



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

75-07-16  
17:27

## SALA PLENA

**SENTENCIA:** 71/2016.  
**FECHA:** Sucre, 15 de febrero de 2016.  
**EXPEDIENTE N°:** 386/2011.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Fidel Marcos Tordoya Rivas.

### VISTOS EN SALA PLENA:

La demanda contenciosa administrativa de fojas 17 a 20, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0249/2011 de 4 de mayo (fojas 2 a 14 y vuelta), la contestación de fojas 51 a 53, el memorial de réplica de fojas 58 a 59, la dúplica de fojas 71 a 72, los antecedentes procesales.

### I. CONTENIDO DE LA DEMANDA:

Que, Raúl Vicente Miranda Chávez, se apersonó por memorial de fojas 17 a 20, acreditando su personería a través de la Resolución Administrativa N° 03-0314-11 de 25 de julio (fojas 15), manifestando que la Administración Tributaria fue notificada con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0249/2011 de 4 de mayo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, derivada del recurso de alzada interpuesto a instancia de ALTIFIBERS S.A., contra la Resolución Administrativa N° 311/2010 de 28 de septiembre (debió decir 18 de octubre de 2010), por lo que en aplicación del artículo 2 de La Ley N° 3092 de 7 de julio de 2005, del artículo 70 de la Ley N° 2341 de 23 de abril de 2002, de los artículos 778 y 779 del Código de Procedimiento Civil y de la Sentencia Constitucional N° 90/2006 de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa.

#### I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que la Administración Tributaria, conforme a las facultades conferidas por ley, procedió a verificar las obligaciones impositivas de los documentos que respaldan la solicitud de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM) del contribuyente ALTIFIBERS S.A., correspondientes a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2006.

Que por otra parte, el contribuyente presentó el 15 de junio de 2010, documentos consistentes en libros de contabilidad diarios, mayores, kardex e inventarios, pero que en relación con los Libros de Ventas IVA, se detectó que presentan observaciones en su registro.

Agregó que fueron verificados los comprobantes contables de ingresos, egresos y libros diarios de acuerdo con fotocopias de respaldo de sus operaciones, así como de documentos originales consistentes en facturas, notas fiscales, pólizas de importación y otros, ajustándose las bases imponibles, liquidándose lo indebidamente devuelto y emitiéndose la

Resolución Administrativa correspondiente, al haberse establecido que el sujeto pasivo no dio cumplimiento a las normas vigentes, obteniendo los CEDEIM de forma indebida por un monto que asciende a la suma de Bs. 73.586.-

Manifestó luego, que tanto la resolución de recurso jerárquico, como la de alzada, que anuló la Resolución Administrativa N° 0311/2010 de 18 de octubre, con el argumento que se habrían vulnerado las reglas del debido proceso y el derecho a la defensa del contribuyente, no se adecuan a los antecedentes del proceso y no se adecuan a la norma.

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

Argumentó respecto de lo señalado en la resolución de recurso jerárquico acerca de la aplicación de la técnica de integración financiera en cuanto al Impuesto al Valor Agregado (IVA), y no así la de integración física, pero que además, no tomó en cuenta los siguientes aspectos:

Señaló que las facturas observadas en ejecución de la Orden de Verificación 0008OVE00127, modalidad de verificación posterior de CEDEIM, correspondiente a los períodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre de 2006, como la importación de hilado llama/algodón en conos, tela cardada llama 100% y pelo de guanaco tops vellón y barriga, no fueron consideradas, en razón a que esos insumos no fueron utilizados en los tops y prendas exportadas en los períodos verificados.

Citó respecto de lo anterior, los artículos 125, 126 y 128 de la Ley N° 2492, aclarando que se puede advertir de la aplicación de dichas normas, que las facturas observadas no tienen vinculación con las exportaciones realizadas tal cual prevé el artículo 13 de la Ley N° 1489, modificado por el artículo 2 de la Ley N° 1963.

