2010, del Recurso de Alzada, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, que resuelve revocar totalmente la Resolución Administrativa N° 216, de 6 de julio de 2010, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra Yumiko Suzuki Endo; consecuentemente, se deja sin efecto el importe de Bs41.776.- más mantenimiento de valor e intereses por incorrecta depuración del crédito fiscal y Bs2.764.- establecido como IVA indebidamente devuelto por el período fiscal octubre 2006, más mantenimiento de valor e intereses, deuda que fue extinguida por pago, de acuerdo a liquidación



AUTORIDAD DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

El Recurso Jerárquico fue admitido por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, mediante Auto de 17 de enero de 2011 (fs. 62 del expediente), notificado a las partes el 19 de enero de 2011 (fs. 63-64 del expediente), ninguna de las partes presentó prueba en calidad de reciente obtención.

Habiendo concluido el término para la presentación de alegatos el 22 de febrero de 2011, según decreto de 23 de febrero de 2011 (fs. 73 del expediente), se elaboró el presente informe técnico jurídico, previo análisis de los antecedentes del recurso y las normas legales aplicables al mismo.

II ARGUMENTOS DEL RECURSO JERÁRQUICO

II 1. FUNDAMENTOS DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

La Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada legalmente por Raúl Vicente Miranda Chávez, según Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0437-10, de 31 de diciembre de 2010 (fs. 55 del expediente), interpone Recurso Jerárquico (fs. 56-61 del expediente), impugnando la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0573/2010, de 27 de diciembre de 2010, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz. Presenta los siguientes argumentos:

Respecto al método de integración financiera y a la doctrina señalada por la ARIT en el segundo párrafo de la página 7 de su resolución, cuestiona que cual es el precepto legal que establece que el estado boliviano debe aplicar el método de integración financiera, que normativa lo define y que si los métodos pueden ser considerados como fuentes del derecho, asimismo, señala que la ARIT no indica quienes son los autores de la doctrina citada y que esta no es fuente de derecho, para lo cual transcribe el art. 5 de la Ley 2492 (CTB) y añade este precepto establece de manera clara las fuentes del derecho tributario en Bolivia y que dentro de estas no se encuentran los métodos, es decir que la ARIT no podía fallar utilizando el método de integración financiera y tampoco afirmar que en la legislación el IVA aplica dicho método ya que está realizando manifestaciones falsas y sin sustento legal.

Aduce que la normativa del CEDEIM es clara, por lo que no se puede tomar de forma análoga o supletoriamente otras fuentes de derecho tributario, siendo en el presente caso la Administración Tributaria actuó correctamente en la depuración y observación de las facturas solicitadas por la contribuyente para la devolución del crédito fiscal en el período octubre de 2006.



R-9



JULIANO

000070

setenta
→ seis

**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

Manifiesta que la incorrecta Resolución de Alzada en su página 8 ha elaborado un cuadro que contiene las facturas observadas por el SIN, en el que observa las facturas que a su juicio no deben ser depuradas, ya que serían válidas para la devolución impositiva, siendo las pólizas de importación que fueron observadas por el SIN y que según la ARIT no corresponde su depuración las siguientes: 1) Pólizas de Importación de materia prima Nos. C 11484 y C 12047, de las cuales sólo se consideró una parte para la devolución, siendo que el saldo no utilizado en los productos exportados de octubre y noviembre de 2006, fueron considerados válidos para mercado interno, asimismo se verificó que en algunos casos la importación llegó de forma posterior a las exportaciones; 2) Pólizas de Importación de materia prima Nos. C 12410 y C 12549 que no fueron utilizadas en los productos exportados de octubre y noviembre de 2006, considerándose sólo para mercado interno.

Aclara que considerando la indebida aplicación del método de integración financiera, la normativa de devolución impositiva es clara y precisa al señalar que la devolución de crédito fiscal mediante valores fiscales se la realizará en la medida que estas notas fiscales (productos o servicios) hayan sido implementados en el producto exportado; al respecto, menciona que la Ley 1963 modificó los arts. 12 y 13 de la Ley 1489, estableciendo la devolución de crédito fiscal IVA, en estricto cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, establecido en la Ley 843 y los arts. 12 y 13 de la Ley 1489 modificados, los que señalan que los exportadores recibirán la devolución de impuestos y aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora y que con el objetivo de evitar la expropiación (debió decir exportación) de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al IVA pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora.



Precisa que según el art. 3 del DS 25465, el crédito fiscal correspondiente a los costos y gastos por importaciones definitivas o compras en el mercado interno que se encuentren vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado de conformidad al art. 11 de la Ley 843, disposición referida a que la determinación del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo la misma normativa que rige para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la Ley 843, según el cual como los exportadores no generan o generan parcialmente débito fiscal. después de restar el crédito fiscal, el crédito excedente le será devuelto al



AUTORIDAD DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

exportador hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación.

Refiere también que el art. 24 del DS 25465 citado, modifica los incs. 1, 3 y 7, del art. 11 del DS 21530, referidos a que se considera realizada la exportación con la salida de los bienes del territorio nacional, y que los exportadores podrán computar contra el impuesto adeudado por sus operaciones gravadas, el IVA contenido en los costos y gastos por concepto de operaciones definitivas o compras en mercado interno que se les hubiese facturado y no hubieren sido ya utilizadas por el responsable; además, que con el fin de determinar el crédito fiscal computable contra operaciones de exportación, los exportadores deberán determinar el crédito fiscal computable contra sus operaciones gravadas y las no comprendidas en el objeto de este impuesto siguiendo el procedimiento indicado en los párrafos séptimo, octavo y noveno del art. 8 del Decreto citado.

Añade que una vez determinado el crédito fiscal computable contra operaciones gravadas, el monto correspondiente será inicialmente acreditado inicialmente contra operaciones gravadas en mercado interno, el saldo resultante será devuelto a través de certificados de devolución de impuestos, conforme a lo establecido en el párrafo tercero del art. 3 del Reglamento; añade, que en ningún caso los montos de los créditos fiscales computables contra operaciones de exportación y operaciones de mercado interno, podrá superar el monto total del crédito computable contra operaciones gravadas (exportaciones y mercado interno).



8-9

Sostiene que los párrafos séptimo, octavo y noveno del art. 8 del DS 21530, establecen que cuando las compras de bienes y servicios, importaciones definitivas y alquiler de muebles e inmuebles que den lugar al crédito fiscal sean destinadas indistintamente tanto a operaciones gravadas como a operaciones no comprendidas en el objeto del IVA, en los casos en que exista incorporación de bienes y servicios que se integren a bienes o servicios resultantes, el crédito fiscal contenido en las respectivas notas fiscales correspondientes a esos bienes o servicios incorporados, será apropiado en forma directa a las operaciones gravadas y a las operaciones que no son objeto del IVA, según corresponda. Continúa en relación al párrafo noveno indicando que en la medida en que la apropiación directa no fuera posible, la apropiación del crédito fiscal procederá en la



000077
AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

proporción que corresponde atribuir a las operaciones gravadas y a las que no son objeto de este impuesto, a cuyo fin se tomará como base para dicha proporción el monto neto de ventas del período fiscal mensual que se liquida.

Argumenta que la Administración Tributaria ha observado las pólizas de importación C 11484, C 12047, C 12410 y C 12549, pero según la ARIT éstas deben ser consideradas para crédito fiscal conforme el método de integración financiera, pretendiendo que los productos (lanas, hilo, alpaca, nylon etc.), que no fueron integrados al producto exportado y no salieron de territorio nacional, de igual manera deben ser considerados para devolución de crédito fiscal, cuando los arts. 12 y 13 de la Ley 1489, modificados por la Ley 1963, son claros al establecer que el motivo por el cual se otorgan los CEDEIM, es la depuración del crédito fiscal IVA, para que los comerciantes eviten la exportación de componentes impositivos para garantizar su competitividad, pero para que esto ocurra, necesariamente debe estar compuesto con facturas relativas a la exportación realizada y dentro del período en que se produjo la exportación; añade, que según el art. 14 de la Ley 1489, el art. 3 y 24 del DS 25465 señalan que en el caso de CEDEIM los exportadores computarán contra el IVA los costos y gastos por concepto de importación definitivas.

Aclara que se entiende por costos a la materia prima que integra el producto exportado (lanas, hilos, alpaca, nylon, etc.), y que los gastos son todos los servicios (luz, agua, almacenaje, etc.), que fueron necesarios para la exportación, para lo cual refiere a varios autores y menciona definiciones como del costo, costo total, costos fijos, costos variables, materia prima, mano de obra directa, costos indirectos de fabricación, costo directo, costo primo, entre otros; para concluir indicando, que la Ley señala los costos directamente incurridos en la producción del producto exportado cuya devolución fue solicitada, no así de costos que corresponden a otros productos que en muchos casos no fueron exportados cuando solicitó la devolución del CEDEIM; y que cuando se refiere a los gastos, éstos deben corresponder a la fecha de exportación.

Refiere también que el num. 1 del art. 24 del DS 25465, establece de forma clara que se considera realizada la exportación con la salida de los bienes del territorio, empero, los productos según las pólizas de importación nunca salieron del país; en todo caso lo que la ARIT pretende, es que se otorguen CEDEIM sobre productos que no fueron objeto de



exportación, de manera que el contribuyente venda dichos productos en mercado interno beneficiándose con valores fiscales, obteniendo un doble beneficio sobre un mismo producto; añade que los incisos a) y b) de la norma citada, señala: Determinarán el crédito fiscal computable contra operaciones gravadas, entendiéndose por operaciones gravadas a las exportaciones realizadas, es decir los productos que hayan sido fruto de exportación, pero no se pueden considerar los productos no exportados dado que esa no es la finalidad u objeto de la creación de los CEDEIM.

Expresa que para la devolución impositiva no corresponde aplicar el método de integración financiera dado que estos no son fuentes de derecho y no existe vacíos en nuestra normativa respecto al tratamiento de CEDEIM, debiendo considerarse las notas fiscales que hubieran ingresado dentro de la exportación realizada, por consiguiente la Administración Tributaria observó el crédito fiscal IVA en aplicación del art. 125 de la Ley 2492 (CTB), según el cual en la devolución impositiva se restituyen impuestos efectivamente pagados a determinados sujetos pasivos que cumplan las condiciones establecidas en la Ley, además, según el art. 126-II de la citada Ley, la Administración Tributaria deberá revisar y evaluar los documentos que respaldan la devolución impositiva; por otra parte el art. 128 de la referida Ley establece que cuando la Administración Tributaria hubiera 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.

Por otra parte, considera que la ARIT confunde los términos de depuración de facturas con observación, ya que las pólizas de importación Nos. C 11484, C 12024, C 12410 y C 12549 no fueron depuradas, lo que se hizo es observarlas ya que no son válidas para la devolución de crédito fiscal IVA mediante CEDEIM, en cambio son válidas para restitución en el mercado interno; sin embargo, la Resolución de Alzada manifiesta repetidas veces que habrían sido depuradas, lo cual no es cierto. Finalmente, por todo lo mencionado, solicita se revoque totalmente la Resolución de Alzada y por consiguiente declare válida y subsistente la Resolución Administrativa N° 216.

II. 2 FUNDAMENTOS DE LA RESOLUCION IMPUGNADA

La Resolución ARIT-LPZ/RA 0573/2010, de 27 de diciembre de 2010, del Recurso de Alzada, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz (fs. 46-52 del expediente), resuelve revocar totalmente la Resolución Administrativa



REGISTRADO 000078 7 oct
AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

N° 216, de 6 de julio de 2010, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra Yumiko Suzuki Endo; consecuentemente, se deja sin efecto el importe de Bs41.776.- más mantenimiento de valor e intereses por incorrecta depuración del crédito fiscal y Bs2.764.- establecido como IVA indebidamente devuelto por el período fiscal octubre 2006, más mantenimiento de valor e intereses, deuda que fue extinguida por pago, de acuerdo a liquidación; con los siguientes fundamentos:

Cita los arts. 125, 126 y 128 de la Ley 2492 (CTB), 1 y 2 de la Ley 1963, que modifican los arts. 12 y 13 de la Ley 1489, y 3 del DS 25465, y refiere que la Administración Tributaria en el Informe SIN/GDLP/DF/SVE-I/INF-5144/09, numeral 6.4 respecto a las facturas de compras y servicios solicitadas para su devolución de acuerdo a estimación realizada en los Forms. 210 – IVA, rubro C, incisos d) y e) para el periodo octubre alcanzan a un 93% de compras mixtas para exportación y un 7% de compras mixtas para mercado interno; y para el período noviembre de acuerdo a distribución de compras mixtas alcanzan a un 90% para exportación y un 10% para mercado interno. La distribución se efectúa debido a que la contribuyente efectúa ventas de prendas de vestir de lana de oveja, lana de alpaca y algodón, en el mercado interno y externo.

Señala que se observaron facturas de servicios con distinto nombre, NIT y dirección, sin guías aéreas, sin NIT, de servicios de telefonía celular cuyo activo no está dentro los activos de la empresa, facturas de transporte aéreo en destino collet, pólizas de importación de la cuales sólo se consideró parte para la devolución de crédito fiscal, ya que éstos insumos no fueron utilizados en los productos exportados, por lo que el saldo se considera válido para mercado interno y facturas de consumo que no corresponden a la dirección de la contribuyente.



Indica que nuestra legislación para el IVA aplica el método de integración financiera y de apropiación indirecta y no así el método de integración física. La doctrina conceptualiza a la integración financiera como la posibilidad de deducir del debito fiscal las operaciones que un sujeto realiza en un determinado periodo, el crédito fiscal por las compras que efectúa, independientemente si las mismas se vendieron o permanecen en inventario. Con relación a la apropiación indirecta, son aquellos que pueden asignarse a un determinado bien o servicio, a través de algún mecanismo indirecto, es decir, son gastos que se asignan a un centro de costos y a través de estos a los bienes y servicios que se producen.



4 9

Con el fin de revisar el procedimiento aplicado por la Administración Tributaria detalla las facturas observadas en octubre 2006, y precisa que de acuerdo al acto impugnado el reparo por el periodo fiscal octubre 2006 asciende a Bs44.540.- sin embargo, en los papeles de trabajo sólo se detalla las facturas por un importe de Bs44.375,54 existiendo una diferencia de Bs164,46 sin sustento, que dejó sin efecto, por cuanto no especifica el origen o el objeto del reparo. Asimismo, aduce que en el cuadro expuesto se reflejan las facturas depuradas por la Administración Tributaria por Bs44.375,54.- importe del cual se constató que el contribuyente realizó un pago a cuenta de Bs6.363.- el 28 de enero de 2010, que convertido a valor presente asciende a 3.214.- UFV, pago efectuado en reconocimiento de las observaciones en el Form. 1000, N° de Orden 2031938059, por compras o gastos señalando que están relacionados a la actividad exportadora, pero no cumplen aspectos formales establecidos en la RA 05-0043-99.

Añade que en el detalle de facturas depuradas existen pólizas de importación con nacionalización posterior a la fecha de exportación y compras que no fueron insumidas en los productos exportados; procedimiento que no se ajusta al marco jurídico y procedimental citado, ya que las condiciones para la devolución del crédito fiscal mediante CEDEIM son: que las facturas de compras sean originales, que correspondan al período fiscal y estén vinculadas con la actividad exportadora; evidenciándose que no existe disposición legal alguna que sustente la posición del SIN, respecto a la obligación de identificar la materia prima efectivamente utilizada en los productos exportados, además de acuerdo con el art. 11 de la Ley 843 y DS 21530, la identificación de los insumos y gastos incorporados en los productos exportados no es relevante para efectos de la devolución del IVA. Consecuentemente, en razón a que las pólizas de importación y facturas detalladas en el cuadro precedente cumplen con los arts. 8 y 11 de la Ley 843, el crédito fiscal que generan es válido a efectos de la devolución de impuestos, dejando sin efecto el reparo de Bs41.612.-



En relación al crédito fiscal que se mantiene observado, proviene de facturas con distinto NIT del exportador, que no tienen vinculación con la actividad exportadora, son gastos personales por servicios de comunicación, cuyos celulares no están activados en los registros de la empresa, respecto a las cuales el contribuyente realizó su pago en el entendido que incumplen requisitos formales.



Por otra parte en relación al mantenimiento de valor de los CEDEIM recibidos durante el periodo fiscal señala que la RND 10-00021-05 de 3 de agosto de 2005 tiene por objeto





COMPLETADO

000079

setena y uncol

AUTORIDAD DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

reglamentar el procedimiento para la restitución del crédito fiscal comprometido por los exportadores incluido el mantenimiento de valor que corresponda, cuando éste no fue objeto de devolución impositiva total o parcial, a través de CEDEIM. Asimismo, establece el procedimiento de restitución del mantenimiento de valor generado desde el periodo en que se comprometió el crédito fiscal hasta el momento en que se efectivizó la devolución impositiva mediante CEDEIM.

Aclara que la presentación de una declaración jurada con un monto de crédito fiscal comprometido, implica que éste crédito fiscal ya no puede utilizarse para su compensación con ventas en el mercado interno u otras solicitudes de devolución impositiva a través de CEDEIM, conforme el art. 2 de la RND 10-00021-05; observa de los papeles de trabajo que sustentan la devolución indebida que el mantenimiento de valor de lo indebidamente devuelto, no fue objeto de reparo, como argumenta el recurrente; sin embargo, arguye que éste debe calcularse en cumplimiento del art. 8 de la RND 10-0021-05, desde el último día hábil del periodo en el que fue comprometido, hasta el último día hábil del periodo anterior a la entrega de los títulos valores CEDEIM en los casos de Restitución Automática.

En resumen, concluye que corresponde declarar como crédito indebidamente devuelto el monto de Bs2.764.- correspondiente a facturas que no cumplen los requisitos establecidos para la devolución impositiva, en aplicación de los arts. 11 de la Ley 843, Ley 1963 y 3 del DS 25465, quedando sin efecto la depuración del crédito fiscal por el importe de Bs41.776.- de los cuales corresponde Bs41.612.- por contravención al principio de legalidad establecido en el art. 6 de la Ley 2492 y Bs164.- (Bs44.540 – Bs44.376) por no tener respaldo o una explicación que demuestre su origen o procedencia de dicho importe observado.