Se refirió posteriormente al principio de neutralidad impositiva, cuya aplicación contribuye a garantizar la competitividad de las exportaciones; que sin embargo, el crédito fiscal derivado del Impuesto al Valor Agregado (IVA), debe estar compuesto enteramente con facturas o notas fiscales relativas a la actividad de exportación y del período cuando se produjo la exportación, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 13 de la Ley N° 1489, modificado por el artículo 2 de la Ley N° 1963.

Citó asimismo, el segundo párrafo del artículo 8 de la Ley N° 843, reiterando que las notas fiscales observadas, no cumplen con lo dispuesto por la normativa citada, ya que se refieren a gastos que no tienen relación con la exportación realizada.

Aclaró que la Administración Tributaria depuró el crédito fiscal IVA, en aplicación del parágrafo II del artículo 126 de la Ley N° 2492, en cumplimiento de sus facultades de revisar y evaluar los CEDEIM entregados y su control posterior, haciendo una correcta descripción de las notas fiscales observadas y depuradas, por lo que es incorrecto lo manifestado por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria al señalar que el Servicio de Impuestos Nacionales hubiera incumplido lo prescrito por el parágrafo II del artículo 126 de la Ley N° 2492.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 386/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Adicionalmente, alegó que la Resolución Administrativa N° 0311/2010 se halla plenamente fundamentada, cumpliendo con los requisitos que determina el artículo 28 de la Ley N° 2341, fijando el marco normativo para las facturas sujetas a CEDEIM, descripción de las mismas, razón social, montos y otros; es decir que se trata de un acto administrativo eficiente y eficaz, no procediendo su anulación.

Manifestó que sin perjuicio de lo indicado precedentemente, la modalidad de verificación posterior CEDEIM fue de pleno conocimiento del contribuyente, restando sólo el hecho de apersonarse ante las oficinas de la Administración Tributaria para revisarlos, afirmando que nunca fue afectado el derecho al debido proceso, ni se afectó el derecho del contribuyente a su defensa.

### **I.3. Petitorio.**

Concluyó el memorial de demanda solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando la revocatoria de la resolución de recurso jerárquico impugnada y en consecuencia, se mantenga firme y subsistente en su totalidad la Resolución Administrativa N° 0311/2010.

## **II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA**

Que por providencia de fojas 23 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia de la Corte Superior del Distrito Judicial de La Paz, hoy Tribunal Departamental de Justicia.

Cumplida la diligencia señalada el 19 de enero de 2012 como consta por el formulario de fojas 40, previa representación de fojas 38 decreto de fojas 39, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fojas 42 y recibida según cargo de fojas 43, disponiéndose a continuación su arribo al expediente.

Providenciando el memorial de contestación a la demanda de fojas 51 a 53, se tuvo apersonado a Juan Carlos Maita Michel en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la Resolución Suprema N° 05438 de 20 de abril de 2011, documento que cursa a fojas 49 en relación con el acta de posesión de fojas 50; y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por el demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada

en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Expresó que los artículos 12 y 13 de la Ley N° 1489, modificados por los artículos 1 y 2 de la del mismo rango N° 1963, establecen que en cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios, recibirán la devolución de los impuestos internos al consumo incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora; asimismo, que el artículo 11 de la Ley N° 843, determina que las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponde y que los exportadores pueden computar contra el impuesto que adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuadas en el mercado interno y el Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado en oportunidad de efectuar las importaciones.

Manifestó que asimismo, el numeral 3 del artículo 11 del Decreto Supremo N° 21530, modificado por el artículo 24 de la norma del mismo rango N° 25465, prevé que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, por lo que a efecto de determinar el monto del crédito fiscal computable contra operaciones de exportación, los exportadores deben proceder a computar inicialmente contra operaciones gravadas en el mercado interno y el saldo resultante estará sujeto a devolución mediante CEDEIM, de donde resulta que el IVA adopta la técnica de integración financiera y no física, pues los exportadores pueden solicitar la devolución del saldo del crédito fiscal que resulte luego de haber sido computado contra operaciones gravadas en el mercado interno; es decir, que la identificación de insumos y gastos contenidos en cada uno de los productos importados, no es relevante para efectos de la devolución del IVA a través de CEDEIM, más aún si de acuerdo con el artículo 3 del Decreto Supremo N° 25465, la determinación del crédito fiscal de los exportadores, debe tener el mismo tratamiento que para los sujetos pasivos que realizan operaciones de mercado interno.