Asimismo, manifiesta que el importe establecido como indebidamente devuelto es de Bs2.764.- de los cuales el contribuyente canceló 3.214.- UFV calculado a valor presente, importe que supera el reparo, ya que pagó el 13% del 100% de las facturas depuradas, que el crédito fiscal que fue depurado alcanza al 93% de las compras mixtas; además efectuó el pago del crédito fiscal de facturas que no fueron consideradas en los papeles de trabajo. Consecuentemente, corresponde revocar totalmente la deuda tributaria del IVA establecida en la Resolución Administrativa N° 216 de 6 de julio de 2010, conforme la siguiente liquidación:



e 9



AUTORIDAD DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

LIQUIDACION DE LA DEUDA

Periodo	Importe Indebidamente Devuelto (Bs) (a)	Crédito Fiscal revocado según el Recurso de Alzada (Bs) (b)	Importe Indebidamente Devuelto (Bs) c=(a-b)	UFV's al 18/12/07, fecha de entrega CEDEIM	Importe Indebidamente devuelto en UFV's (d)
oct-06	44.540	41.776	2.764	1,28331	2.154

Periodo	Importe Indebidamente devuelto en UFV's (d)	Mantenimiento de valor del credito restituido automáticamente en UFV's e)	TOTAL indebidamente devuelto en UFV's f) = (d + e)	Pagos a cuenta en UFV's a Valor Presente g)	Tributo Omitido pendiente de pago UFV's h) = (f-g)
oct-06	2.153	168	2.321	3.214	-893

CALCULO DEL MANTENIMIENTO DE VALOR DEL CREDITO FISCAL RESTITUIDO AUTOMATICAMENTE

Periodo	UFV's al 31/10/06 fecha del último día hábil del periodo en que fue comprometido	UFV's al 30/11/2007 último día hábil del periodo anterior a la fecha de entrega CEDEIM	Importe Indebidamente Devuelto (Bs) c=(a-b)	Mantenimiento de valor en Bs	Mantenimiento de valor en UFV's
oct-06	1,18448	1,27647	2.764	215	168

IV. EVALUACION Y ANALISIS.

IV. 1. ANTECEDENTES DE HECHO

El 24 de septiembre de 2009, la Administración Tributaria, notificó personalmente a Yumiko Suzuki Endo con la Orden de Verificación - CEDEIM N° 0008OVE0205, para la verificación del IVA por los periodos octubre y noviembre de 2006 en la modalidad Verificación Posterior CEDEIM; asimismo, notificó el Requerimiento N° 0105047, por el cual solicita la presentación de las Declaraciones Juradas del IVA e IUE; Libros de Ventas y Compras; Notas Fiscales de respaldo al Débito y Crédito Fiscal; Extractos Bancarios; Planillas de Sueldos, Planilla Tributaria y Cotizaciones Sociales; Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo; Estados Financieros y Dictamen de Auditoria de la Gestión 2006; Plan Código de Cuentas; Libros de Contabilidad (Diario, Mayor); Kardex, Inventarios y otros detallados en Solicitud de Información Complementaria entre los que

10 de 43



9



REGALIZADO

000080

**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

requiere el detalle de facturas compras e importaciones incorporados en los costos de los productos exportados; documentación de respaldo de las compras incluidas en la solicitud de los periodos a verificar y medios fehacientes de pago; documentación de respaldo por los ingresos percibidos por las exportaciones y ventas, estructura de costos, documentos de propiedad de activos fijos y detalle del proceso productivo (4 y 6-7 de antecedentes administrativos c.1).

El 29 de septiembre de 2009, Eduardo Del Castillo apoderado de Yumiko Suzuki Endo presenta documentación detallada en Acta de Recepción; asimismo, en nota CITE: DY-052/2009, expone aclaraciones, respecto a que los comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Libros Diario y Mayor, Kardex e Inventarios se encuentran en poder del fiscalizador Rodolfo Catunta; asimismo, señala que adjunta facturas emitidas por el Banco BISA SA por las transferencias abonadas por clientes del exterior, que las solicitudes de CEDEIM se realizan mes por mes y que la documentación de respaldo se realiza según el Form. 210; que en la gestión, no se realizaron adquisiciones de inmuebles y/o vehículos; que las exportaciones se realizan vía aérea y que en los periodos no existen resoluciones de rectificatorias (fs. 16-19 de antecedentes administrativos c.1).

El 17 de diciembre de 2009, Yumiko Suzuki Endo mediante nota CITE: DY-072/2009 solicita fotocopias y/o copias simples de los papeles de trabajo que detallan las facturas observadas en la fiscalización 008OVE0205 de los periodos octubre y noviembre de 2006 (fs. 466 de antecedentes administrativos c.3).

El 31 de diciembre de 2009, la Administración Tributaria, emitió el Informe CITE: SIN/GDLP/DF/SVE-I/INF/5144/2009, en el cual como resultado señala que la contribuyente presentó el detalle de las facturas de compras y servicios que según su estimación contenida en los Forms. 210, Rubro C, inc. d) y e), las compras mixtas para octubre alcanzan a 93% para exportación y 7% a mercado interno; y para noviembre a 90% y 10%, respectivamente, procediendo a revisar las mismas con el fin de determinar el monto exacto que corresponde sea devuelto, en cuyo resultado observó: facturas de servicios que registran otro nombre; otro NIT; otra dirección de domicilio; otro número de inmueble; DHL que no cuenta con respaldo de guía aérea; facturas sin NIT; facturas de servicio de telefonía celular, debido a que el aparato celular no se encuentra en activos fijos ni expuesto en los Estados Financieros; facturas de transporte con pago en destino collect; pólizas de importación de materia prima Nos. C-11484 y C-12047, por el saldo no incorporado en los productos exportados; las C-12410 y C-12549, porque la materia prima



✓ f



AUTORIDAD DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

no fue utilizada en los productos exportados y facturas de consumo que no corresponden a la dirección declarada por la contribuyente.

Continua que la determinación de la Devolución Indevida de CEDEIM por el IVA de cada período fue calculada por diferencia entre la solicitud menos la devolución respaldada, tanto por costos incorporados en las prendas de vestir exportadas y por los gastos vinculados a la actividad exportadora. Prosigue el informe que la contribuyente también solicitó y recibió devolución por Gravamen Arancelario (GA), y de la revisión de los coeficientes estableció que no surgen observaciones empero, verificó que en algunas facturas comerciales de exportación incorporó el costo del flete de transporte aéreo, lo que le llevó a solicitar un GA sobre un valor FOB sobredimensionado, determinando una devolución en demasía de Bs656,88; finalmente, por la verificación realizada determinó que existe un monto indebidamente solicitado y recibido de Bs45.352.- y un IVA debidamente respaldado, válido para CEDEIM de Bs18.898.- (fs. 448-460 de antecedentes administrativos c. 3).

El 8 de abril de 2010, Yumiko Suzuki Endo mediante nota CITE: DY-036/2010 remite las Boletas de Pago, Form. 1000 con Nos. de Orden 2031938059 y 2031938073, con importes cancelados de Bs6.363.- para el período octubre 2006 y Bs5.579.- para noviembre 2006, argumentando reconocimiento y buena fe de las facturas incorrectamente beneficiadas con devolución CEDEIM (fs. 598-600 de antecedentes administrativos c.3).

El 14 de septiembre de 2010, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Yumiko Suzuki Endo, con la Resolución Administrativa N° 216, de 6 de julio de 2010, que establece las obligaciones impositivas de la contribuyente en 47.199.- UFV equivalentes a Bs72.799.- por concepto de impuestos indebidamente devueltos a través de CEDEIM e intereses correspondientes al período fiscal octubre 2006 e instruye el inicio del procedimiento sancionador por la conducta observada durante la etapa de la fiscalización, al existir indicios de que su conducta se adecua a las previsiones de los arts. 165 de la Ley 2492 (CTB), concordante con el art. 42 del DS 27310, como omisión de pago, y sancionando la misma con el 100% del monto del tributo omitido expresado en UFV, suma que de comprobarse la omisión de pago ascendería a 38.215.- UFV del que deberá descontarse 3.249 UFV (fs. 608-621 de antecedentes administrativos c. 4).



2



IV. 2. ANTECEDENTES DE DERECHO.

Ley 843, o de Reforma Tributaria (TO).

Art. 7. A los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación a que hacen referencia los Artículos 5° y 6°, imputables al período fiscal que se liquida, se aplicará la alícuota establecida en el Artículo 15°.

Art. 8. Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restaran:

a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el artículo 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.

Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o 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.

Art. 9. 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 del valor, podrá ser compensado con el Impuesto al Valor Agregado a favor del fisco, correspondiente a periodos fiscales posteriores.

Art. 11. Las exportaciones quedan liberadas del debito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por su 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 consideraran como sujetas a gravamen.

En el caso del crédito fiscal imputable contra operaciones de exportación no pudiera ser compensado con operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo a favor



φ 8



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 este Título I.

Ley 2492, Código Tributario Boliviano (CTB).

Art. 5. (Fuente, Prelación Normativa y Derecho Supletorio).

I. Con carácter limitativo, son fuente del Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa:

1. La Constitución Política del Estado.
2. Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo.
3. El presente Código Tributario.
4. Las Leyes
5. Los Decretos Supremos.
6. Resoluciones Supremas.
7. Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en este Código.

También constituyen fuente del Derecho Tributario las Ordenanzas Municipales de tasas y patentes, aprobadas por el Honorable Senado Nacional, en el ámbito de su jurisdicción y competencia.

II. Tendrán carácter supletorio a este Código, cuando exista vacío en el mismo, los principios generales del Derecho Tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular.

Art. 47. (Componentes de la Deuda Tributaria). Deuda Tributaria (DT) es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, esta constituida por el Tributo Omitido (TO), las Multas (M) cuando correspondan, expresadas en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV's) y los intereses (r).

También se consideran como Tributo Omitido (TO), los montos indebidamente devueltos por la Administración Tributaria expresados en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV).



EGALIZADO

000082 ^{sesenta y dos}

**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

[Handwritten signature]

Art. 100. (Ejercicio de la Facultad). La Administración Tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, ...

Art. 126. (Procedimiento).

III. La Administración Tributaria competente deberá previamente verificar si el solicitante tiene alguna deuda tributaria, en cuyo caso procederá a la compensación de oficio. De existir un saldo, la Administración Tributaria se pronunciará mediante resolución expresa devolviendo el saldo si éste fuera a favor del beneficiario.

Art. 128. (Restitución de lo Indevidamente Devuelto). Cuando la Administración Tributaria hubiera 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 de 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.

Ley 1489, de Exportaciones. Desarrollo y tratamiento impositivo.

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, basados en el principio de neutralidad impositiva.



Art. 13. 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.



[Handwritten signature]

Ley 1963, de Modificaciones a la Ley de Exportaciones.

Art. 1. Modificase el artículo 12, de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993 en la forma que a continuación se indica:

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.

Art. 2. Modificase el artículo 13 de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993, en la forma que a continuación se indica:

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.

Ley 3092, Título V del Código Tributario Boliviano (CTB).

Art. 211. (Contenido de las Resoluciones).

I. Las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del Superintendente Tributario que la dicta y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas.

DS 21530, Reglamentario al Impuesto al Valor Agregado (RIVA).

Art. 8. El crédito fiscal computable a que se refiere el artículo 8 inciso a) de la ley 843 es aquel originado en las compras, adquisiciones contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen vinculadas con la actividad sujeta al tributo.

Cuando las compras de bienes y/o servicios importaciones definitivas y alquiler de muebles e inmuebles que den lugar al crédito fiscal sean destinadas indistintamente tanto a operaciones gravadas por el Impuesto al Valor Agregado como a operaciones no comprendidas en el objeto de dicho Impuesto, se procederá de la siguiente forma:

1. En los casos en que exista incorporación de bienes o servicios que se integren a bienes o servicios resultantes, el crédito fiscal contenido en las respectivas facturas notas fiscales o documentos equivalentes correspondientes a esos bienes o servicios incorporados será apropiado en forma directa a las operaciones gravadas y a las operaciones que no son objeto de este impuesto, según corresponda; y



2





EGALIZADO

000083

7 fol

**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

[Handwritten signature]
AUTORIDAD DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

2. En la medida en que la apropiación directa a que se refiere el numeral anterior no fuera posible, la apropiación del crédito fiscal procederá en la proporción que corresponda atribuir a las operaciones gravadas y a las que no son objeto de este impuesto; a cuyo fin se tomará como base para dicha proporción el monto neto de ventas del período fiscal mensual que se liquida.

Las apropiaciones proporcionales de créditos fiscales efectuadas en cada período mensual, serán consideradas provisorias y serán ajustadas en declaración jurada adicional del IVA al cierre de la gestión fiscal determinada a los efectos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, teniendo en cuenta para tal efecto los montos netos de ventas de las operaciones gravadas y de las operaciones no comprendidas en el objeto de este impuesto, realizadas durante el transcurso de la gestión fiscal. Esta declaración jurada adicional del IVA se presentará junto a la declaración jurada del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, no pudiendo ser rectificadas posteriormente.

La apropiación de créditos fiscales atribuible en forma directa y/o proporcional a operaciones gravadas y operaciones no comprendidas en el objeto de este impuesto, en la determinación correspondiente al último mes de la gestión fiscal indicada en el párrafo precedente, será considerada como definitiva y no podrá ser objeto de rectificación en las declaraciones correspondientes a períodos fiscales futuros. De tal modo, el crédito fiscal atribuible en dicha determinación definitiva a operaciones no comprendidas en el objeto de este impuesto, no podrá ser computado en ningún momento contra débitos fiscales originados en operaciones gravadas.



Art. 11. A los fines previstos en el artículo 11 de la Ley 843 se deberá proceder como se establece en los párrafos siguientes:



3) Se considera realizada la exportación con la salida de los bienes del país, la emisión de la póliza de exportación, el conocimiento de embarque u otro documento que acredite este hecho.



DS 25465, Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones.

Art. 3. (Impuesto al Valor Agregado). El crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado



interno, 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 (texto ordenado vigente).

Art. 5. (Gravamen Arancelario Consolidado).- El GAC, a ser devuelto por operaciones de exportación, se establecerá en base a los aranceles pagados directamente por el exportador o por terceros en la importación de los bienes y servicios incorporados en el costo del producto exportado, incluidas las mermas técnicas y deducidos los desperdicios con valor comercial.

Para los fines del presente capítulo, se entiende por componentes del costo del producto exportado, las materias primas, insumos directos e indirectos, servicios y depreciaciones correspondientes a activos fijos. Los aranceles pagados por la importación de vehículos que no estén tipificados como bienes de capital en el Arancel Aduanero de Importaciones, no son objeto de ninguna devolución.

Asimismo, se entiende por subpartida arancelaria, la nomenclatura de los productos establecida en las estadísticas oficiales a nivel de diez (10) dígitos del Sistema Armonizado del Arancel Aduanero de Importaciones de la Comunidad Andina (NANDINA).

La devolución del GAC procederá de acuerdo a los procedimientos automático y determinativo, establecidos en el presente capítulo.



Art. 24. (Disposición Complementaria – Modificación Reglamento IVA).

Modifícase los incisos 1, 3 y 7 del artículo 11 del decreto supremo 21530:



1) Se considera realizada la exportación con la salida de los bienes del territorio aduanero nacional y la emisión de los documentos señalados en el Reglamento para la Devolución de Impuestos a la Exportación, establecido mediante decreto supremo.



3) Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto al valor agregado contenido en los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras en 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 ya utilizado por el responsable.





EGALIZADO

000084 > cuatro

AUTORIDAD DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

DS 23944, Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo.

Art. 6. El Impuesto al Valor Agregado (IVA) a ser reintegrado por operaciones de exportación contenido en las compras que forman parte del costo de los bienes y servicios exportados, incluyendo el IVA correspondiente a bienes de capital, se determinará de conformidad a lo establecido en el artículo 13 de la Ley N° 1489.

La determinación 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.

Como los exportadores no generan (o generan parcialmente) débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultase en el período fiscal respectivo será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación.

IV.4. Fundamentación técnico-jurídica.

De la revisión de los antecedentes de hecho y derecho, en el presente caso se evidencia lo siguiente:

IV.3.1. El método de integración financiera en el IVA.

La Gerencia Distrital La Paz del SIN, ahora recurrente, respecto al método de integración financiera y a la doctrina señalada por la ARIT en el segundo párrafo de la página 7 de su resolución, observa que no se citan a los autores de la doctrina expuesta y cuestiona sobre cual es el precepto legal para aplicar el método de integración financiera, cual la normativa que lo define y que si éste puede ser considerado como fuentes del derecho de acuerdo con el art. 5 de la Ley 2492 (CTB); aduce que la normativa del CEDEIM es clara, por lo que no se puede tomar de forma análoga o supletoriamente otras fuentes de derecho tributario.

Manifiesta que la incorrecta Resolución de Alzada en su página 8 ha elaborado un cuadro que contiene las facturas que serían válidas para la devolución impositiva, tales como: 1) las Pólizas de Importación de materia prima Nos. C-11484 y C-12047 de las cuales sólo se consideró una parte para la devolución porque el saldo no fue utilizado en los productos exportados que es considerado válido para mercado interno, o porque la importación llegó de forma posterior a las exportaciones; 2) Pólizas de Importación de





AUTORIDAD DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

materia prima Nos. C 12410 y C 12549 que no fueron utilizadas en los productos exportados, considerándose sólo para mercado interno.

Arguye que en consideración de la indebida aplicación del método de integración financiera, la normativa de devolución impositiva es clara y precisa al señalar que la devolución de crédito fiscal mediante valores fiscales se la realizará en la medida que las notas fiscales (productos o servicios) hayan sido implementados en el producto exportado, para lo cual transcribe los arts. 12 y 13 de Ley 1963 que modifican los arts. 12 y 13 de la Ley 1489, que establecen la devolución de crédito fiscal IVA para cumplir con el principio de neutralidad impositiva establecido en la Ley 843; asimismo, cita los arts. 3; 24, incisos 1, 3 y 7 del DS 25465; 8 y 11 del DS 21530.

Refiere también que el num. 1 del art. 24 del DS 25465, establece de forma clara que se considera realizada la exportación con la salida de los bienes del territorio, empero, los productos según las pólizas de importación observada nunca salieron del país; por lo que la ARIT pretende es que se otorguen CEDEIM sobre productos que no fueron objeto de exportación, de manera que el contribuyente venda dichos productos en mercado interno beneficiándose con valores fiscales, obteniendo un doble beneficio sobre un mismo producto; añade que los incisos a) y b) de la norma citada, señala: Determinarán el crédito fiscal computable contra operaciones gravadas, entendiéndose por operaciones gravadas a las exportaciones realizadas, no siendo posible considerar los productos no exportados por no ser esa la finalidad u objeto de la creación de los CEDEIM.

Expresa que para la devolución impositiva no corresponde aplicar el método de integración financiera dado que estos no son fuentes de derecho y no existe vacíos en nuestra normativa respecto al tratamiento de CEDEIM, debiendo considerarse las notas fiscales que hubieran ingresado dentro de la exportación realizada, observándose en aplicación de los arts. 125 y 126 de la Ley 2492 (CTB) el crédito fiscal IVA, estableciéndose en una Resolución Administrativa el monto indebidamente devuelto conforme el art. 128 de la Ley 2492 (CTB).

Al respecto, de manera general se puede indicar que el Impuesto al Valor Agregado (IVA), es un impuesto al consumo que grava las transacciones de bienes muebles, las prestación de servicios y las importaciones definitivas, su nombre técnico es plurifásico no acumulativo porque permite eliminar el efecto cascada del impuesto a las ventas brutas y de los impuestos a las transacciones, constituyéndose en una pieza importante en la



estructura tributaria de la mayoría de los países latinoamericanos. En cuanto a su funcionamiento, Ricardo Fenochietto, señala que para el IVA existen dos mecanismos distintos para su determinación: el método de la adición y el de la sustracción, el primero que consiste en sumar en cada etapa del ciclo productivo el valor agregado representado por la retribución a los distintos factores que intervienen en el mismo, tales como salarios, utilidades y todos aquellos que se hubieran incorporado en la etapa anterior, aplicando sobre este producto la alícuota correspondiente; y el segundo método, que propone liquidar el impuesto por diferencia entre ingresos y egresos o por la deducción de los créditos fiscales a los débitos fiscales, siendo la ventaja de este último método, que permite conocer la incidencia del impuesto en el costo del producto exportado.

Asimismo, continúa el citado tratadista señalando que el método de sustracción permite la aplicación de dos mecanismos de liquidación, el de base contra base o el de impuesto contra impuesto. En el método de base contra base, del total de ventas debe restarse el total de compras y a aplicarse a dicha diferencia la alícuota del gravamen; en tanto que el método de impuesto contra impuesto, consiste en detraer del total del impuesto o débito fiscal generado por los ingresos obtenidos, el total del crédito fiscal o impuesto facturado en las adquisiciones de bienes y contrataciones de servicios.

A mayor especificidad, Ricardo Fenochietto, señala que el método de impuesto contra impuesto, admite dos técnicas de liquidación diferentes: *la de integración física y la de integración financiera*. De acuerdo con el primero de estos mecanismos, los créditos a sustraer de los débitos fiscales son aquellos que corresponden a los insumos y gastos de fabricación incorporados al bien que se vende al servicio que se presta. Esto implica llevar un mecanismo de registración de identificación específica, de forma tal que pueda conocerse con exactitud, por ejemplo, con cada materia prima adquirida y con cada metro de gas insumido, que bien se fabricó. Sin lugar a duda, la aplicación es este mecanismo complicaría cualquier tipo de actividad económica en forma significativa, de manera tal que lo torna prácticamente inaplicable. Estas dificultades no sólo se producirían en el sector privado, sin también en los organismos de la administración tributaria encargados del control de las obligaciones fiscales.



Refiere también que debido a las dificultades que el mecanismo de integración física presenta, la mayoría de las legislaciones ha adoptado la técnica **de integración financiera**, que consiste en deducir del débito fiscal correspondiente a las operaciones que un sujeto realiza en un determinado período, el crédito fiscal por las adquisiciones

Q

Q



AUTORIDAD DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

que efectúa en ese mismo lapso de tiempo sin importar si las mismas se venden o permanecen en inventario. O sea, se deduce del débito fiscal correspondiente a los ingresos de un período, el crédito fiscal por compras y contrataciones de servicios de ese mismo período (FENOCHIETTO, Ricardo. El Impuesto al Valor Agregado. Págs. 47-53).

Concordante con ello, Carlos Otálora Urquiza en su libro Economía Fiscal, señala que el IVA recae sobre el valor que agregan o añaden las unidades económicas a los bienes y servicios en cada una de las etapas del proceso de producción y distribución; añade, que para su cálculo presenta dos métodos: el de adición y el de sustracción, asimismo indica que el método de sustracción presenta dos modalidades denominadas sobre base real (forma pura) y sobre base financiera, estableciendo que el primero genera problemas administrativos y de control, por otra parte, no es de aplicación fácil debido a que el valor imponible se calcula restando de la producción de un año los gastos efectuados en el mismo período y no se toma en cuenta si la producción fue vendida en su totalidad o está en existencias (inventarios), por lo que considera que un sistema más viable para el cálculo del valor agregado es el de sustracción base financiera que consiste en la deducción de las ventas facturadas menos las compras facturadas, sin toma en cuenta si las ventas provienen de la producción anual o de la disminución de inventarios.

Continúa que en el caso boliviano, en la Reforma Tributaria efectuada el año 1986, se ha adoptado el método de sustracción, **base financiera**, impuesto contra impuesto e impuesto por dentro, siendo en la actualidad la alícuota nominal del 13% y la efectiva del 14.94% (OTALORA, Carlos. Economía Fiscal. Pág. 150-153).



En este amplio marco teórico, cabe indicar que el método de integración financiera o base financiera, constituye un aspecto técnico-formal para el funcionamiento operativo del IVA que surge como una propuesta de la teoría económica, que es adoptado por las legislaciones tributarias de varios países para la optimización de sus sistemas tributarios en cuanto a la recaudación de recursos y su control a través de su fácil administración; entonces, siendo que la norma que instrumentaliza un determinado impuesto debe ser clara y sencilla, sin detenerse a explicar aspectos técnicos que estructuran el impuesto sino que debe facilitar el cumplimiento cabal de las obligaciones que impone el Estado en su poder de imperio, es lógico que este aspecto técnico con el detalle contenido en la teoría económica no se encuentre expresamente señalado en la norma tributaria; sin embargo, dicha situación tampoco puede ser ignorada por la Administración Tributaria que está facultada para la verificación y control de este impuesto.

29



Ahora bien, de la lectura de la Ley 843 se conoce que de acuerdo con el art. 7, el débito fiscal surge de la aplicación de la alícuota sobre los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación imputables al período fiscal que se liquida, en tanto que el art. 8 refiere que del débito fiscal se debe restar el crédito fiscal que surge de aplicar la misma alícuota sobre el monto de compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente; asimismo, el art. 9 de la citada Ley 843, indica que si la diferencia entre el débito y el crédito fiscal resulta un saldo a favor del fisco, su importe será ingresado en la forma y plazos determinados, pero si por el contrario, existe una diferencia a favor del contribuyente, este saldo más el mantenimiento de valor puede ser compensado con el IVA de períodos posteriores.

De lo señalado es evidente que implícitamente la normativa tributaria contiene las características técnicas señaladas precedentemente, es decir que para el cálculo del IVA se aplica el **método de sustracción** cuando la normativa prevé que del total de ingresos (ventas) se debe restar el total de gastos (compras), además se puede identificar que en dicha diferencia se aplica el mecanismo de **impuesto contra impuesto**, dado que según los arts. 7 y 8 de la Ley 843, para la liquidación final, previamente deben determinarse el débito fiscal que surge de las ventas y el crédito fiscal que emerge de las compras; finalmente, cabe advertir que los citados arts. 7 y 8 de la Ley 843, refieren para la liquidación al total de ventas y al total de compras, sin discriminar o identificar, especialmente para las compras, sólo aquellos bienes y servicios que hubieran sido utilizados en el período de la liquidación, situación que permite concluir que el IVA ha adoptado el **método de integración financiera o base financiera**.



En ese entendido, se hace evidente que la Administración Tributaria no puede desconocer la estructura técnico-formal del IVA contenido en el sistema tributario boliviano, cuestionando la aplicación del método de integración financiera o base financiera por no estar expresamente señalado en la Ley 843 o porque un método no constituye fuente de derecho, cuando de los argumentos señalados demuestran que la Ley 843, en lo que refiere al IVA, contiene implícitamente el método cuestionado, por lo que su aplicación no puede tener carácter supletorio y menos aún la condición de fuente de derecho en los términos del art. 5 de la Ley 2492 (CTB), consecuentemente contrariamente a lo señalado por el SIN, son sus argumentos los que carecen de sustento legal.

Asimismo, se debe precisar que las características del IVA hasta aquí expuestas son aplicables tanto a los sujetos pasivos que realizan ventas a mercado interno así como para los exportadores, por lo que debe entenderse que el cuestionado método de integración financiera o base financiera no es exclusivo para fines de devolución impositiva, sino si bien resulta redundante, es una característica técnico-formal del IVA adoptado por la legislación tributaria nacional.

Ahora bien, siendo que en el presente caso la impugnación se encuentra relacionada con la Resolución Administrativa N° 216, que determina un importe indebidamente devuelto a través de CEDEIM, corresponde que esta instancia jerárquica en consideración de los agravios expresados por la Administración Tributaria ingrese en el análisis del método de integración financiera o base financiera y la normativa que rige la devolución impositiva.

Al respecto, se debe señalar que por razones de neutralidad impositiva, el exportador debería tener un tratamiento similar al que se le otorga a un contribuyente que opera en el mercado interno y no exporta, vale decir, que en la devolución de impuestos no se debería discriminar entre los que comercializan en el mercado interno y los exportadores, ya que los primeros recuperan su crédito fiscal a través del mecanismo débito – crédito fiscal, en tanto que a los exportadores se les devuelve el crédito fiscal acumulado en etapas anteriores, lo que implica también que el bien exportado sea competitivo en el mercado externo.

Con esas consideraciones, la Ley 1489, que rige el tratamiento impositivo de las exportaciones en principio en su art. 12 señalaba que *“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, basados en el principio de neutralidad impositiva”*; en cuanto al IVA, el art. 13 señalaba lo siguiente: *“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 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 843”* (las negrillas son nuestras).



29





000087
AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

Sin embargo, la normativa señalada fue modificada por los arts. 1 y 2 de la Ley 1963, indicándose que: *"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 que: *"Con el objetivo de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora. 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"* (las negrillas son nuestras).

En este marco normativo, se debe observar que en principio el propio tratamiento impositivo para las exportaciones establecía la devolución del IVA incorporado en los costos de la mercancía exportada, tal como aún aplica la Administración Tributaria; no obstante, dicho criterio al haber sido modificado amplió su alcance a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, asimismo, dado que en ambos se dispone que la reglamentación de la forma y las modalidades de devolución serán establecidas acuerdo o sobre la base del segundo párrafo del art. 11 de la Ley 843; en el caso de la Ley 1489 se emitió el DS 23944, que en su art. 6 prevé que el IVA a ser reintegrado por operaciones de exportación contenido en las compras que forman parte del costo de los bienes y servicios exportados, se determinará de conformidad a lo establecido en el artículo 13 de la Ley N° 1489.



Sin embargo, el citado Decreto Supremo fue abrogado por el DS 25465, que en su art. 3 señala que: *"El crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, 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 "* y dispone que: *"La determinación 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 (texto ordenado vigente). Como los exportadores no generan, o generan parcialmente, débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare en el período fiscal respectivo, será devuelto*



9

hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación¹⁰.

Ahora bien, del art. 3 del DS 25465 expuesto en el párrafo anterior, se tiene que la devolución de crédito fiscal de los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora debe realizarse conforme el art. 11 de la Ley 843, es decir que el crédito fiscal que se genera por compras en mercado interno e importaciones, sin discriminar si han sido incorporados en los bienes exportados, deben en principio ser acreditadas a las ventas que generan débito fiscal, es decir a las ventas de mercado interno y sólo el saldo a favor del exportador será reintegrado a éste; situación que una vez más demuestra que el método de integración financiera o base financiera explicado precedentemente, se encuentra inmerso en la legislación tributaria nacional, en el entendido de que tanto exportadores como los sujetos que sólo realizan ventas a mercado interno tengan igual tratamiento en cuanto a la recuperación de sus créditos fiscales.

Asimismo, el citado art. 3 del DS 25465, refiere que la determinación del crédito fiscal para los exportadores debe realizarse de igual manera que para los sujetos pasivos que realizan operaciones en mercado interno conforme el art. 8 de la Ley 843, vale decir que independientemente de que la compra hubiera sido incorporada o no en el producto exportado, para la validez del crédito fiscal se debe observar su vinculación con la actividad gravada que en este caso, sólo para el cómputo del crédito fiscal, resulta ser la actividad exportadora; además, se prevé que el importe máximo de devolución alcanza al 13 % del valor FOB de las exportaciones, porque se entiende que el componente impositivo incorporado en las exportaciones debe ser igual a la alícuota del IVA como impuesto que debe ser devuelto ya que en el IVA rige el criterio de imposición país destino.



Por otra parte, tal como transcribe la Administración Tributaria en su recurso jerárquico, el art. 24 del DS 25465 que modifica el num. 3 del citado art. 11 del DS 21530, expresa 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 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; y que para fines de determinar el monto del crédito fiscal computable contra operaciones de exportación, los exportadores: a) Determinarán el crédito fiscal



↙





000088 *aduna y ocho*
AUTORIDAD DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

computable contra sus operaciones gravadas y las no comprendidas en el objeto de este impuesto, siguiendo el procedimiento indicado en los párrafos séptimo, octavo y noveno del art. 8 del DS 21530; y b) una vez determinado el crédito fiscal computable contra operaciones gravadas, el monto correspondiente será acreditado inicialmente contra operaciones gravadas en mercado interno, el saldo resultante será devuelto a través de CEDEIM conforme el párrafo tercero del art. 3 del DS 25465, asimismo en ningún caso los montos de los créditos fiscales computables contra operaciones de exportación y operaciones del mercado interno, podrá superar el monto total del crédito computable contra operaciones gravadas (exportaciones y mercado interno).

De lo anotado se advierte que la modificación contenida en el art. 24 del DS 25465 para el num. 3 del art. 11 del DS 21530, tiene como fin la reglamentación para la determinación del crédito fiscal para los exportadores, haciendo una distinción de operaciones gravadas y las no comprendidas en el objeto del impuesto, en cuyo caso remite el procedimiento a los párrafos séptimo, octavo y noveno del art. 8 del DS 21530, ya que sólo una vez determinado el crédito fiscal contra operaciones gravadas, establece que primero debe acreditarse contra operaciones gravadas en mercado interno y el saldo devuelto a través de CEDEIM, no obstante para una comprensión cabal de la forma de determinación del crédito fiscal computable, de la lectura del citado del art. 8 del DS 21530 se establece que el procedimiento señalado es aplicable cuando existen operaciones gravadas por el IVA y operaciones no comprendidas en el objeto de dicho impuesto, situación que no se ajusta al presente caso, ya que como bien señala el párrafo décimo segundo del propio art. 8 del DS 21530, *"para el cálculo de la proporción a que se refieren los párrafos precedentes, las operaciones de exportación serán consideradas operaciones gravadas"*.



En este sentido, el criterio de proporcionalidad argüido por la Administración Tributaria cuando en su recurso jerárquico transcribe los párrafos séptimo, octavo y noveno del art. 8 del DS 21530, no puede aplicarse al presente caso, por cuanto como bien señala el propio ente fiscal debe entenderse que las operaciones gravadas son las exportaciones realizadas, por lo que en tanto la normativa tributaria no disponga lo contrario, determinado el crédito fiscal computable por operaciones gravadas, en principio debe acreditarse ante las operaciones gravadas en mercado interno y el saldo devuelto a través de CEDEIM, tal como disponen los arts. 11 de la Ley 843, 11 del DS 21530 y 3 del DS 25465, afirmación que nuevamente nos lleva a concluir que el método de integración financiera o base financiera está inmerso en la normativa que rige el IVA y la devolución impositiva.



AUTORIDAD DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

Por otra parte, la Administración Tributaria observa que los productos según las pólizas de importación observadas nunca salieron del país y que la ARIT pretende se otorguen CEDEIM sobre productos que no fueron objeto de exportación, siendo que al venderse dichos productos en mercado interno se obtendría un doble beneficio; al respecto, debe entenderse que la devolución impositiva no significa un tratamiento preferencial al sector exportador, sino que como señala la propia Ley 1489 modificada por la Ley 1963, responde a una situación de neutralidad impositiva, por lo que no existe el señalado doble beneficio, ya que el crédito fiscal (incluido el incorporado sólo en la exportación) en principio debe ser computado con ventas de mercado interno, además la posición del SIN no toma en cuenta el ciclo productivo que tiene una empresa que no sólo vende lo que produce en el período sino también las existencias de períodos anteriores, o que la empresa no pueda acumular materia prima u otros insumos, ya que en su criterio si estos fueron adquiridos con anterioridad o posterioridad a la exportación sólo podrían acreditarse contra ventas de mercado interno, situación que pone en desventaja a los sujetos pasivos que son exportadores puros que no podrían recuperar el crédito fiscal de sus compras a través de CEDEIM, vulnerándose el principio de neutralidad impositiva sobre el cual se fundamenta la devolución.

En contraposición, el método de integración financiera o base financiera permite conocer la incidencia del impuesto en el costo del producto exportado, es decir que el saldo del crédito fiscal calculado de acuerdo con el art. 11 de la Ley 843 y en el límite del 13% del valor FOB de la exportación refleja exactamente el componente impositivo que por el principio de neutralidad impositiva debe reconocerse a favor del exportador, con el fin de que el bien exportado sea competitivo en el mercado externo; consecuentemente, la aplicación del citado método no distorsionan ni modifica la finalidad u objeto del CEDEIM como entiende la Administración Tributaria.



Por otra parte, conforme el art. 126-III de la Ley 2492 (CTB), la Administración Tributaria es competente para revisar y evaluar los documentos pertinentes que sustentan la devolución impositiva, que no es excluyente del ejercicio de sus facultades señaladas en el art. 100 de la citada Ley 2492 (CTB) y de ese modo observar el crédito fiscal que no se ajustan a los arts. 8, 11 de la Ley 843, 8, 11 del DS 21530 y 3 del DS 25465 y en caso de determinar una devolución indebida emitir una Resolución Administrativa como acto administrativo que le permita recuperar los montos devueltos indebidamente, tal como

9



AUTORIDAD DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

señala el art. 128 de la Ley 2492 (CTB), sin perjuicio de ejercitar las actuaciones necesarias para el procesamiento por el ilícito correspondiente.

En este contexto, en el presente caso de la revisión de antecedentes administrativos se evidencia que la Administración Tributaria como resultado del proceso de verificación iniciado contra Yumiko Suzuki Endo a través la Orden de Verificación - CEDEIM N° 0008OVE0205, emitió el Informe CITE: SIN/GDLP/DF/SVE-I/INF/5144/2009, en el cual señala que la contribuyente presentó el detalle de las facturas de compras y servicios que según su estimación contenida en los Forms. 210, Rubro C, inc. d) y e), las compras mixtas para octubre alcanzan a 93% para exportación y 7% a mercado interno; y para noviembre a 90% y 10%, respectivamente, procedió a revisar las mismas con el fin de determinar el monto exacto que corresponde le sea devuelto, observando: facturas de servicios que registran otro nombre; otro NIT; otra dirección de domicilio; otro número de inmueble; DHL que no cuenta con respaldo de guía aérea; facturas sin NIT; facturas de servicio de telefonía celular, debido a que el aparato celular no se encuentra en activos fijos ni expuesto en los Estados Financieros; y facturas de transporte con pago en destino collect.

Continua que observó las pólizas de importación de materia prima Nos. C-11484 y C-12047, por el saldo no incorporado en los productos exportados en los períodos octubre y noviembre de 2006, considerando el saldo como válido para mercado interno, además de haber verificado que en algunos casos la importación de materia prima llegó en forma posterior a algunas exportaciones; las pólizas C-12410 y C-12549, porque verificó que los insumos no fueron utilizados en los productos exportados en octubre y noviembre 2006, considerando las mismas como válidas para mercado interno; y las facturas de consumo que no corresponden a la dirección declarada por la contribuyente. Aclara que la determinación de la Devolución Indevida de CEDEIM por el IVA de cada período fue calculada por diferencia entre la solicitud menos la devolución respaldada, tanto por costos incorporados en las prendas de vestir exportadas y por los gastos vinculados a la actividad exportadora. Determina una devolución del GA en demasía de Bs656,88 y un monto indebidamente solicitado y recibido IVA de Bs45.002.- para octubre de 2006 y Bs350.- para noviembre de 2006, además de un IVA debidamente respaldado válido para CEDEIM de Bs18.898.- para ambos períodos (fs. 4 y 448-460 de antecedentes administrativos c. 1 y 3).



El 8 de abril de 2010, Yumiko Suzuki Endo mediante nota CITE: DY-036/2010 remite las Boletas de Pago, Form. 1000 con Nos. de Orden 2031938059 y 2031938073, con importes cancelados de Bs6.363.- para el período octubre 2006 y Bs5.579.- para noviembre 2006, argumentando reconocimiento y buena fe de las facturas incorrectamente beneficiadas con devolución CEDEIM; finalmente, el 14 de septiembre de 2010, la Administración Tributaria notificó a Yumiko Suzuki Endo, con la Resolución Administrativa N° 216, de 6 de julio de 2010, que establece las obligaciones impositivas de la contribuyente para octubre de 2006 en 47.199.- UFV equivalentes a Bs72.799.- que incluye el impuesto indebidamente devuelto de Bs44.540.- equivalente a 34.707.- UFV e intereses de 12.492.- UFV e instruye el inicio del procedimiento sancionador, al existir indicios de que su conducta a la contravención de omisión de pago y sancionando la misma con el 100% del monto del tributo omitido expresado en UFV, suma que de comprobarse la omisión de pago ascendería a 38.215.- UFV del que deberá descontarse 3.249.- UFV (fs. 598-600 y 608-621 de antecedentes administrativos c. 3 y 4).

En esos antecedentes se advierte que emitido el Informe, la contribuyente procedió al pago parcial del monto determinado como indebidamente devuelto, para los periodos octubre y noviembre de 2006; pagos que luego de ser convertidos a valor presente fueron imputados al total del monto determinado en cuya consecuencia la deuda determinada para noviembre 2006 quedó totalmente cancelada existiendo un pago en exceso de 2.524.- UFV (fs. 601 de antecedentes administrativos c.4).