Agregó que la técnica de integración financiera y el principio de neutralidad impositiva, no pueden ser desconocidos por la Administración Tributaria, por tratarse de las bases del sistema tributario boliviano; que el crédito fiscal se computa en el período fiscal en que se realizó la compra, independientemente de su incorporación o no al producto exportado en uno u otro período y en aplicación del principio de neutralidad impositiva, una vez efectuada la exportación, se devuelve al exportador el IVA contenido en los costos y gastos realizados por importaciones o compras en el mercado interno, aplicando la técnica de la integración financiera, puesto que la proporcionalidad está reservada a operaciones no comprendidas en el objeto del IVA, de acuerdo con lo que dispone el "párrafo 12" (sic) del artículo 8 del Decreto Supremo N° 21530.

Indicó que en virtud de lo señalado, se evidencia que la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que se le hubiere causado con la emisión de la resolución erróneamente impugnada.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 386/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

## II.1.- Petitorio

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0249/2011 de 4 de mayo.

## III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES

Continuando el trámite del proceso, mediante memorial de fojas 58 a 59, se apersonó Raúl Vicente Miranda Chávez en representación de la demandante, acreditando su personería a través de la Resolución Administrativa N° 03-0015-12 de 6 de enero de 2012 (fojas 57), presentando réplica, memorial en el que reiteró el contenido de los términos expresados en la demanda; providenciado el mismo a fojas 61, se dispuso su traslado para la dúplica, que fue presentada por Julia Susana Ríos Laguna en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), mediante memorial de fojas 71 a 72, acreditando su personería a través de la Resolución Suprema N° 07303 de 26 de marzo de 2012, en relación con el acta de posesión de la misma fecha, documentos que cursan de fojas 69 a 70; a través de dicho memorial, reiteró lo expresado en el memorial de contestación a la demanda y fue providenciado a fojas 74, por lo que teniéndose por presentada la dúplica y tomando en cuenta el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*. Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 31 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con

relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en fase administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia lo siguiente:

Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Tributaria emitió la Resolución Administrativa N° 0311/2010 de 18 de octubre (fojas 1 a 8 del anexo 7), derivada de la Orden de Verificación Externa 0007OVE0127, por la que dispuso **DETERMINAR DE OFICIO, POR CONOCIMIENTO CIERTO, LA OBLIGACIÓN IMPOSITIVA DE LA CONTRIBUYENTE** por un total de UFV 81.688,- por concepto de impuestos indebidamente devueltos a través de certificados de devolución impositiva (CEDEIM), en los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2006.

Interpuesto recurso de alzada por el contribuyente, contra la resolución administrativa señalada en el acápite anterior, se emitió la Resolución ARIT-LPZ/RA 0049/2011 de 21 de febrero (fojas 148 a 153 del anexo 7), pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, por la que se resolvió el recurso deducido, **REVOCANDO PARCIALMENTE** la Resolución Administrativa N° 0311/2010 de 18 de octubre; consecuentemente, dejó sin efecto el importe de Bs. 71.026,- más mantenimiento de valor e intereses, establecido como IVA indebidamente devuelto, correspondiente a los periodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre de 2006; y, mantuvo firme y subsistente el importe de Bs. 2.560,- por concepto de IVA indebidamente devuelto más mantenimiento de valor e intereses, correspondiente a los mismos periodos fiscales.