En cuanto al período octubre 2006, según la liquidación cursante a fs. 602 de antecedentes administrativos c.4, el pago parcial de Bs6.363.- fue convertido a valor presente 3.214.- UFV y descuento del tributo omitido expresado en UFV que alcanza a 37.921.- UFV y equivale a Bs45.002.- a la fecha de la declaración jurada de octubre de 2006 (18/12/2006, 1.18673 Bs/UFV) tal como señala el art. 47 de la Ley 2492 (CTB), evidenciándose que después de dicha aplicación existe un saldo impago de **34.707 UFV** que para la emisión de la Resolución Administrativa N° 0126 fue convertido a Bs44.540.- utilizando la UFV de la fecha de devolución (18/12/2007, 1.28331 UFV/Bs); pero, este último importe no refleja correctamente el saldo pendiente de pago expresado en bolivianos, pues no es lógico tener una diferencia pagada de 3.214 UFV (37.921.- UFV – 34.707.- UFV) y sólo descontar Bs462.- (Bs45.002 – Bs44.540.-).

Sin embargo, esta observación no afecta al total de la deuda tributaria determinada y la aclaración sólo es necesaria para establecer la cuantía en bolivianos que debe revisarse en etapa de impugnación y que debe hallarse respaldada en los papeles de trabajo,



000090
AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

siendo el importe correcto que debió consignarse de **Bs41.188.-** que equivalen a las **34.707.- UFV** establecidas en la Resolución Administrativa N° 126.

Asimismo de la compulsua del recurso de alzada presentado por Yumiko Suzuki Endo (fs. 13 del expediente), se observa que la contribuyente detalló los conceptos impugnados, codificándolos de la siguiente manera: a) facturas correspondientes a servicios de celulares que no se encuentran registrados en el activo de la empresa; b) facturas de servicios sin NIT o que consignan otro NIT; c) Facturas de DHL que no se encuentran debidamente respaldadas con las guía aéreas; d) mantenimiento de valor por CEDEIM recibido durante el periodo fiscal; e) Notas fiscales y pólizas de importación por concepto de materia prima, servicio logístico y comisiones que no fueron utilizados en los productos exportados en los periodos observados; f) gastos posteriores a la exportación y g) facturas de consumo que no corresponden a la dirección declarada por el contribuyente.

A partir del citado detalle, Yumiko Suzuki Endo, en su recurso de alzada solicita que el crédito fiscal de las facturas observadas en los incisos e) y f), sea considerado para la devolución impositiva, en tanto que por los incisos a), b), c) y g) refiere que reconoce su depuración por lo que fueron cancelados incluyendo el mantenimiento de valor, intereses y la sanción, de acuerdo con el art. 47 de la Ley 2492 (CTB); es que de acuerdo con el recurso de alzada los conceptos impugnados sólo alcanzan a las DUI cuyos bienes no fueron incorporados en los productos exportados y las notas fiscales que fueron determinadas como sólo válidas para mercado interno y no como expuso la Resolución de Alzada a las notas fiscales depuradas cuyo crédito alcanza a Bs2.763,52 ya que este concepto fue cancelado antes de la emisión de la Resolución Administrativa N° 126, por lo que no forma parte del mismo.



En ese sentido, revisado el papel de trabajo *Determinación de Compras Válidas sólo para Mercado Interno Período Octubre 2006* (fs. 34 de antecedentes administrativos c.1), se tiene que por este concepto se determinaron facturas por un total de **Bs42.230.-** entre las cuales se encuentran las DUI C-11484, C-12047, C-12410 y C-12549 cuyo crédito observado alcanza a Bs41.612.- y respecto a las cuales la Resolución de Alzada, estableció que por el principio de integración financiera y al cumplir con los arts. 8 y 11 de la Ley 843, el crédito fiscal de las mismas es válido para efectos de devolución de impuestos dejando sin efecto el reparo de Bs41.612.-; decisión que fue impugnada expresamente por la Administración Tributaria en su recurso jerárquico.



Ahora bien, revisados los antecedentes administrativos se tiene que la Administración Tributaria para respaldar la observación a las DUI C-11484, C-12047, C-12410 y C-12549, elaboró el papel de trabajo *Análisis de Materia Prima Insumida en las Exportaciones* (fs. 44-45 de antecedentes administrativos c.1), sobre la base de las facturas de exportación N^{os} 85 al 98 y las DUE C 32424, C 32985, C 33176, C 34126, C 34429, C 35159, C 36105, C 36195, C 36540, C 37420, C 38848, C 39108, C 39678 y C 39830, procedimiento tal que le permitió identificar por período, factura de exportación y DUE, la cantidad de kilogramos de materia prima exactamente utilizada en las exportaciones de octubre y diciembre de 2006; asimismo, dicha información fue consolidada en el papel de trabajo *Materias Primas Insumidas en las Exportaciones* (fs. 43 de antecedentes administrativos c.1), donde estableció que la materia prima exportada alcanza a 1.349,30 kg. para octubre y 503,20 kg. para noviembre de 2006, totalizando 1.852 kg. de materia prima utilizada que corresponde a lana, algodón, bayeta, lana teñida y lino.

Seguidamente considerando las **DUI C-12047 y C-11484**, en el papel de trabajo *Materias Primas Insumidas en las Exportaciones* (fs. 42 de antecedentes administrativos c.1), estableció la cantidad válida para devolución de 277,80 kg de lana para octubre de 2006 y 3,90 kg de algodón para noviembre de 2006, observando el saldo de 1.570,80 kg porque la lana utilizada en los productos exportados según facturas comerciales Nos. 85, 86 y 88 fue realizada en fecha posterior a la exportación; la lana y el algodón que corresponden a las facturas Nos. 85, 86 y 89 fueron importadas tres días antes de la exportación; en tanto que por la lana, la bayeta, el algodón, la lana teñida y el lino incorporados a los productos exportados según las facturas Nos. 94, 95, 96, 97, 98, 85, 86, 88 y 87, no se presentaron las facturas de compra, desconociendo el origen del producto.



Con la información obtenida respecto a la cantidad de materia prima válida para la devolución y el costo unitario calculado a partir de las DUI 12047 y 11484, en el papel de trabajo *Relación Costo por Producto Exportado* (fs. 41 de antecedentes administrativos c.1), estableció el costo de la materia prima utilizada y aplicando la alícuota correspondiente al IVA (13%) obtuvo el crédito fiscal para devolución CEDEIM, el mismo que alcanza a Bs4.863, 85.-



Finalmente, en el papel de trabajo *Detalle de Pólizas de Importación de Materia Prima Observadas* (fs. 40 de antecedentes administrativos c.1), determinó que el crédito fiscal válido para devolución alcanza a Bs4.863,82 que surge de las DUI 11484 y 12047, respecto a las cuales identificó la materia prima efectivamente utilizada en la exportación;



9



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

en tanto, que para las DUI C-12410 y C-12549, establece que al referirse a la compra de Hilado Alpaca AD/oveja/nylon en conos, estos no fueron utilizados para las exportaciones de octubre y noviembre de 2006, por lo que no corresponde su devolución, clasificándolos como sólo válido para mercado interno al igual que el saldo no utilizado de las DUI C-11484 y C-12047, crédito fiscal que alcanza a Bs41.612.

De lo anotado se concluye que la Administración Tributaria en su análisis identificó la materia prima efectivamente incorporada en los productos exportados, en función a la cantidad de materia prima que corresponde a los bienes exportados según las facturas comerciales y las DUE, lo que le llevó a considerar sólo el crédito fiscal parcial emergente de las DUI C-11484 y C-12047 en tanto que el saldo no utilizado y las DUI C-12410 y C-12549 fueron observadas como válidas sólo para mercado interno; no obstante, el citado procedimiento que no se adecua a lo establecido en los arts. 11 de la Ley 843 y 11 del DS 21530, ya que como se argumentó precedentemente el IVA en nuestro sistema tributario supone la aplicación del método de integración financiera o base financiera que implica que el exportador puede solicitar la devolución del crédito fiscal de las compras vinculadas con la actividad exportadora efectuadas en el período, aun cuando los bienes que originaron dicho crédito fiscal no hubieran sido efectivamente incorporados en los productos exportados en el período fiscal por el cual el exportador solicita devolución a través de CEDEIM; caso contrario, si en el afán de verificar crédito fiscal devuelto se emplea la técnica de integración física (como en el presente caso), se corre el riesgo de exigir al exportador la adopción de una técnica que no corresponde a la estructura técnico-formal del IVA y que por lo tanto no se encuentra contemplado en la norma y que vulneraría el principio de seguridad jurídica y legalidad.

Adicionalmente, se debe señalar que respecto a las Resoluciones de Alzada y Jerárquico, que el art. 211-I de la Ley 3092 (Título V del CTB) dispone que las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del Superintendente Tributario que la dicta y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas; en este sentido, se debe tener en cuenta que si la Resolución de Alzada recurre a una posición doctrinal para sustentar su fundamentación, tal como observa la Administración Tributaria debe citar la fuente con el fin de que las partes puedan conocer y revisar la misma, para propugnarla o impugnarla y ejercer su derecho a la defensa.





En consecuencia, siendo que tampoco corresponde la discriminación de las compras según el destino de los bienes producidos y dado que las importaciones de materia prima no fueron observadas por otras causas que se afecten a la validez del crédito fiscal, esta instancia jerárquica debe confirmar la Resolución de Alzada, vale decir se debe dejar sin efecto la observación del impuesto IVA establecido como indebidamente devuelto correspondiente al concepto analizado cuyo importe alcanza a **Bs41.612.-**.

IV.3.2. Costos y gastos de la actividad exportadora.

La Administración Tributaria refiere nuevamente el art. 12 y 13 de la Ley 1489, modificados por la Ley 1963, para indicar que *el motivo por el cual se otorgan CEDEIM, es evitar la exportación de componentes impositivos para garantizar su competitividad, pero para ello, necesariamente debe estar compuesto por facturas relativas a la exportación realizada y dentro del período en que se produjo la exportación; añade, que según el art. 14 de la Ley 1489, el art. 3 y 24 del DS 25465 los exportadores computarán contra el IVA los costos y gastos por concepto de importación definitivas.*

Expone lo que se entiende por costos de la materia prima que integra el producto exportado (lanas, hilos, nylon, etc.), y que los gastos son todos los servicios (luz, agua, almacenaje, etc.) necesarios para la exportación, para lo cual cita a varios autores y menciona definiciones del costo, costo total, costos fijos, costos variables, materia prima, mano de obra directa, costos indirectos de fabricación, costo directo, costo primo, entre otros, para concluir indicando que la Ley señala los costos directamente incurridos en la producción del producto exportado cuya devolución fue solicitada, no así de costos que corresponden a otros productos que en muchos casos no fueron exportados cuando solicitó la devolución del CEDEIM; y que cuando se refiere a los gastos, éstos deben corresponder a la fecha de exportación.



Al respecto, cabe considerar lo que los costos de producción son definidos como *"Costes devengados durante un período determinado en proceso de transformación. Incluye la mano de obra directa, el consumo de materias primas y los gastos generales de fabricación"*. Diccionario de Economía y Negocios Espasa Siglo XXI, 1999. Pág. 129; otro autor define el costo de fabricación como *"el incurrido en la producción de bienes y servicios, es decir, en la creación de productos nuevos o diferentes de los materiales con que se produjeron y hasta el momento en que tales productos estén para su venta"*; el mismo autor aclara que el *"costo total de fabricación comprende el costo del material directo, la mano de obra directa y los gastos generales de fábrica, es decir, el costo de las*



mercaderías listas para la venta y su embarque. Diccionario Contable y Comercial, Valeta Ediciones, O. Greco y A. Godoy, 2006. Págs. 225 y 235.

La normativa boliviana relativa a las exportaciones en el art. 3 del DS 25465, dispone que el crédito fiscal IVA correspondiente a los **costos y gastos** por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, 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 843; aclara, que no se entenderá como costo, la sola depreciación de los bienes de capital y de los activos fijos, sino el pago total que se hubiere realizado por su importación o compra en mercado interno.

De la lectura de las definiciones, tanto de la doctrina como de la normativa vigente, está claro que los costos de fabricación o producción incluyen tres grandes estamentos, que son también llamados como elementos del costo por John J. W. Neuner, Ph. D., quien enseña que *"los elementos que entran en el costo de fabricación de un artículo, o de un lote o una cantidad determinada de ellos, son los materiales directos, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación"*, autor que con mayor amplitud define que *"los costos de materiales directos son los que pueden ser identificados en cada unidad de producción"*, *"los costos de mano de obra directa se refieren a los salarios pagados a los trabajadores por la labor que realizada en una unidad de producción determinada"* y *"los costos de carga fabril o costos indirectos de fabricación, algunas veces denominados gastos generales de fabricación, son los costos no directos de la fábrica que no pueden ser atribuidos (o cuya identificación resulta inconveniente o inadecuada para que valga la pena intentarla) a unidades de producción específicas"*. Contabilidad de Costos, Editorial UTEHA, Tomo I, 1979, pag. 5.

Por lo anteriormente expuesto, se puede señalar que tanto la Administración Tributaria, como las instancias de alzada y jerárquica coincidentemente comprenden que los elementos para la fabricación de un producto -en el presente caso la elaboración de una prenda de vestir de lana- son tres: materia prima, mano de obra y costos indirectos de fabricación (éste último en sus diferentes denominaciones); quedando claro que los dos primeros elementos (materia prima y mano de obra) son costos directos, cuya característica es que son directamente asignables a la producción de bienes y servicios.



9

En relación al tercer elemento, como son los costos (ó gastos) indirectos de fabricación, podría existir alguna polémica por cuanto la Administración Tributaria los definió de la siguiente manera: "...los costos indirectos de fabricación (uso de maquinaria, herramientas, muebles, equipos, etc.)." (fs. 60 del expediente), cuando costo indirecto es aquel "gasto vinculado al proceso industrial y atribuible al producto pero cuya imputación al costo de los bienes y servicios producidos es de dificultosa aplicación. Se consideran gastos indirectos de fabricación: fuerza motriz, luz, teléfono, amortizaciones, jornales de supervisores e impuestos. Componentes del costo que no pueden identificarse con unidades específicas del producto o en algunos casos con departamentos o procesos específicos." Diccionario Contable y Comercial, Valeta Ediciones, O. Greco y A. Godoy, 2006, pag. 231.

Para mayor claridad conviene citar lo que el autor Neuner define como la clasificación de los distintos costos o gastos indirectos de fabricación, señalando que éstos pueden dividirse en *fijos, variable y semivARIABLES*; además, hay una clasificación fundamental de estos costos indirectos: "*materiales y suministros indirectos, costos indirectos de mano de obra y otros costos indirectos. Este último grupo es demasiado amplio para su manipulación efectiva con fines de control administrativo. Por ello es subdividido adicionalmente en los siguientes grupos: 1) mantenimiento; 2) cargos fijos; 3) fuerza, alumbrado y calefacción; 4) costos de departamentos especiales de servicios; 5) costos indirectos varios.*" Contabilidad de Costos, Editorial UTEHA, Tomo I, 1979, pag. 230.

De acuerdo a las citas precedentes, se puede colegir que el tercer elemento del costo, costos o gastos indirectos de fabricación, incluye un gran número de conceptos, cuya imputación al costo de los bienes y servicios producidos es de dificultosa aplicación, además que estos componentes del costo no pueden identificarse con unidades específicas del producto, esto por el número de componentes y/o por el costo/beneficio que implicaría llevar al detalle dichos registros; por lo mencionado, es evidente que la composición de los costos para la fabricación o elaboración de un bien o producto, como de un servicio, incluye en su composición materia prima, mano de obra (ambos directos) y gastos de fabricación (indirectos).

Si bien existe claridad en cuanto a lo que son los elementos del costo; sin embargo, en su recurso jerárquico la Administración Tributaria plantea que según la Ley, *para la devolución impositiva los elementos del costo deben ser aquellos que fueron directamente incurridos en la producción del producto exportado, no así los costos que corresponden a*





000093 ^{noventa}
^{7 tres}
AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

otros productos, que en muchos casos aún no fueron exportados cuando solicitó la devolución impositiva; y que cuando se refiere a los gastos, éstos deben corresponder a la fecha de exportación; significando con ello que la Administración Tributaria pretende que los insumos (materia prima, materiales, servicios y otros) incorporados al producto exportado sean los mismos que el exportador adquirió mediante las facturas, notas fiscales o Declaraciones Únicas de Importación (DUI) con los que respalda justamente su solicitud de devolución impositiva; situación que podría ocurrir, pero no es lo frecuente, ya que se debe tener presente que al mercado concurren oferentes y demandantes con diferentes intereses, fuerzas y poder económico y que un fabricante de productos toma una serie de decisiones para obtener mejores precios, descuentos, créditos, ventajas comerciales, entre otros, que la Administración Tributaria no puede desconocer, al hacerlo no toma en cuenta lo que ocurre en la realidad.

Adicionalmente, el tratadista Enrique Fowler Newton (citado por la Administración Tributaria), define el costo de un bien como el necesario para ponerlo en condición de ser vendido o utilizado (lo que corresponda a su destino), así también señala que dado un elemento cuyo costo se desea medir y un momento al cual se desea practicar la medición (al cierre de un período contable o la fecha en que se vendieron determinados bienes), son costos históricos los realmente incurridos y costos corrientes los que se incurrirían en ese momento; añade, que aunque los costos históricos constituyan medidas de valor a la fecha en que se los incurre, los cambios de precios posteriores a ese momento no quedan reflejados en sus mediciones, problema que no se soluciona con los ajustes por inflación, por lo que concluye que debido a esta limitación del costo histórico, **su utilización en la contabilidad debería restringirse**; al respecto, cabe aclarar que la normativa boliviana para exportación (arts. 12 y 13 de la Ley 1489 modificados por la Ley 1963), no efectúa puntualización respecto a si los insumos incorporados a los productos exportados deben corresponder a los costos históricos o a los costos corrientes; ello claro está debido a que la citada normativa no refiere los métodos de medición contable de costos históricos ni corrientes, por lo que la Administración Tributaria no puede pretender introducir en su verificación aspectos que la Ley no prevé (el resaltado es nuestro). Cuestiones Contables Fundamentales, Enrique Fowler Newton, Editorial la Ley, 4ª Edición, 2004. Págs. 146-148.



Por otra parte, se debe considerar también que un sistema de costos es un "conjunto de procedimientos estructurados de acuerdo con las necesidades de cada caso en particular, mediante el cual se procede a la registración y análisis de los sacrificios económicos incurridos en pos de un objetivo determinado, así como del resultado alcanzado."



AUTORIDAD DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

Diccionario Contable y Comercial, Valeta Ediciones, O. Greco y A. Godoy, 2006. Págs. 714; existen diferentes sistemas de costeo (ABC, Just in Time, Costo de Sistema Base, entre otros), los cuales permiten a las empresas obtener información respecto de lo que les cuesta la producción o fabricación de un bien o servicio y será optado por las empresas según sus peculiaridades y necesidades, aspecto que tampoco se encuentra normado en la legislación nacional, por lo que no se puede requerir a los exportadores que los insumos adquiridos según las facturas que respaldan la devolución impositiva solicitada, sean los mismos que se encuentren incorporados al producto exportado, ni en teoría ni físicamente, menos cuando el artículo segundo que modifica el artículo 13 de la Ley N° 1489, hace referencia a que el Estado boliviano devolverá a los exportadores, un monto igual al IVA pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora; nótese que señala actividad exportadora no así el producto exportado: debiendo entenderse por *"actividad a un conjunto de operaciones o tareas propias que realiza una persona o entidad"*, vale decir un conjunto de operaciones que implican todo el ciclo de producción, según lo definido en el Diccionario Contable y Comercial, Valeta Ediciones, O. Greco y A. Godoy, 2006. Págs. 29.

Por lo señalado, es necesario también puntualizar lo que se entiende por ciclo de producción, definido como el *"tiempo requerido para que las materias primas se transformen hasta que el producto terminado se encuentre listo para la venta."* Diccionario Contable y Comercial, Valeta Ediciones, O. Greco y A. Godoy, 2006. Pág. 170, ciclo de producción que puede dividirse en tres fases principales: 1) almacenamiento de materias primas, 2) proceso de fabricación de las materias primas en artículos terminados y 3) almacenamiento de artículos terminados; sobre las mencionadas fases se puede advertir que éstas no siempre podrán realizarse en un mismo periodo, ello dependerá de muchos factores, naturaleza del bien producido, tiempo empleado en la producción, entre otros; aspectos, que si bien no debieran ser considerados a efectos de la devolución impositiva, fueron desconocidos por la Administración Tributaria a tiempo de efectuar sus observaciones, que no tuvo en cuenta la realidad de los hechos, aunque, no tendría que hacerlo por cuanto la Ley no lo señala, menos cuando el procedimiento para la devolución se encuentra establecido en el segundo párrafo, art. 11 de la Ley 843, vale decir que **el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata**; por lo señalado a continuación se efectúa análisis de las observaciones de la Administración Tributaria a efectos de demostrar que éstas no tienen fundamento.



8





000094
AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

De la revisión de antecedentes administrativos y del expediente, se evidencia que la Administración Tributaria mediante a Requerimiento N° 105047 y Solicitud Complementaria, solicitó a la exportadora, entre otros documentos, la *Estructura de Costos en cantidades y valores de los productos incorporados en los costos del producto exportado* (fs. 7 de antecedentes administrativos c.1), en respuesta, Yumiko Suzuki Endo, presentó una estructura de costos por producto (fs. 577-587 de antecedentes administrativos c.3), mismo que contiene la descripción de la materia prima utilizada, costo por unidad de materia prima, la cantidad de la materia prima, costo de la materia prima, costo de mano de obra, costo indirecto y el costo por unidad producida; asimismo, mediante nota CITE: DY-051/2009 presentó una *Descripción detallada de la actividad exportadora* (fs. 24 de antecedentes administrativos c. 1); por su parte, la Administración Tributaria complementariamente adjunta el Acta de Relevamiento de Información para Ejecutar la Orden de Verificación y dos Actas de Inspección Ocular elaboradas respecto a la Orden de Verificación N° 007OVE214, las que demuestran que tomó conocimiento del proceso de elaboración de las prendas (fs. 11-15 de antecedentes administrativos c.1).

Por otra parte, la Administración Tributaria elaboró los papeles de trabajo *Detalle de Compras Válidas sólo para Mercado Interno*, correspondientes a los períodos de octubre y noviembre 2006 (fs. 34 y 38 de antecedentes administrativos c. 1), según los cuales observó la compra de materia prima, como ser, las DUI C-12410 y C-12549 mediante las cuales adquirió hilados de alpaca/oveja/nylon en conos, debido a que dicha materia prima no fue identificada como utilizada en los productos exportados; sin considerar que la normativa vigente señala que deben ser incorporados a la **actividad exportadora**, que conlleva un proceso para la elaboración de las prendas y que fue de conocimiento de la Administración Tributaria cuando Yumiko Suzuki Endo le proporcionó la Descripción Detallada de la Actividad Exportadora (fs. 24 de antecedentes administrativos c.1), donde se constata que las prendas se elaboran por estación de cada año, que asociado al flujo de producción (fs. 588 de antecedentes administrativos c.3), permite colegir que si el proceso se inicia con la adquisición de materia prima, teñido y secado de la lana y bayeta, ovillado de la lana, tejido a mano o a máquina, revisión de las prendas, etiquetado, colocado de botones, planchado, embolsado y envío entre otros, éstos procedimientos no siempre podrán ser elaborados en un mismo período; por lo que la Administración Tributaria no puede esperar que la materia prima o materiales adquiridos en un período se encuentren incorporados al producto exportado en el mismo período, ya que tal como se definió precedentemente y tal como lo aclaró la exportadora, la elaboración de prendas de vestir conlleva un proceso, tiempo que la verificación efectuada no indagó cuál es, lo cual



8

es razonable, dado que -se reitera- la Ley señala que se devolverá el IVA pagado, incorporado en los costos y gastos de la actividad exportadora, no así del producto exportado; por lo que la observación de la factura y DUI citadas no corresponde.

Por otra parte, se advierte que en el caso de las DUI C-11484 y C-12047 la Administración Tributaria consideró parcialmente la compra de materia prima como válida para la devolución impositiva (fs. 40 de antecedentes administrativos c.1), así por ejemplo en el caso de la DUI C-11484 de **29 de septiembre de 2006** (fs. 91 de antecedentes administrativos c. 1), por la compra de hilado de fibra de algodón tanguis por un total de Bs42.684,61 cuyo crédito fiscal asciende a Bs5.549.-, sólo aceptó Bs24,57 y observó para mercado interno Bs5.136.-, de acuerdo a papel de trabajo *Detalle de Pólizas de Importación de Materia Prima Observadas* (fs. 40 de antecedentes administrativos c. 1), debido a que sólo 3,90 kg. de algodón habrían sido incorporados -a juicio de la Administración Tributaria- en los Cardigan y Jumper de algodón que fueron exportados según la DUE C-34126 de **12 de octubre de 2006**, lo que significaría que en el plazo de trece (13) días desde la adquisición de la materia prima la exportadora debió contactar a sus clientes, recibir el pedido, diseñar la prenda, preparar la materia prima, tejer, coser y etiquetar la prenda, además de pasar ésta por el control de calidad, empacarla y despacharla, sin contar con el papeleo y trámites que corresponden a una exportación, procesos sobre los cuales no se tiene una descripción ni consideración respecto de los tiempos empleados, que podrían ser o no efectuados en el plazo de los trece días señalados, en todo caso no parece razonable que la exportadora pueda lograr concluir dicho proceso en el plazo establecido, por cuanto es conocido que la actividad exportadora demanda preparación antelada, más cuando se exporta a países desarrollados donde se exigen términos de calidad estrictos; consiguientemente, la observación de la materia prima de forma parcial según la DUI citada, no corresponde.



IV.3.3. Sobre la confusión de los términos observación y depuración.

La Administración recurrente señala que la ARIT confunde los términos de depuración de facturas con observación, puesto que las notas fiscales referidas no fueron depuradas lo que se hizo es observarlas ya que no son válidas para la devolución de crédito fiscal IVA por medio de CEDEIM, pero si son válidas para su restitución en el mercado interno; sin embargo, la Resolución de Alzada manifiesta repetidas veces que habrían sido depuradas, lo cual no es cierto.



R
J





LEGALIZADO 000095 y c/mco
AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

Al respecto, corresponde señalar que de la revisión de los antecedentes administrativos se establece que la Administración Tributaria en el Informe de Actuación CITE: SIN/GDLP/DF/SVE-I/INF/5144/2009, de 31 de diciembre de 2009 así como en la Resolución Administrativa N° 126, de 6 de julio de 2006, utilizó los términos observación y depuración indistintamente, cuando señala por ejemplo dentro del subtítulo Verificación de las Facturas de Compras y Servicios, lo siguiente: "Del procedimiento anterior, algunas facturas de compras y Pólizas de Importación fueron **observadas** por las siguientes razones:

- ✓ Facturas de servicios que registran otro nombre; otro NIT; otra dirección de domicilio; otro número de inmueble, donde la contribuyente no realiza actividades de exportación.
- ✓ Factura de DHL que no cuenta con respaldo de guía aérea.
- ✓ Facturas donde no se encuentra registrado el NIT.
- ✓ Facturas de servicio de telefonía celular, debido a que el aparato celular, no se encuentra en activos fijos ni expuesto en los Estados Financieros.
- ✓ Facturas de transporte, no corresponden por ser pago de transporte aéreo en destino "COLLECT".
- ✓ Pólizas de importación de materia prima N° C11484 y C12047, de las cuales se consideró solamente una parte para la devolución de crédito fiscal; el saldo de materia prima no se consideró porque en la revisión análisis se verificó que estos insumos no fueron utilizados en los productos exportados en los períodos octubre y noviembre de 2006, por lo que el saldo de crédito fiscal de estas pólizas de importación se consideran válidos sólo para mercado interno; en algunos casos se verificó que la importación de materia prima llegó en forma posterior a algunas exportaciones realizadas por la contribuyente.
- ✓ Pólizas de Importación de materia prima N° C-12410 y C-12549 que no fueron consideradas porque en la revisión y análisis se verificó que estos insumos o fueron utilizados en los productos exportados en los períodos octubre y noviembre de 2006, por lo que el saldo de crédito fiscal de esas pólizas de importación se consideran válidos sólo para mercado interno..."



Es decir, que en este acto preparatorio señala que observó las facturas de servicios que registran otro nombre; otro NIT; otra dirección de domicilio; otro número de inmueble, además de servicios de telefonía celular, sin embargo de la revisión de los papeles de trabajo *Detalle de Facturas Depuradas* (fs. 35 y 39 de antecedentes administrativos c.1) el



AUTORIDAD DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

importe depurado también de mercado interno comprende las facturas que en el Informe y la Resolución Administrativa N° 126, fueron señaladas como facturas observadas (fs. 453-454 y 610-611 de antecedentes administrativos c. 3 y c. 4).

En el caso específico de las DUI, si bien en el Informe de Actuación CITE: SIN/GDLP/DF/SVE-I/INF/5144/2009 y en la Resolución Administrativa N° 126, refieren que estas fueron observadas y que el saldo determinado como no utilizado es válido para mercado interno; sin embargo, el cuado expuesto en el recurso jerárquico, no permite evidenciar si este concepto fue observado o depurado como señala la Administración Tributaria, ya que conforme el citado informe, la devolución indebida fue calculada por diferencia entre el importe solicitado menos la devolución respaldada. Además el referido informe en su numeral 6.7 *Normativa de Devolución de CEDEIM Vigente* (fs. 457 de antecedentes administrativos c.3), luego de exponer ampliamente la normativa aplicable concluye que "producto de la revisión se **depuró** el crédito fiscal IVA de algunas facturas, en cumplimiento al Artículo 126 parágrafo II de la Ley N° 2492..."

Como se podrá notar, es la propia Administración Tributaria quien indistintamente utiliza ambas denominaciones "observación" y "depuración"; por lo que su argumento en sentido de que la ARIT confunde estos dos términos al utilizar en la Resolución de Alzada repetidas veces que habrían sido depuradas, las notas fiscales, carece de sustentos; más cuando la Administración Tributaria para justificar su argumento, debió establecer en el Informe de Actuación las condiciones y procedimientos utilizados para considerar a ciertas facturas como observadas así como cuando se trate de facturas depuradas; aspecto, que no se observa en ninguna de las dos actuaciones mencionadas, por tanto, no corresponde mayor pronunciamiento al respecto.



Por otra parte, cabe recordar que el importe indebidamente devuelto establecido en la Resolución Administrativa N° 126, alcanza a **Bs44.540.-** importe como se indicó no es correcto debido a un ajuste en su reexpresión de UFV a Bolivianos, siendo que debió consignarse **Bs41.188.-** (34.707.- UFV * 1.18673 UFV/Bs); asimismo, debe tenerse en cuenta que en el recurso de alzada el concepto impugnado alcanza a **Bs42.230,44** (Bs41.612.- por las DUI y Bs618.- por otras notas fiscales) surgiendo una diferencia de **Bs1.042.-** entre el importe que impugnado y el importe que debió consignarse en la RA (Bs42.230,44 - Bs41.188.-) la misma que se explica porque en la imputación del pago a cuenta sobre el total determinado se canceló también una parte del concepto que luego fue impugnado; no obstante por los argumentos expuestos y con fundamento propio esta



9

f





LEGALIZADO 000096 *noventa y seis*
AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

instancia jerárquica debe confirmar la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0573/2010, que revocó totalmente la Resolución Administrativa N° 126, dejando sin efecto el importe indebidamente devuelto de Bs44.540.- más mantenimiento de valor e intereses por el IVA del período octubre 2006.

V. OPINION TÉCNICO JURÍDICA.

Considerados y analizados los argumentos de hecho y de derecho expresados en la sustanciación del presente proceso, nos permitimos recomendar al Director Ejecutivo General de la Autoridad General de Impugnación Tributaria lo siguiente:

Confirmar la Resolución de Alzada Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0573/2010, de 27 de diciembre de 2010, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Yumiko Suzuki Endo contra la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, en consecuencia, se deja sin efecto el importe indebidamente devuelto de Bs44.540.- más mantenimiento de valor e intereses por el IVA del período octubre 2006, establecido en la Resolución Administrativa N° 126, de 6 de julio de 2010; conforme establece el inc. b) del art. 212-I, de la Ley 3092 (Título V del CTB).

Lic. Jhonal Trujillo Coica
Profesional II, Secretarías Técnicas
Subdirección de Recursos Jurídicos
AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

Abog. Claudia Asturizaga Ríos
Profesional I, Secretaria Jurídica
Subdirección de Recursos Jurídicos
AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

Abog. Claudia Asturizaga Ríos
SECRETARIA JURIDICA
Autoridad General de Impugnación Tributaria

Lic. Guálberto Trujillo Laguna
SECRETARIO TÉCNICO
Autoridad General de Impugnación Tributaria



Abog. Juan Carlos Mendoza Lavandera
SUBDIRECTOR DE RECURSOS JURÍDICOS
Autoridad General de Impugnación Tributaria

ANEXO 2.

- **Guía Técnica de Verificación a las Solicitudes de Devolución Impositiva**

GUIA TÉCNICA DE VERIFICACIÓN A LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN IMPOSITIVACEDEIM

1. PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN.

1.1 ASPECTOS GENERALES.

Con el objetivo de evitar la exportación de componentes impositivos, la ley No. 1489 de Desarrollo y Tratamiento de las Exportaciones de 16 de abril de 1993 y Ley No 1963 de 23 de marzo de 1999, disponen la devolución a los exportadores de los impuestos: IVA, ICE Y GA. La citada norma se encuentra reglamentada por el D. S. No 25465 de 23 de julio de 1999 modificado por los D. S. No 26397 de 17 de noviembre de 2001 y 26630 de 20 de mayo de 2002, los cuales buscan la materialización del principio de "neutralidad impositiva".

El Código Tributario vigente faculta a la Administración Tributaria a determinar la correcta devolución de tributos a los exportadores, de emitir el Certificado de Devolución Impositiva CEDEIM, fiscalizar los documentos referidos a las exportaciones y si es el caso, proceder a la ejecución de la Boleta de Garantía Bancaria que respalda la solicitud de devolución impositiva.

1.1.1 OBJETIVO

El objetivo del presente documento, es establecer los lineamientos generales a los que deberán sujetarse los Servicios Públicos de la Gerencia Nacional de Fiscalización y de los Departamentos Distritales de Fiscalización del Servicio de Impuestos Nacionales, que hayan sido asignados para la verificación de los documentos que respaldan las Solicitudes de Devolución Impositiva, así como la revisión de los importes que son devueltos a los exportadores, haciendo énfasis a la materialidad de los hechos tributarios.

1.1.2 MARCO LEGAL.

El marco legal sobre el cual se ha elaborado el presente documento, se halla constituido por las siguientes disposiciones:

- a) Código Tributario Ley No. 1340 de 28 de mayo de 1992.
- b) Ley 843 Texto Ordenado en 02-2001
- c) Ley No. 1489 de 16 de abril de 1993.
- d) Ley No. 1963 de 23 de marzo de 1999.
- e) D. S. No. 25465 de 23 de julio de 1999.
- f) D. S. No. 26397 de 17 de noviembre de 2001.
- g) D. S. No. 26630 de 20 de mayo de 2002.
- h) Resolución Administrativa No. 05-177-98 de 2 de octubre de 1998.
- i) Resolución Administrativa No. 05-0010-00 de 10 de marzo de 2000.
- j) Resolución Normativa de Directorio No 10 -004-02 de 02 de julio de 2002.
- k) Resolución Normativa de Directorio No.10 -004—03 de 11 de marzo de 2003.

1.1.3 AMBITO DE APLICACIÓN

El procedimiento contenido en el presente documento, deberá ser observado y aplicado por los funcionarios de los Departamentos de Fiscalización de las Gerencias Distritales del país, así como por los funcionarios de la Gerencia Nacional de Fiscalización.

1.1.4 ALCANCE

El alcance se ajusta a los aspectos relacionados con la exportación realizada, en mérito a la cual se solicita la devolución de impuestos. En ese sentido, los fiscalizadores del Servicio de Impuestos Nacionales deben verificar el comportamiento tributario del exportador del periodo que solicito la Devolución de Impuestos, considerando que el saldo a favor del contribuyente está compuesto por el crédito fiscal determinado en el período o en periodos anteriores, considerando las facultades conferidas por el artículo 131 del Código Tributario.

ANEXO 3.

- **Listado de Resoluciones Jerárquicas.**

Nº	Nº DE RESOLUCION JERARQUICA	GERENCIA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES	Nº	Nº DE RESOLUCION JERARQUICA	GERENCIA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES
1	STG/RJ/0012/2004	GRACO LA PAZ	51	STG/RJ/0127/2006	GRACO LA PAZ
2	STG/RJ/0013/2004	GRACO LA PAZ	52	STG/RJ/0128/2006	GRACO LA PAZ
3	STG/RJ/0014/2004	GRACO LA PAZ	53	STG/RJ/0129/2006	GRACO SANTA CRUZ
4	STG/RJ/0015/2004	GRACO LA PAZ	54	STG/RJ/0131/2006	GRACO LA PAZ
5	STG/RJ/0016/2004	GRACO LA PAZ	55	STG/RJ/0132/2006	GRACO LA PAZ
6	STG/RJ/0020/2004	GRACO LA PAZ	56	STG/RJ/0171/2006	GRACO COCHABAMBA
7	STG/RJ/0057/2004	GRACO SANTA CRUZ	57	STG/RJ/0180/2006	GRACO SANTA CRUZ
8	STG/RJ/0058/2004	ORURO	58	STG/RJ/0204/2006	GRACO SANTA CRUZ
9	STG/RJ/0064/2004	GRACO SANTA CRUZ	59	STG/RJ/0216/2006	PANDO
10	STG/RJ/0065/2004	GRACO SANTA CRUZ	60	STG/RJ/0220/2006	GRACO SANTA CRUZ
11	STG/RJ/0042/2005	LA PAZ	61	STG/RJ/0221/2006	GRACO LA PAZ
12	STG/RJ/0049/2005	GRACO SANTA CRUZ	62	STG/RJ/0223/2006	GRACO LA PAZ
13	STG/RJ/0050/2005	GRACO LA PAZ	63	STG/RJ/0228/2006	GRACO SANTA CRUZ
14	STG/RJ/0052/2005	GRACO LA PAZ	64	STG/RJ/0243/2006	GRACO SANTA CRUZ
15	STG/RJ/0056/2005	SANTA CRUZ	65	STG/RJ/0262/2006	PANDO
16	STG/RJ/0073/2005	ORURO	66	STG/RJ/0316/2006	COCHABAMBA
17	STG/RJ/0088/2005	GRACO LA PAZ	67	STG/RJ/0317/2006	COCHABAMBA
18	STG/RJ/0090/2005	SANTA CRUZ	68	STG/RJ/0328/2006	GRACO SANTA CRUZ
19	STG/RJ/0109/2005	GRACO LA PAZ	69	STG/RJ/0345/2006	GRACO COCHABAMBA
20	STG/RJ/0110/2005	GRACO LA PAZ	70	STG/RJ/0348/2006	GRACO SANTA CRUZ
21	STG/RJ/0125/2005	LA PAZ	71	STG/RJ/0382/2006	GRACO LA PAZ
22	STG/RJ/0127/2005	LA PAZ	72	STG/RJ/0004/2007	LA PAZ
23	STG/RJ/0140/2005	LA PAZ	73	STG/RJ/0005/2007	LA PAZ
24	STG/RJ/0141/2005	LA PAZ	74	STG/RJ/0006/2007	LA PAZ
25	STG/RJ/0150/2005	GRACO SANTA CRUZ	75	STG/RJ/0007/2007	LA PAZ
26	STG/RJ/0151/2005	GRACO SANTA CRUZ	76	STG/RJ/0053/2007	GRACO LA PAZ
27	STG/RJ/0169/2005	GRACO SANTA CRUZ	77	STG/RJ/0056/2007	GRACO LA PAZ
28	STG/RJ/0171/2005	GRACO LA PAZ	78	STG/RJ/0304/2007	GRACO SANTA CRUZ
29	STG/RJ/0172/2005	LA PAZ	79	STG/RJ/0305/2007	GRACO SANTA CRUZ
30	STG/RJ/0173/2005	LA PAZ	80	STG/RJ/0370/2007	POTOSI
31	STG/RJ/0174/2005	LA PAZ	81	STG/RJ/0570/2007	GRACO LA PAZ
32	STG/RJ/0176/2005	SANTA CRUZ	82	STG/RJ/0586/2007	GRACO LA PAZ
33	STG/RJ/0181/2005	SANTA CRUZ	83	STG/RJ/0718/2007	COCHABAMBA
34	STG/RJ/0192/2005	LA PAZ	84	STG/RJ/0045/2008	EL ALTO
35	STG/RJ/0216/2005	COCHABAMBA	85	STG/RJ/0078/2008	GRACO LA PAZ
36	STG/RJ/0023/2006	SANTA CRUZ	86	STG/RJ/0118/2008	GRACO SANTA CRUZ
37	STG/RJ/0025/2006	GRACO SANTA CRUZ	87	STG/RJ/0147/2008	EL ALTO
38	STG/RJ/0026/2006	GRACO SANTA CRUZ	88	STG/RJ/0256/2008	LA PAZ
39	STG/RJ/0036/2006	LA PAZ	89	STG/RJ/0133/2008	LA PAZ
40	STG/RJ/0037/2006	GRACO LA PAZ	90	STG/RJ/0304/2008	GRACO LA PAZ
41	STG/RJ/0048/2006	COCHABAMBA	91	STG/RJ/0348/2008	GRACO LA PAZ
42	STG/RJ/0056/2006	GRACO SANTA CRUZ	92	STG/RJ/0048/2009	GRACO LA PAZ
43	STG/RJ/0060/2006	GRACO SANTA CRUZ	93	STG/RJ/0050/2009	EL ALTO
44	STG/RJ/0077/2006	COCHABAMBA	94	STG/RJ/0051/2009	GRACO LA PAZ
45	STG/RJ/0081/2006	GRACO LA PAZ	95	STG/RJ/0052/2009	LA PAZ
46	STG/RJ/0082/2006	GRACO LA PAZ	96	STG/RJ/0053/2009	LA PAZ
47	STG/RJ/0116/2006	SANTA CRUZ	97	AGIT/RJ/0165/2009	LA PAZ
48	STG/RJ/0119/2006	GRACO LA PAZ	98	AGIT/RJ/0166/2009	LA PAZ
49	STG/RJ/0123/2006	LA PAZ	99	AGIT/RJ/0169/2009	POTOSI
50	STG/RJ/0126/2006	GRACO SANTA CRUZ	100	AGIT/RJ/0185/2009	LA PAZ