Deducido recurso jerárquico por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la resolución de alzada, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución AGIT-RJ 0249/2011 de 4 de mayo (fojas 215 a 227 y vuelta del anexo 7), que determinó **CONFIRMAR** la de alzada, disponiendo en consecuencia, modificar la deuda tributaria de Bs. 126.721,- equivalentes a UFV 81.688,- a Bs. 4.407,- equivalentes a UFV 2841,- por impuestos indebidamente devueltos, correspondientes a los periodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre de 2006, que incluyen impuesto omitido, mantenimiento de valor e intereses, que deberán ser actualizados a la fecha de pago.

#### **IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA**

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido al pronunciar la Resolución Jerárquica hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto: **1)** Si correspondía o no de acuerdo a ley, la emisión de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM), por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA), derivados de la actividad exportadora, a favor de la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 386/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

contribuyente, por los períodos fiscales correspondientes a octubre, noviembre y diciembre de 2006.

## V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

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

### V.1.- Análisis y fundamentación

En cuanto a la argumentación desarrollada respecto de la aplicación de la técnica de integración financiera en sobre el Impuesto al Valor Agregado (IVA), y no así la de integración física, cabe precisar que a través del artículo 11 de la Ley N° 843 y del artículo 11 del Decreto Supremo N° 21530, se establece que la técnica que adopta la legislación boliviana, sobre la liquidación del Impuesto al Valor Agregado (IVA), es la de la integración financiera, pues ambas disposiciones hacen referencia a la actividad exportadora y a la devolución del impuesto, en aplicación del principio de neutralidad impositiva, sin que ninguna de ellas haga mención a la necesidad de identificación y precisión de la materia prima que se adquirió, cómo se utilizó, en qué proporción y para la fabricación de qué bien, que se constituyen en elementos que conducirían, en su caso, a la aplicación de la técnica de integración física.

Por lo señalado precedentemente, queda claro el hecho que en Bolivia, respecto del IVA en relación con la actividad exportadora es de aplicación la técnica de integración financiera; agregando que el artículo 8 de la Ley N° 843, dispone que el crédito fiscal estará compuesto por las adquisiciones, importaciones, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o servicio de cualquier naturaleza, en la medida que se vincule con las operaciones gravadas, sin que establezcan parámetros, medidas o porcentajes relativos a la relación materia prima-producto como erróneamente pretende la Administración Tributaria, al referirse a la importación de hilado llama/algodón en conos, tela cardada llama 100% y pelo de guanaco tops vellón y barriga, que no fue considerada según sostiene, en razón a que esos insumos no fueron utilizados en los tops y prendas exportadas en los períodos verificados.

En relación con la cita de los artículos 125, 126 y 128 de la Ley N° 2492, aclarando que se puede advertir de la aplicación de dichas normas, que las facturas observadas no tienen vinculación con las exportaciones realizadas tal cual prevé el artículo 13 de la Ley N° 1489, modificado por el artículo 2 de la Ley N° 1963, cabe precisar que el contenido de los artículos 125, 126 y 128 de la Ley N° 2492 se encuentra constituido por normas genéricas, en cuanto puede producirse la devolución de impuestos por diferentes conceptos, cuando se "...cumplan las condiciones establecidas en la Ley la cual establecerá su forma, requisitos y plazos."

En el caso específico que se analiza, el artículo 2 de la Ley N° 1963, modificatorio del artículo 13 de la norma del mismo rango N° 1489, precisamente establece que en situaciones como la presente, procederá la devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA), cuando se trate de exportaciones, en la forma y modalidades que determinen su

reglamentación, de acuerdo con lo que dispone el segundo párrafo del artículo 11 de la Ley N° 843. Textualmente el artículo 2 de la Ley N° 1963, señala: *“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 No. 843.”*

Sobre la aplicación de la Ley de Exportaciones, se debe tomar en cuenta que lo dispuesto por los artículos 12 y 13 de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993, fue modificado por los artículos 1 y 2 de la Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999, es decir, que los exportadores de bienes y servicios, recibirán la devolución de impuestos internos al consumo y aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora; ello, con el fin de evitar la exportación de impuestos, en aplicación del principio de neutralidad impositiva, de manera tal que no se afecte la competitividad de los productos nacionales en el mercado internacional, correspondiendo en consecuencia la devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA), como impuesto al consumo, de acuerdo con lo que establece el segundo párrafo del artículo 11 de la Ley N° 843, que señala: *“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...”*