Nº	Nº DE RESOLUCION JERARQUICA	GERENCIA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES
101	AGIT/RJ/0189/2009	LA PAZ
102	AGIT/RJ/0190/2009	EL ALTO
103	AGIT/RJ/0325/2009	GRACO SANTA CRUZ
104	AGIT/RJ/0439/2009	GRACO LA PAZ
105	AGIT/RJ/0456/2009	EL ALTO
106	AGIT/RJ/0104/2010	GRACO SANTA CRUZ
107	AGIT/RJ/0164/2010	POTOSI
108	AGIT/RJ/0162/2010	POTOSI
109	AGIT/RJ/0161/2010	POTOSI
110	AGIT/RJ/0142/2010	ORURO
111	AGIT/RJ/0134/2010	ORURO
112	AGIT/RJ/0124/2010	LA PAZ
113	AGIT/RJ/0118/2010	LA PAZ
114	AGIT/RJ/0117/2010	LA PAZ
115	AGIT/RJ/0116/2010	LA PAZ
116	AGIT/RJ/0210/2010	LA PAZ
117	AGIT/RJ/0185/2010	SINCHI WAYRA SA
118	AGIT/RJ/0175/2010	GRACO LA PAZ
119	AGIT/RJ/0449/2010	ORURO
120	AGIT/RJ/0448/2010	ORURO
121	AGIT/RJ/0429/2010	GRACO SANTA CRUZ
122	AGIT/RJ/0410/2010	ORURO
123	AGIT/RJ/0394/2010	ORURO
124	AGIT/RJ/0389/2010	POTOSI
125	AGIT/RJ/0381/2010	ORURO
126	AGIT/RJ/0380/2010	ORURO
127	AGIT/RJ/0378/2010	ORURO
128	AGIT/RJ/0362/2010	POTOSI
129	AGIT/RJ/0554/2010	LA PAZ

ANEXO 4.

- **Cuestionarios aplicados.**

CUESTIONARIO

Profesión... AUDITOR.....

Cargo... FISCALIZADOR-CONSULTOR.....

Departamento y/o Unidad... FISCALIZACIÓN.....

1. Para la verificación del crédito fiscal válido para la devolución CEDEIM, considera:

- a) Las compras en la proporción a la participación de las exportaciones en el total de las ventas
- b) Las compras que hubieran sido efectivamente incorporadas al producto exportado
- c) El total de compras efectuadas en el o los periodos por los cuales se solicita la devolución

2. Para la verificación en la modalidad CEDEIM previa o post, cuenta con algún documento que le oriente en la validez del crédito fiscal:

Si ¿cual? ... R.U.D. 10-016-07 y 10-032-07.....No ¿por qué?.....

3. En caso que un procedimiento interno sea contrario a la Ley, se aplica:

 La Ley antes del procedimiento El procedimiento antes de la Ley ¿por qué?.....

4. ¿Conoce la técnica de integración financiera para la liquidación del IVA?

Si No

La aplica en su trabajo?

Si No

CUESTIONARIO

Profesión..... Auditora.....
Cargo..... Profesional II.....
Departamento y/o Unidad..... Fiscalización.....

1. Para la verificación del crédito fiscal válido para la devolución CEDEIM, considera:

- a) Las compras en la proporción a la participación de las exportaciones en el total de las ventas
- b) Las compras que hubieran sido efectivamente incorporadas al producto exportado
- c) El total de compras efectuadas en el o los periodos por los cuales se solicita la devolución

2. Para la verificación en la modalidad CEDEIM previa o post, cuenta con algún documento que le oriente en la validez del crédito fiscal:

Si ¿cual? R.D. 10-016-07 y 10-032-07.....
No ¿por qué?.....

3. En caso que un procedimiento interno sea contrario a la Ley, se aplica:

- La Ley antes del procedimiento
- El procedimiento antes de la Ley ¿por qué?.....

4. ¿Conoce la técnica de integración financiera para la liquidación del IVA?

Si No

La aplica en su trabajo?

Si No

CUESTIONARIO

Profesión Auditor
 Cargo Supervisor VI
 Departamento y/o Unidad Fiscalización

1. Para la verificación del crédito fiscal válido para la devolución CEDEIM, considera:
- a) Las compras en la proporción a la participación de las exportaciones en el total de las ventas
 - b) Las compras que hubieran sido efectivamente incorporadas al producto exportado
 - c) El total de compras efectuadas en el o los períodos por los cuales se solicita la devolución

2. Para la verificación en la modalidad CEDEIM previa o post, cuenta con algún documento que le oriente en la validez del crédito fiscal:

Si ¿cual? Noj de trabajo sobre el costo incorporado a la exportación
 No ¿por qué?

3. En caso que un procedimiento interno sea contrario a la Ley, se aplica:

- La Ley antes del procedimiento
- El procedimiento antes de la Ley ¿por qué?

4. ¿Conoce la técnica de integración financiera para la liquidación del IVA?

Si No

La aplica en su trabajo?

Si No

CUESTIONARIO

Profesión... AUDITOR FINANCIERO...

Cargo... FISCALIZADOR.....

Departamento y/o Unidad... VERIFICACION INTERNA

1. Para la verificación del crédito fiscal válido para la devolución CEDEIM, considera:

- a) Las compras en la proporción a la participación de las exportaciones en el total de las ventas
- b) Las compras que hubieran sido efectivamente incorporadas al producto exportado
- c) El total de compras efectuadas en el o los periodos por los cuales se solicita la devolución

2. Para la verificación en la modalidad CEDEIM previa o post, cuenta con algún documento que le oriente en la validez del crédito fiscal:

Si ¿cual? Ley 843.....

No ¿por qué?.....

3. En caso que un procedimiento interno sea contrario a la Ley, se aplica:

- La Ley antes del procedimiento
- El procedimiento antes de la Ley ¿por qué?.....

4. ¿Conoce la técnica de integración financiera para la liquidación del IVA?

Si No

La aplica en su trabajo?

Si No

CUESTIONARIO

Profesión... AUDITOR

Cargo... PROFESIONAL

Departamento y/o Unidad... DF - VE

1. Para la verificación del crédito fiscal válido para la devolución CEDEIM, considera:

- a) Las compras en la proporción a la participación de las exportaciones en el total de las ventas
- b) Las compras que hubieran sido efectivamente incorporadas al producto exportado
- c) El total de compras efectuadas en el o los periodos por los cuales se solicita la devolución

2. Para la verificación en la modalidad CEDEIM previa o post, cuenta con algún documento que le oriente en la validez del crédito fiscal:

Si ¿cual? Ley 843 - RND 10-16-07

No ¿por qué?.....

3. En caso que un procedimiento interno sea contrario a la Ley, se aplica:

La Ley antes del procedimiento

El procedimiento antes de la Ley ¿por qué?.....

4. ¿Conoce la técnica de integración financiera para la liquidación del IVA?

Si No

La aplica en su trabajo?

Si No

CUESTIONARIO

Profesión..... *Auditor*

Cargo..... *Procesand II-A*

Departamento y/o Unidad..... *Fiscal/quien. UE*

1. Para la verificación del crédito fiscal válido para la devolución CEDEIM, considera:

- a) Las compras en la proporción a la participación de las exportaciones en el total de las ventas
- b) Las compras que hubieran sido efectivamente incorporadas al producto exportado
- c) El total de compras efectuadas en el o los períodos por los cuales se solicita la devolución

2. Para la verificación en la modalidad CEDEIM previa o post, cuenta con algún documento que le oriente en la validez del crédito fiscal:

Si ¿cual?

No ¿por qué?..... *Solo hay una genérica*

3. En caso que un procedimiento interno sea contrario a la Ley, se aplica:

La Ley antes del procedimiento

El procedimiento antes de la Ley ¿por qué?.....

4. ¿Conoce la técnica de integración financiera para la liquidación del IVA?

Si No

La aplica en su trabajo?

Si No

CUESTIONARIO

Profesión.....CPA.....

Cargo.....Prof. I-A.....

Departamento y/o Unidad.....SFUE.....

- 1. Para la verificación del crédito fiscal válido para la devolución CEDEIM, considera:
 - a) Las compras en la proporción a la participación de las exportaciones en el total de las ventas
 - b) Las compras que hubieran sido efectivamente incorporadas al producto exportado
 - c) El total de compras efectuadas en el o los períodos por los cuales se solicita la devolución

2. Para la verificación en la modalidad CEDEIM previa o post, cuenta con algún documento que le oriente en la validez del crédito fiscal:

Si ¿cual?

No ¿por qué?.....Moneda del producto exportado.....

3. En caso que un procedimiento interno sea contrario a la Ley, se aplica:

La Ley antes del procedimiento

El procedimiento antes de la Ley ¿por qué?.....

4. ¿Conoce la técnica de integración financiera para la liquidación del IVA?

Si No

La aplica en su trabajo?

Si No

CUESTIONARIO

Profesión... LIC. AUDITORIA FINANCIERA
 Cargo... PROFESOR DE I-A
 Departamento y/o Unidad... FOCALIZACION

1. Para la verificación del crédito fiscal válido para la devolución CEDEIM, considera:
- a) Las compras en la proporción a la participación de las exportaciones en el total de las ventas
 - b) Las compras que hubieran sido efectivamente incorporadas al producto exportado
 - c) El total de compras efectuadas en el o los periodos por los cuales se solicita la devolución

2. Para la verificación en la modalidad CEDEIM previa o post, cuenta con algún documento que le oriente en la validez del crédito fiscal:

Si ¿cual? RIC - SISTEMA INTEGRADO DE REGISTRO PARA LA AM. TRD. SIEMPRE CONTROL EN CRUZADO
 No ¿por qué?.....

3. En caso que un procedimiento interno sea contrario a la Ley, se aplica:

- La Ley antes del procedimiento
- El procedimiento antes de la Ley ¿por qué?.....

4. ¿Conoce la técnica de integración financiera para la liquidación del IVA?

Si No

La aplica en su trabajo?

Si No

CUESTIONARIO

Profesión... ECONOMISTA

Cargo... TÉCNICO I

Departamento y/o Unidad... FISCALIZACIÓN-VERIFICACIÓN EXTERNA

1. Para la verificación del crédito fiscal válido para la devolución CEDEIM, considera:

- a) Las compras en la proporción a la participación de las exportaciones en el total de las ventas
- b) Las compras que hubieran sido efectivamente incorporadas al producto exportado
- c) El total de compras efectuadas en el o los períodos por los cuales se solicita la devolución

2. Para la verificación en la modalidad CEDEIM previa o post, cuenta con algún documento que le oriente en la validez del crédito fiscal:

Si ¿cual?

No ¿por qué?... SÓLO SE BASA EN LA LEY

3. En caso que un procedimiento interno sea contrario a la Ley, se aplica:

La Ley antes del procedimiento

El procedimiento antes de la Ley ¿por qué?.....

4. ¿Conoce la técnica de integración financiera para la liquidación del IVA?

Si No

La aplica en su trabajo?

Si No

CUESTIONARIOProfesión... *Adm. de empresas*Cargo... *Profesional*Departamento y/o Unidad... *Fiscalización / Verificación externa*

1. Para la verificación del crédito fiscal válido para la devolución CEDEIM, considera:

- a) Las compras en la proporción a la participación de las exportaciones en el total de las ventas
- b) Las compras que hubieran sido efectivamente incorporadas al producto exportado
- c) El total de compras efectuadas en el o los periodos por los cuales se solicita la devolución

2. Para la verificación en la modalidad CEDEIM previa o post, cuenta con algún documento que le oriente en la validez del crédito fiscal:

Si ¿cual? *RNO 10-16-07*No ¿por qué?

3. En caso que un procedimiento interno sea contrario a la Ley, se aplica:

 La Ley antes del procedimiento El procedimiento antes de la Ley ¿por qué?

4. ¿Conoce la técnica de integración financiera para la liquidación del IVA?

Si No

La aplica en su trabajo?

Si No

CUESTIONARIO

Profesión... Economista

Cargo... Supervisora

Departamento y/o Unidad... Jurídico y de Cobranza Coactiva

1. Para la verificación del crédito fiscal válido para la devolución CEDEIM, considera:

- a) Las compras en la proporción a la participación de las exportaciones en el total de las ventas
- b) Las compras que hubieran sido efectivamente incorporadas al producto exportado
- c) El total de compras efectuadas en el o los períodos por los cuales se solicita la devolución

2. Para la verificación en la modalidad CEDEIM previa o post, cuenta con algún documento que le oriente en la validez del crédito fiscal:

Si ¿cual?

No ¿por qué?... En el área y trabajo se ante la R.A. y ante se ven aspectos formales.

3. En caso que un procedimiento interno sea contrario a la Ley, se aplica:

La Ley antes del procedimiento

El procedimiento antes de la Ley ¿por qué?.....

4. ¿Conoce la técnica de integración financiera para la liquidación del IVA?

Si No

La aplica en su trabajo?

Si No

CUESTIONARIO

Profesión..... ABOGADO

Cargo..... PROFESOR I

Departamento y/o Unidad..... UNIVERSIDAD

1. Para la verificación del crédito fiscal válido para la devolución CEDEIM, considera:

- a) Las compras en la proporción a la participación de las exportaciones en el total de las ventas
- b) Las compras que hubieran sido efectivamente incorporadas al producto exportado
- c) El total de compras efectuadas en el o los períodos por los cuales se solicita la devolución

2. Para la verificación en la modalidad CEDEIM previa o post, cuenta con algún documento que le oriente en la validez del crédito fiscal:

Si ¿cual?..... Ley 873 - D.R. 25765 - Ley 1769

No ¿por qué?.....

3. En caso que un procedimiento interno sea contrario a la Ley, se aplica:

La Ley antes del procedimiento

El procedimiento antes de la Ley ¿por qué?.....

4. ¿Conoce la técnica de integración financiera para la liquidación del IVA?

Si No

La aplica en su trabajo?

Si No

CUESTIONARIO

Profesión... *Economista*

Cargo... *Profesional*

Departamento y/o Unidad... *Fiscalización*

1. Para la verificación del crédito fiscal válido para la devolución CEDEIM, considera:

- a) Las compras en la proporción a la participación de las exportaciones en el total de las ventas
- b) Las compras que hubieran sido efectivamente incorporadas al producto exportado
- c) El total de compras efectuadas en el o los períodos por los cuales se solicita la devolución

2. Para la verificación en la modalidad CEDEIM previa o post, cuenta con algún documento que le oriente en la validez del crédito fiscal:

Si ¿cual? *La Ley del IVA, el CV, lo comes con otra empresa*

No ¿por qué?

3. En caso que un procedimiento interno sea contrario a la Ley, se aplica:

La Ley antes del procedimiento

El procedimiento antes de la Ley ¿por qué?

4. ¿Conoce la técnica de integración financiera para la liquidación del IVA?

Si No

La aplica en su trabajo?

Si No

CUESTIONARIO

Profesión..... *Auditor*.....
Cargo..... *Auditor*.....
Departamento y/o Unidad..... *Fiscalización*

1. Para la verificación del crédito fiscal válido para la devolución CEDEIM, considera:

- a) Las compras en la proporción a la participación de las exportaciones en el total de las ventas
- b) Las compras que hubieran sido efectivamente incorporadas al producto exportado
- c) El total de compras efectuadas en el o los períodos por los cuales se solicita la devolución

2. Para la verificación en la modalidad CEDEIM previa o post, cuenta con algún documento que le oriente en la validez del crédito fiscal: *actividad exportadora (Mdo Estero)*

- Si ¿cual?..... *estructuras - ejecución de cedimo (actualizado)*
- No ¿por qué?.....

3. En caso que un procedimiento interno sea contrario a la Ley, se aplica:

- La Ley antes del procedimiento
- El procedimiento antes de la Ley ¿por qué?.....

4. ¿Conoce la técnica de integración financiera para la liquidación del IVA?

- Si No
La aplica en su trabajo?
Si No

CUESTIONARIO

Profesión..... *Economista*
Cargo..... *Prof. I*
Departamento y/o Unidad..... *Fiscalización*

1. Para la verificación del crédito fiscal válido para la devolución CEDEIM, considera:

- a) Las compras en la proporción a la participación de las exportaciones en el total de las ventas
- b) Las compras que hubieran sido efectivamente incorporadas al producto exportado
- c) El total de compras efectuadas en el o los períodos por los cuales se solicita la devolución

2. Para la verificación en la modalidad CEDEIM previa o post, cuenta con algún documento que le oriente en la validez del crédito fiscal:

Si ¿cual? *La guía Técnica, Procedimientos OVE, D. Supuestos, Leyes.*
No ¿por qué?.....

3. En caso que un procedimiento interno sea contrario a la Ley, se aplica:

- La Ley antes del procedimiento
- El procedimiento antes de la Ley ¿por qué?.....

4. ¿Conoce la técnica de integración financiera para la liquidación del IVA?

Si No
La aplica en su trabajo?
Si No



CUESTIONARIO

Profesión... AUDITOR

Cargo... FISCALIZADOR

Departamento y/o Unidad... FISCALIZACIÓN

1. Para la verificación del crédito fiscal válido para la devolución CEDEIM, considera:

a) Las compras en la proporción a la participación de las exportaciones en el total de las ventas

b) Las compras que hubieran sido efectivamente incorporadas al producto exportado

c) El total de compras efectuadas en el o los períodos por los cuales se solicita la devolución

2. Para la verificación en la modalidad CEDEIM previa o post, cuenta con algún documento que le oriente en la validez del crédito fiscal:

Si ¿cual? NORMATIVA VIGENTE EN LEY 2497, 843, 27310 etc.

No ¿por qué?

3. En caso que un procedimiento interno sea contrario a la Ley, se aplica:

La Ley antes del procedimiento

El procedimiento antes de la Ley ¿por qué?

4. ¿Conoce la técnica de integración financiera para la liquidación del IVA?

Si No

La aplica en su trabajo?

Si No

CUESTIONARIO

Profesión.....ECONOMISTA.....

Cargo.....CONTADOR EN C.A.....

Departamento y/o Unidad.....FIS. G. 41. 300001.....

1. Para la verificación del crédito fiscal válido para la devolución CEDEIM, considera:

- a) Las compras en la proporción a la participación de las exportaciones en el total de las ventas
- b) Las compras que hubieran sido efectivamente incorporadas al producto exportado
- c) El total de compras efectuadas en el o los períodos por los cuales se solicita la devolución

2. Para la verificación en la modalidad CEDEIM previa o post, cuenta con algún documento que le oriente en la validez del crédito fiscal:

Si ¿cual? ...Guía...Técnica.....

No ¿por qué?.....

3. En caso que un procedimiento interno sea contrario a la Ley, se aplica:

La Ley antes del procedimiento

El procedimiento antes de la Ley ¿por qué?.....

4. ¿Conoce la técnica de integración financiera para la liquidación del IVA?

Si No

La aplica en su trabajo?

Si No

CUESTIONARIO

Profesión... CONTADOR EN COMERCIO.....

Cargo... CONSULTOR.....

Departamento y/o Unidad... Fiscalización.....

1. Para la verificación del crédito fiscal válido para la devolución CEDEIM, considera:

- a) Las compras en la proporción a la participación de las exportaciones en el total de las ventas
- b) Las compras que hubieran sido efectivamente incorporadas al producto exportado
- c) El total de compras efectuadas en el o los períodos por los cuales se solicita la devolución

2. Para la verificación en la modalidad CEDEIM previa o post, cuenta con algún documento que le oriente en la validez del crédito fiscal:

- Si ¿cual? LA FORMA ORGANIZACIONAL DE LA ACTIVIDAD EDUCATIVA
- No ¿por qué?.....

3. En caso que un procedimiento interno sea contrario a la Ley, se aplica:

- La Ley antes del procedimiento
- El procedimiento antes de la Ley ¿por qué?.....

4. ¿Conoce la técnica de integración financiera para la liquidación del IVA?

- Si No
- La aplica en su trabajo?
- Si No

CUESTIONARIO

Profesión... AUDITAJE

Cargo... PROFESIONAL III

Departamento y/o Unidad... FISCALIZACIÓN

1. Para la verificación del crédito fiscal válido para la devolución CEDEIM, considera:

- a) Las compras en la proporción a la participación de las exportaciones en el total de las ventas
- b) Las compras que hubieran sido efectivamente incorporadas al producto exportado
- c) El total de compras efectuadas en el o los períodos por los cuales se solicita la devolución

2. Para la verificación en la modalidad CEDEIM previa o post, cuenta con algún documento que le oriente en la validez del crédito fiscal:

Si ¿cual? ... REGISTROS CONTABLES MEDIO DE PAGO

No ¿por qué?.....

3. En caso que un procedimiento interno sea contrario a la Ley, se aplica:

La Ley antes del procedimiento

El procedimiento antes de la Ley ¿por qué?.....

4. ¿Conoce la técnica de integración financiera para la liquidación del IVA?

Si No

La aplica en su trabajo?

Si No

CUESTIONARIO

Profesión... *Financiero*

Cargo... *Asesorial F*

Departamento y/o Unidad... *Deplo. Juridico*

1. Para la verificación del crédito fiscal válido para la devolución CEDEIM, considera:

- a) Las compras en la proporción a la participación de las exportaciones en el total de las ventas
- b) Las compras que hubieran sido efectivamente incorporadas al producto exportado
- c) El total de compras efectuadas en el o los periodos por los cuales se solicita la devolución

2. Para la verificación en la modalidad CEDEIM previa o post, cuenta con algún documento que le oriente en la validez del crédito fiscal:

Si ¿cual? *Las 1482, Las 1963, Do. 25465, 25870, 26630, 27874, 28654 RND 10-00503*
RND 10-0010-03

No ¿por qué?.....

3. En caso que un procedimiento interno sea contrario a la Ley, se aplica:

- La Ley antes del procedimiento
- El procedimiento antes de la Ley ¿por qué?.....

4. ¿Conoce la técnica de integración financiera para la liquidación del IVA?

Si No
La aplica en su trabajo?
Si No

CUESTIONARIO

Profesión... ABOGADO

Cargo... JEFE DE DEPARTAMENTO

Departamento y/o Unidad... EDIFICACION OPERATIVA Y CONTROL DE CALIDAD

1. Para la verificación del crédito fiscal válido para la devolución CEDEIM, considera:

- a) Las compras en la proporción a la participación de las exportaciones en el total de las ventas
- b) Las compras que hubieran sido efectivamente incorporadas al producto exportado
- c) El total de compras efectuadas en el o los periodos por los cuales se solicita la devolución

2. Para la verificación en la modalidad CEDEIM previa o post, cuenta con algún documento que le oriente en la validez del crédito fiscal:

Si ¿cual? ... MANUAL PARA FISCALIZACION DE CEDEIM

No ¿por qué?.....

3. En caso que un procedimiento interno sea contrario a la Ley, se aplica:

La Ley antes del procedimiento

El procedimiento antes de la Ley ¿por qué?.....

4. ¿Conoce la técnica de integración financiera para la liquidación del IVA?

Si No

La aplica en su trabajo?

Si No

CUESTIONARIO

Profesión..... *Administración de Empresas*
 Cargo..... *Profesional F*
 Departamento y/o Unidad..... *D. NEOCG*

1. Para la verificación del crédito fiscal válido para la devolución CEDEIM, considera:

- a) Las compras en la proporción a la participación de las exportaciones en el total de las ventas
- b) Las compras que hubieran sido efectivamente incorporadas al producto exportado
- c) El total de compras efectuadas en el o los periodos por los cuales se solicita la devolución

2. Para la verificación en la modalidad CEDEIM previa o post, cuenta con algún documento que le oriente en la validez del crédito fiscal:

Si ¿cual? *(Certificados) Manuales de Fiscalización*
 No ¿por qué?.....

3. En caso que un procedimiento interno sea contrario a la Ley, se aplica:

- La Ley antes del procedimiento
- El procedimiento antes de la Ley ¿por qué?.....

4. ¿Conoce la técnica de integración financiera para la liquidación del IVA?

Si No
 La aplica en su trabajo?
 Si No

CUESTIONARIO

Profesión..... *Abogado*.....

Cargo..... *Procurador III - A*.....

Departamento y/o Unidad..... *Judicial*.....

1. Para la verificación del crédito fiscal válido para la devolución CEDEIM, considera:

- a) Las compras en la proporción a la participación de las exportaciones en el total de las ventas
- b) Las compras que hubieran sido efectivamente incorporadas al producto exportado
- c) El total de compras efectuadas en el o los períodos por los cuales se solicita la devolución

2. Para la verificación en la modalidad CEDEIM previa o post, cuenta con algún documento que le oriente en la validez del crédito fiscal:

Si ¿cual?

No ¿por qué? *salocamiento en los factores y la D de Imped.*
pero que falta un procedimiento

3. En caso que un procedimiento interno sea contrario a la Ley, se aplica:

La Ley antes del procedimiento

El procedimiento antes de la Ley ¿por qué?.....

4. ¿Conoce la técnica de integración financiera para la liquidación del IVA?

Si No
La aplica en su trabajo?

Si No

ANEXO 5.

- **Auto Supremo 275/2009**
- **Auto Supremo 205/2010**

SALA PLENA

SENTENCIA: 275/2009

EXP. N°: 233/2004

PROCESO: Contencioso Administrativo

PARTES: Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra el Superintendente Tributario General.

FECHA: 20 de agosto de 2009.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Regional La Paz, representado por Ramón Segundo Servia Oviedo, contra la Superintendencia Tributaria General.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 36-40, interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz, dependiente del Servicio de Impuestos Nacionales, representada en ese entonces por el Licenciado Ramón Segundo Servia Oviedo contra la Superintendencia Tributaria Nacional, impugnando la Resolución Administrativa STG-RJ/0012/2004 de 10 de septiembre de 2004, pronunciada por la Superintendencia Tributaria General, y

CONSIDERANDO: Que, el demandante mediante memorial de fojas 36-40, inició proceso contencioso administrativo en base a los siguientes fundamentos:

1°.- Manifestó que el contribuyente INDUSTRIAS TEXTILES ASEA LTDA., fue objeto de verificación posterior por la solicitudes de devolución impositiva "CEDEIM" de los periodos fiscales enero/98 a diciembre/98; enero/99 a diciembre/99 y enero/2000 a diciembre/2000, emitiéndose el informe de fiscalización y posterior Vista de Cargo N° 2903000050 consignando un monto inicial de Bs. 1.199.654 (UN MILLON CIENTO NOVENTA Y NUEVE MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y CUATRO 00/100 BOLIVIANOS) por concepto de depuración de crédito fiscal, con la que el contribuyente fue debidamente notificado a objeto de que asuma defensa o formule descargos a cerca de los cargos formulados, el contribuyente observó los reparos aduciendo que existe una deuda tributaria por supuesto débito fiscal referido a la revisión de las Notas Fiscales que respaldan los CEDEIM's, argumento que fue rechazado, por lo que la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz, dependiente del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió la Resolución Determinativa N° 38/2003, que resolvió declarar la obligación tributaria del contribuyente INDUSTRIAS TEXTILES ASEA LTDA., a favor del fisco en la suma de Bolivianos novecientos treinta y cuatro mil novecientos ochenta y seis 00/100

(Bs. 934.986) por crédito fiscal indebidamente devuelto más accesorios y Bolivianos doscientos setenta y dos mil quinientos treinta y siete 00/100 (Bs. 272.537) respecto a la sanción que fue tipificada como Evasión.

2º.- Indica que el contribuyente INDUSTRIAS TEXTILES ASEA LTDA, invocando el artículo 143 de la Ley N° 2492 (Nuevo Código Tributario) planteó Recurso de Alzada contra la Resolución Determinativa N° 038/2003, recurso que resuelve revocar parcialmente dicha resolución modificando la obligación tributaria a Bolivianos 45.747, dejando sin efecto la multa por evasión, motivo por el cual Graco La Paz, formuló contra la decisión de la Superintendencia Regional La Paz el Recurso Jerárquico, cuya resolución resolvió confirmar la resolución del recurso de alzada, modificando la obligación tributaria a Bs. 44.496 y manteniendo la liberación de la multa por la conducta de evasión causándose con este accionar de la Superintendencia Tributaria General graves perjuicios al ente recaudador de impuestos y poniendo en duda la legalidad de la Resolución Determinativa N° 038/2003.

3º.- Manifestó que la Resolución emitida por el Superintendente Tributario General vulnera los "Principios del país de destino; de soberanía fiscal del Estado y de neutralidad impositiva". El primero busca evitar la doble imposición que se presenta cuando dos o más Estados aplican un impuesto similar a cerca de un mismo hecho imponible y sobre el mismo sujeto pasivo o contribuyente, situación que no se presentó en el caso de INDUSTRIAS TEXTILES ASEA LTDA., pues los rubros depurados por la Administración Recaudadora de Impuestos no son objeto de exportación, por lo que correspondía que sean gravados en territorio boliviano, a más que conforme la norma interna del artículo 12 de la Ley N° 1489, aquellos gastos que no fueron incorporados de forma directa en las mercancías de exportación y que no tienen incidencia en sus costos de producción no pueden servir para obtener a favor del contribuyente un crédito fiscal, aspecto que no fue tomado en cuenta por la Superintendencia Tributaria General a momento de pronunciar la resolución del recurso jerárquico.

4º.- Finalmente refirió que la Resolución N° STG-RJ/0012/2004 emitida por la Superintendencia Tributaria General vulnera el artículo 12 de la Ley N° 1489, artículo 6 del Decreto Supremo N° 23944 y artículo 11 del Decreto Supremo N° 21530, al haberse demostrado y determinado que la producción elaborada sobre la base de poliéster está destinada a la venta en el mercado local y la producción de algodón se destina especialmente a la exportación, demostrándose igualmente que los gastos administrativos depurados no corresponden a la actividad comercial de exportación de la

empresa, los que representan una serie de gastos operativos que deben ser asumidos por la Empresa y que no pueden ser objeto de devolución, habiéndose depurado los gastos que no corresponden a la actividad comercial de exportación de la empresa, tales como servicio de courier, telefonía celular, pago a verificadores, servicio de internet, servicio de impresión, Aguas del Illimani (consumo de agua destinado a la producción local), Electropaz (consumo de energía eléctrica) destinado a la producción de textiles para venta en mercado local, Almapaz (Almacenaje de productos para producción de textiles para venta en mercado local), servicio de transporte, pago de seguro y transporte aéreo

5º.- Afirma que, la Resolución N° STG-RJ/0012/2004 emitida por la Superintendencia Tributaria General vulnera los artículos 114, 115 y 116 de la Ley N° 1340 al dejar sin sanción la conducta del contribuyente, pues esta instancia no tomó en cuenta el concepto de evasión establecido en la dicha ley, ni consideró que la evasión se refiere a infracciones que nacen en la negligencia, ignorancia y error del contribuyente, donde existe el elemento culpa, conducta que sin bien no tiene la intención de inducir en error al Fisco, ocasiona perjuicio patrimonial, en el caso de INDUSTRIAS TEXTILES ASEA S.R.L, la Administración Tributaria no encontró justificativo legal la no existencia de las compras declaradas como crédito fiscal correspondiente a gastos que no tienen incidencia directa con el costo de los bienes exportados, no siendo aplicable a este contribuyente la previsión del artículo 80 de la Ley N° 1340, referido a la exención de responsabilidad en la conducta de evasión.

Por todo lo anotado, el demandante, solicita se declare probada la demanda y se resuelva revocar parcialmente la Resolución N° STG-RJ/0012/2004 emitida por la Superintendencia Tributaria General, en cuanto a la disminución ilegítima del reparo que estableció la Administración Tributaria y se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 038/2003 emitida en contra del contribuyente INDUSTRIAS TEXTILES ASEA S.R.L.

CONSIDERANDO: Que admitida la demanda por decreto de fojas 42 fue corrida en traslado a la autoridad demandada, quién mediante memorial cursante a fojas 58-61 sin contestar a la acción interpuso excepción previa de impersonería en el demandante, la que corrida en traslado a la parte demandante, mereció la respuesta de fojas 78-85, siendo resuelta mediante el Auto Supremo N° 094/2007 de 21 de marzo de 2007 cursante de fojas 88 a 92 vuelta, que declaró improbada la excepción opuesta, por lo que el nuevo titular de la entidad demandada, Rafael Vergara Sandoval se apersonó a este

Tribunal en los términos del memorial de fojas 96, conminándosele por providencia de fojas 101 y ante la ausencia de respuesta a la demanda a la remisión de los antecedentes de la emisión de la resolución impugnada, providencia que fue objeto del recurso de reposición deducido por el demandado con el fundamento del memorial de fojas 111 y vuelta, pronunciándose el Auto Supremo N° 049/2008 que cursa a fojas 136, a través del cual se deja sin efecto la providencia recurrida únicamente en cuanto a la orden de remisión de antecedentes administrativos se refiere, manteniéndose subsistente en lo demás.

La respuesta a la demanda, se tuvo como no presentada por su extemporaneidad, conforme se evidencia del decreto de fojas 109 en el que se pronunció el correspondiente decreto de "Autos para Sentencia"

CONSIDERANDO: Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores 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 precisamente 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.

Dentro de este marco los artículos. 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, establecen el procedimiento contencioso administrativo que se acciona en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado este su derecho, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotado ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado.

Que, establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, corresponde a este tribunal analizar los términos de la demanda en armonía con los datos del proceso, para conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que en el caso de autos, se ha reconocido expresamente la legitimación activa del demandante con el pronunciamiento del Auto Supremo de fojas 88 a 92 vuelta.

CONSIDERANDO: Que de los antecedentes del proceso y reconocida como se encuentra la Competencia de la Corte Suprema de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, corresponde realizar el control judicial sobre los actos

ejercidos por la Superintendencia Tributaria y la Administración Tributaria. Dentro de este marco y de la compulsión de los datos procesales, así como de los anexos I (fojas 1-a 539), II (fojas 1 a 277), III (fojas 1 a 91), IV (fojas 1 a 45), V (fojas fojas 1 a 36) y VI (fojas 1 a 24) se establecen los siguientes extremos:

PRIMERO.- La Administración Tributaria (Gerencia Distrital de Grandes Contribuyentes La Paz dependiente del Servicio de Impuestos Nacionales), como resultado del proceso de verificación y fiscalización instruido mediante orden de verificación externa N° 2903000125 al contribuyente INDUSTRIAS TEXTILES ASEA LTDA., sobre los documentos que respaldaron la solicitud de devolución impositiva CEDEIM correspondiente a los periodos fiscales 1999 a 2000, comprobó que el contribuyente no dio cumplimiento a la norma tributaria y obtuvo indebidamente crédito fiscal, a cuya consecuencia en 14 de diciembre de 2003 emitió la Vista de Cargo N° 2903000050, otorgando el plazo de 20 días para presentación de los descargos correspondientes (fojas 1 a 28 del Anexo I).

SEGUNDO.- El contribuyente, impugnó la vista de cargo aduciendo que la Administración Tributaria no consideró que la finalidad de verificación de los Certificados de Devolución Impositiva CEDEIM's es la de verificar que no se hayan obtenido reintegros por encima de lo que corresponde, no pudiendo determinarse adeudos tributarios porque se trata de una devolución impositiva de dineros de propiedad del exportador y no de débito fiscal (fojas 519-520 vuelta del Anexo I), a cuya consecuencia la Administración Tributaria, previo el informe técnico legal que cursa de fojas 522 a 528 del anexo I, en 26 de diciembre de 2003, emitió la Resolución Determinativa N° 038/2003 en la que resolvió: a) Determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible contra el contribuyente INDUSTRIAS TEXTILES ASEA LTDA., la obligación tributaria de Bs. 934.986, por concepto de crédito fiscal obtenido en forma indebida mediante certificados de devolución impositiva CEDEIM correspondiente a los periodos fiscales enero/98 a diciembre/98, enero/99 a diciembre/99 y enero/2000 a diciembre/2000, mas mantenimiento de valor, intereses y multa por mora; b) Sancionar al contribuyente con una multa igual al 50% sobre el monto observado y actualizado a la fecha de emisión de la RD equivalente a Bs. 272.537, en mérito a que la conducta del contribuyente se encontraba tipificada y sancionada como EVASIÓN, c) Intimar al contribuyente para que en el término de 15 días de su legal notificación con la Resolución Determinativa deposite las sumas mencionadas, bajo conminatoria de iniciar la acción de cobranza coactiva en caso de incumplimiento (fojas 529-533 del Anexo I y 1-5 del expediente).

TERCERO.- INDUSTRIAS TEXTILES ASEA LTDA, interpuso recurso de alzada contra la Resolución Determinativa de Impuestos Nacionales (fojas 3-4 del anexo II, 6-7 del expediente), resuelto a través de la Resolución LPZ N° 0037/2004 de 27 de mayo de 2004, pronunciada por la Superintendencia Tributaria Regional La Paz, que revocó parcialmente dicha Resolución Determinativa modificando la obligación tributaria del contribuyente a Bs. 45.747, correspondiente a los tres periodos fiscales 1998, 1999, 2000 y dejó sin efecto la multa por evasión al considerar esta autoridad tributaria que en la conducta fiscal del contribuyente hubo un error excusable que según el artículo 80 del Código Tributario (Ley N° 1340) excluye de responsabilidad al infractor (fojas 180-186 del Anexo II, 11-17 del expediente). Esta resolución motivó la interposición del Recurso Jerárquico por la Administración Tributaria (fojas 188-191; del Anexo II), mereciendo la Resolución STG-RJ/0012/2004 de 10 de septiembre de 2004, cuyo original cursa a fojas 249-264 del Anexo II y fotocopia legalizada a fojas 18-33 del expediente, en la que el Superintendente Tributario General confirmó la resolución del inferior, modificando la obligación tributaria de Industrias Textiles ASEA LTDA., a la suma de Bs. 44.496, dejando sin efecto la multa por evasión en cumplimiento del artículo 80 de la Ley N° 1340, resolución que es impugnada por la presente vía, por considerar la Administración Tributaria que le es gravosa a sus intereses.

Que la relación precedente hace concluir que el conflicto radica en el hecho de que la entidad demandante considera que la Resolución Determinativa que pronunció y que originó todos los actos descritos en sede administrativa, se encuentra enmarcada dentro de la normativa correspondiente, mientras que -a criterio suyo-, los actos de la entidad demandada transgredieron estas normas.

Al respecto, se considera que en autos, la acción de la Administración Tributaria emerge de la fiscalización y verificación que realiza a la actividad de Industrias Textiles ASEA LTDA., en los tres periodos fiscales de 1998, 1999 y 2000, por haber obtenido a su favor certificados de crédito fiscal, a través de certificados de devolución impositiva CEDEIM's que, conforme determina el artículo 1 del D.S. N° 25465 de 23 de julio de 1999, tienen como objetivo principal la generación de liquidez en las empresas, puesto que al obtener un CEDEIM, el contribuyente queda liberado de pagar el Impuesto al Valor Agregado IVA (13%), el Impuesto a los Consumos Específicos ICE y el Gravamen Arancelario Consolidado GAC, este último sustituido en su denominación por Gravamen Arancelario GA, conforme al artículo 6 inciso a) del D.S. N° 26397 de 17 de noviembre de 2001, de los insumos empleados en la producción de productos para exportación,

beneficiándose con estos certificados, todos los rubros de exportación, tanto del sector tradicional (hidrocarburos y minerales), no tradicional (agroindustria, manufacturas, maderas) y las exportaciones a zonas francas, actividad de la Administración Tributaria que se enmarca dentro de la previsión contenida en el artículo 11 inciso 5) del Decreto Supremo N° 21530, reglamentario del artículo 11 de la Ley N° 843.

Que conforme determina el artículo 12 de la Ley del Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones N° 1489 de 16 de abril de 1993, "Los exportadores de mercancías y servicios sujetos a ella, 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, basados en el principio de neutralidad impositiva". Por su parte el artículo 6 del Decreto Supremo N° 23944 de 30 de enero de 1995, Reglamentario de la Ley anotada, establece que el impuesto a ser reintegrado a través del CEDEIM por operaciones de exportación contenidas en las compras que forman parte del costo de los bienes y servicios exportados, incluyendo el IVA correspondiente a bienes de capital, se determinará conforme a lo establecido en el artículo 13 de dicha Ley. La normativa legal citada establece la devolución de los impuestos internos bajo tres prerrogativas a saber. 1. insumos y bienes incorporados en las mercancías de exportación, 2. la incidencia real de éstos en los costos de producción y 3. debe tenerse presente el principio de neutralidad impositiva, que establece que el tratamiento del crédito fiscal por exportaciones debe ser el mismo que para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno; es decir, que la exención del pago de impuestos debe considerarse sobre aquellos gastos que se hayan efectuado en relación a la actividad del exportador, quién deberá recibir idéntico tratamiento que el brindado al sujeto pasivo de la relación tributaria dentro del territorio boliviano. En la litis, el contribuyente Industrias Textiles ASEA LTDA., se constituye en una empresa industrial, cuya actividad principal y también secundaria, conforme anotó la Administración Tributaria en el Acta Inicial de Fiscalización de fojas 6-7 del Anexo I, y el Certificado de Inscripción de fojas 504 del mismo Anexo, consiste en la "Fabricación de productos textiles, importación y exportación de los mismos"; por lo que, conforme a la normativa citada, la liberación del pago de impuestos debió efectuarse, sobre los insumos empleados en el proceso de producción en el que se halla inmerso este contribuyente.

Ahora bien, los antecedentes de los trámites en sede administrativa, demuestran que la Administración Tributaria, en la determinación del crédito fiscal indebidamente devuelto

a ASEA LTDA., procedió a la depuración de facturas por servicios de courier, telefonía celular, servicios de verificación, impresiones gráficas, consumo y pago de servicios básicos como agua y energía eléctrica y almacenaje de materia prima en ALMAPAZ, porque según el demandante, estos rubros corresponderían a ventas internas y no a los procesos de exportación y no cumplen con los requisitos establecidos en los artículos 12 y 13 de la Ley N° 1489, alcanzando el monto total solicitado por el contribuyente mediante CEDEIM's por el Impuesto al Valor Agregado a Bs. 1.074.802 por las tres gestiones fiscalizadas (papeles de trabajo de fojas 38 a 503 del Anexo I, informe ATJ N° 630/2003 de fojas 522-525 del mismo anexo, facturas del Anexo III, formularios del SIN de declaración jurada de ingresos y cálculo de CEDEIM del Anexo IV, certificados de salida de mercadería y pólizas de exportación del Anexo V y VI).

Respecto a la liberación del debito fiscal para los exportadores, es clara la determinación del artículo 11 de la Ley N° 843, cuando 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 o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen", entendiéndose por exportación, según definición del artículo 11-2) del D.S. 21530 reglamentario del artículo 11 de la Ley 843, a la salida del país de bienes transferidos a cualquier título con carácter definitivo, lo que significa que en el caso de las exportaciones se aplica el Impuesto al Valor Agregado con una tasa cero, estando las ventas o exportaciones liberadas del pago de este impuesto y la determinación del crédito fiscal para las exportaciones será realizada bajo los mismos parámetros que rigen para los sujetos pasivos de la obligación tributaria que realizan actividades en el mercado interno, disposición legal que se enmarca dentro del principio de neutralidad impositiva expresado precisamente en la cita Ley 843, la Ley 1489 y su Decreto Supremo Reglamentario N° 23944.

La devolución del crédito fiscal generado por el contribuyente ASEA LTDA., no causa daño al Estado o perjuicio fiscal en tanto no exceda el límite permitido por el artículo 6 del ya citado Decreto Supremo Reglamentario N° 23944 y artículo 11 del Decreto Supremo N° 21530, tomando en cuenta además que dicho crédito del contribuyente se enmarca en las condiciones establecidas por el artículo 8 de este Decreto, el mismo que al no ser recuperado en el mercado interno, necesariamente debe ser recuperado mediante los certificados de devolución impositiva CEDEIM's.

En autos, la Administración Tributaria al pronunciar la Resolución Determinativa en la que estableció cargos contra ASEA LTDA., discriminó las compras de bienes o servicios incorporados al proceso de producción de acuerdo al lugar del destino del producto, es decir que consideró por ejemplo que el pago por servicios de courier, servicios básicos y otros no correspondían por estar destinados al mercado local y no a la exportación (mercado interno o mercado externo), situación que no es posible, pues, el procedimiento para los reintegros del crédito fiscal a través de los CEDEIM's se encuentra detallado en la normativa legal citada en la presente resolución, normativa con la que cumplió el contribuyente, entendiéndose de esta manera la Superintendencia Tributaria Regional de La Paz y General, cuando en un adecuado análisis técnico-jurídico, revocó parcialmente el acto administrativo de la Administración Tributaria modificando el monto de la obligación tributaria conforme a la depuración de las facturas que no eran válidas para el beneficio del CEDEIM, decisión que fue corroborada por la instancia superior a momento de pronunciar la Resolución del Recurso Jerárquico impugnada ahora a través del presente proceso.

Que en relación a la calificación efectuada por la Administración Tributaria, sobre la conducta del contribuyente, tipificándola como "Evasión", el artículo 114 de la Ley N° 1340 prescribe: "Incorre en evasión fiscal el que mediante acción u omisión que no constituya defraudación o contrabando, determine una disminución ilegítima de los ingresos tributarios o el otorgamiento indebido de exenciones y otras ventajas fiscales". La Administración Tributaria en su propio acto administrativo consistente en la Resolución Determinativa N° 038/2003 estableció: "(...) El contribuyente realizó solicitudes de devolución impositiva considerando por error compras que no están sujetas a devolución (...), consecuentemente reconoce que en la conducta del contribuyente existió error, haciendo aplicable el artículo 80 de la Ley N° 1340, eximiendo de toda responsabilidad al infractor, no siendo aplicable ninguna sanción, habiéndose pronunciado en este sentido la Superintendencia Tributaria Regional La Paz y General.

Del análisis precedente, el Máximo Tribunal de Justicia concluye que la Superintendencia Tributaria General al pronunciar la Resolución impugnada por la Administración Tributaria Regional La Paz, en relación a la modificación del monto de la obligación tributaria del contribuyente INDUSTRIAS TEXTILES ASEA S.R.L., y determinando la inexistencia de sanción por evasión al existir error excusable, efectuó una correcta valoración de las normas legales citadas y glosadas en la presente

resolución, correspondiendo desestimar la pretensión de la Gerencia de Grandes Contribuyentes de La Paz dependiente del Servicio de Impuestos Nacionales.

POR TANTO: La Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en ejercicio de la atribución 10ª del artículo 55 de la Ley de Organización Judicial, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Regional La Paz, dependiente del Servicio de Impuestos Nacionales cursante a fojas 36-40 y en consecuencia mantiene subsistente y con total validez la Resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ/0012/2004 de 10 de septiembre de 2004, liberando al actor del pago de costas, tomando en cuenta que por ser una entidad del Estado se encuentra dentro del alcance del artículo 39 de la Ley N° 1178, concordante con el artículo 52 del Reglamento para el Ejercicio de las Atribuciones de la Contraloría General de la República, aprobado por Decreto Supremo N° 23215 de 22 de julio de 1992.

El Ministro Julio Ortiz Linares hizo constar que a pesar de mantener el criterio de que es inadmisibile la demanda contenciosa administrativa deducida por la entidad estatal contra resoluciones emitidas por el Órgano Ejecutivo, en cumplimiento del artículo 65 de la Ley del Tribunal Constitucional y de la Sentencia Constitucional 0090/2006 de noviembre de 2006, suscribe la presente resolución.

Esta sentencia, de la que se tomará razón donde corresponda, es pronunciada en Sucre, Capital de la República de Bolivia, a los veinte días del mes de agosto de dos mil nueve.

Regístrese.

Ministro Relator: Hugo R. Suárez Calbimonte.

Firmado:

Ministros: Beatriz Sandoval de Capobianco

Julio Ortiz Linares

Rosario Canedo Justiniano

José Luíz Baptista Morales

Ángel Irusta Pérez

Hugo R. Suárez Calbimonte

Teófilo Tarquino Mújica

Secretaria: Sofía L. Fiengo Sotés

SALA PLENA

SENTENCIA: 205/2010.

EXP. N°: 206/2005

PROCESO: Contencioso Administrativo.

PARTES Gerencia Distrital Graco Santa Cruz del SIN c/Superintendencia Tributaria General.

FECHA: 16 de junio de 2010.

VISTOS EN SALA PLENA: el memorial de 21 de julio de 2005 (fojas 56 a 62 vuelta), por medio del cual Sonia Gaby Ortiz Paz, en su condición de Gerente del Servicio de Impuestos Nacionales en el Distrito de Santa Cruz, planteó una demanda contencioso-administrativa contra Ramiro Cabezas Masses, Superintendente Tributario General, impugnando la Resolución Administrativa número 56 de 6 de junio del mismo año 2005 (fojas 21 a 40) pronunciada por el mencionado funcionario público, con referencia a una acción de cobranza efectuada a la Fábrica de Palmitos Iténez por la indicada Gerente del Servicio de Impuestos Nacionales.

CONSIDERANDO: que los antecedentes de la mencionada demanda corresponden al siguiente detalle:

1.- Los representantes de la Fábrica de Palmitos Iténez presentaron ante la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales una solicitud para fines de obtención de un Certificado de Devolución Impositiva (CEDEIM) por el mes de junio de 2003, con Declaración Única de Devolución Impositiva a las Exportaciones, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA).

2.- Respecto a ese petitorio, la Gerencia del Servicio de Impuestos Nacionales en el Distrito de Santa Cruz emitió el 14 de septiembre de 2004 (fojas 1 a 2) la Resolución Administrativa número 3, mediante la cual dispuso que, sin perjuicio de la impugnación que pudiera formularse, se ejecute la garantía com-prometida por ésta al momento de solicitar la devolución de tributos, por haber la Administración Tributaria devuelto indebida-mente a la Empresa impetrante el monto de Bs. 26.067 que, actualizados y sumados los intereses, asciende a Bs. 28.511, en relación a las Notas Fiscales que dicha firma contribuyente presentó como respaldo.

3.- El representante de la Fábrica de Palmitos Iténez, José Marcelo Heredia García, por memoriales de 16 de septiembre (fojas 3 a 5 vuelta) y de 1º de octubre (fojas 6 y vuelta) ambos de 2004, impugnó esa Resolución señalando que en ella se desconoció que la indicada Empresa está esencialmente dedicada a las exportaciones de palmitos en conserva, pues rechazó los datos por costos relativos a adquisición de ácido cítrico,

llenado de envases, raspado, barnizado, etiquetado, manipuleo, carguío, trámites y fletes de exportación, análisis bromatológicos y físico-químicos, alquileres, materiales de escritorio, energía eléctrica y otros gastos de comercialización.

4.- Respondiendo a esa solicitud el 5 de noviembre (fojas 8 a 12), la Gerente del Servicio de Impuestos Nacionales en el Distrito de Santa Cruz sostuvo que las facturas rechazadas no estaban vinculadas a exportaciones, pues consistían en compras de pollo, remedios, subsidios de lactancia y pago de teléfonos celulares, gastos por parqueo y honorarios a empresas de contaduría.

5.- El mencionado recurso de alzada tuvo como resultado la emisión de la Resolución Administrativa número 17 de 23 de febrero de 2005 (fojas 13 a 20), pronunciada por el Superintendente Tributario Regional de Santa Cruz que, revocando parcialmente la decisión objetada, redujo el monto exigible al equivalente a Bs. 10.770 con inclusión tanto de intereses como de pagos concernientes a actualizaciones.

6.- Tal decisión fue impugnada por la Gerente del Servicio de Impuestos Nacionales en el Distrito de Santa Cruz, mediante la interposición del recurso jerárquico planteado ante el Superintendente Tributario General, quien, revocando parcialmente la Resolución Administrativa que emitió el Superintendente Tributario Regional de Santa Cruz, fijó el crédito fiscal que debe pagar la Fábrica de Palmitos Iténez en la suma de Bs. 302 correspondiente a gastos de refrigerio y medicamentos con facturas que no cumplen requisitos formales.

7.- La demanda contencioso-administrativa que es caso de autos, fue presentada contra esa Resolución señalando que, además de gastos no reembolsables, la Fábrica de Palmitos Iténez realizó las respectivas erogaciones en fechas posteriores a la fecha de exportación de los productos, circunstancia que no fue apreciada por el Superintendente Tributario General.

CONSIDERANDO: que para los fines de emisión de la resolución que corresponda, se cuenta con los siguientes datos:

1.- El demandado Ramiro Cabezas Masses, Superintendente Tributario General, quien fue notificado con esa demanda el 1º de diciembre de 2005 y opuso excepción previa de falta de personería de la demandante en (fojas 104 a 108), sosteniendo que la demanda planteada por ella es inviable porque ese tipo de demandas sólo procede cuando hay oposición entre el interés público y el privado, según lo expresamente determinado por el artículo 778 del Código de Procedimiento Civil.

2.- Dicha excepción previa fue contestada por la demandante el 14 de marzo de 2006 (fojas 127 a 129), recibido el 17 de marzo de 2006, mediante memorial en el que afirmó que, de conformidad a lo establecido por el artículo 118 de la Constitución Política del Estado, la Corte Suprema de Justicia tiene entre sus atribuciones la concerniente a resolver las demandas contencioso-administrativas a que dieran lugar las resoluciones del Poder Ejecutivo.

3.- Analizadas ambas posiciones en Sala Plena de esta Corte Suprema de Justicia, se emitió el Auto Supremo número 74 de 21 de marzo de 2007 (fojas 131 a 133), que declaró improbadamente la excepción de falta de personería de la demandante en mérito a lo expuesto por la Sentencia Constitucional número 90 de 17 de noviembre de 2006, según la cual "se establece que la Resolución Administrativa dictada por el Superintendente Tributario General para resolver el recurso jerárquico agota la vía administrativa, pudiendo acudir a la impugnación judicial por la vía del proceso contencioso administrativo según lo establecido en la Constitución Política del Estado".

4.- Debía en consecuencia proseguir la sustanciación del caso. Al respecto, el Superintendente Tributario General contestó a la demanda contencioso-administrativa el 28 de noviembre de 2007 (fojas 141 a 149), recibida el 4 de diciembre de 2007 mediante memorial, que fue rechazado el 13 de diciembre de dicho año 2007 (fojas 151) por presentación extemporánea, lo cual dio lugar a que se disponga que pase el caso a Despacho para Sentencia.

5.- Efectuado en consecuencia el examen pertinente sobre la base de lo expuesto tanto por la Empresa interesada como por lo contenido en las Resoluciones Administrativas procedentes de las dos entidades del sector público, se llega a las siguientes conclusiones: a) El gasto por subsidio de lactancia que objetó la funcionaria demandante no es censurable por estar originado en una obligación legal, y tener vinculación con la actividad productiva de la Empresa por su incidencia en el costo correspondiente a mano de obra; b) Los gastos por asesoramiento en materia tributaria son de carácter administrativo; c) Las inversiones para utilización de teléfonos celulares son gastos originados en el hecho de que el poseedor no es accionista de la Empresa que presta ese tipo de servicios; d) La compra de ácido cítrico realizada con anterioridad a la fecha de exportación fue justificada como servicio prestado por llenado de latas y provisión de materia prima; e) En consecuencia, se apreció como correcta la decisión pronunciada por el Superintendente Tributario General en la Resolución Administrativa que impugnó la Gerente Regional del Servicio de Impuestos Nacionales en Santa Cruz.

POR TANTO: la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en ejercicio de sus atribuciones, declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa planteada por la Gerente Regional del Servicio de Impuestos Nacionales de Santa Cruz impugnando la Resolución Administrativa número 56 emitida el 6 de junio de 2005 por el Superintendente Tributario General respecto a un reclamo formulado por el representante legal de la Fábrica de Palmitos Iténez.

Esta sentencia, de la que se tomará razón donde corresponda, es pronunciada en Sucre, Capital de la República de Bolivia, a los dieciséis días del mes de junio de dos mil diez.

No intervienen la Ministra Rosario Canedo Justiniano por suspensión dispuesta por la Cámara de Diputados del Congreso Nacional, tampoco los Ministros Ángel Irusta Pérez, Hugo R. Suárez Calbimonte por encontrarse cumpliendo comisión oficial.

Regístrese, comuníquese y cúmplase.