Por su parte, el artículo 3 del Decreto Supremo N° 25465 de 23 de julio de 1999, cuyo objeto es el de reglamentar la devolución de impuestos a las exportaciones, en cumplimiento del principio de neutralidad impositiva establecido en las normas de la ley 843 (texto ordenado vigente), de la ley 1489 de 16 de abril de 1993 de Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones y las modificaciones efectuadas mediante ley 1963 de 23 de marzo de 1999, dispone: ***“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 (...)*** *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. 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.”* (Las negrillas son añadidas).

En la especie, el demandante pretende una interpretación restrictiva de las disposiciones glosadas, en la comprensión que el costo, está conformado por todos los insumos en que se incurren en la obtención de un determinado producto, de donde resultaría que la devolución debe producirse únicamente en un monto igual al pagado por el IVA en relación con lo que fue incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 386/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

exportadora; no obstante, en relación con lo precedentemente desarrollado, debe tenerse presente lo dispuesto por el artículo 11 de la Ley N° 843, en cuanto el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, se considerarán como sujetas al gravamen.

Lo anterior encuentra lógica en el hecho que una empresa, cualquiera que fuera el rubro de su actividad, se entiende que adquiere equipos, instrumentos, insumos, materiales y materia prima en general, en una cantidad no necesariamente suficiente para cubrir las necesidades de la obtención de un producto o una cantidad determinada de un producto, aun por razones de costo y de comercialización, ya que en muchos casos, se ofertan insumos en cantidades que no pueden ser vendidas al raleo, o en envases sellados, como en el caso presente que se trata de hilado llama/algodón en conos, tela cardada llama 100% y pelo de guanaco tops vellón y barriga para la elaboración de textiles, por lo que naturalmente parte de la materia prima quedará en stock para la obtención de un nuevo producto o una cantidad de él, sin que sea necesario que el productor vuelva a adquirir el insumo hasta que éste haya sido consumido por completo. La normativa tributaria establece que las compras y la solicitud de devolución del impuesto en este caso, deben vincularse con la actividad gravada, pero en ningún caso condicionan a que se produzca la identificación física del producto con el bien exportado o la relación materia prima-producto exportado como pretende la Administración Tributaria en su forzado intento por aplicar la técnica de la integración física, cuando las normas tributarias no lo autorizan.

Respecto de la cita del segundo párrafo del artículo 8 de la Ley N° 843, sosteniendo que las notas fiscales observadas no cumplen con lo dispuesto por la normativa citada, ya que se refieren a gastos que no tienen relación con la exportación realizada, su interpretación no puede ser aislada, debiendo tomarse en cuenta elementos que permitan una perspectiva integrada y sistemática de las normas, por lo que es importante considerar lo que establece el primer párrafo del artículo 8 del Decreto Supremo N° 21530: *"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."* Por otra parte, el último párrafo de la mencionada norma, determina: *"Los créditos fiscales de un determinado mes no podrán ser compensados con débitos fiscales de meses anteriores."*

El segundo párrafo del inciso a) del artículo 8 de la Ley N° 843, sobre la aplicación del crédito fiscal, expresa: *"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."* (Las negrillas son añadidas). Pero por otra parte, esta norma debe ser considerada e interpretada en relación con la determinación del impuesto en las condiciones que establece el artículo 7 del mismo cuerpo legal, que establece que los responsables restarán: *"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.*

Es decir, que de las disposiciones glosadas, se determina que interpretando la segunda parte del inciso a) del artículo 8 y el artículo 7 de la Ley N° 843 en relación con lo que dispone el artículo 8 del Decreto Supremo N° 21530, como los artículos 1 y 2 de la Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999, modificatorios de los artículos 12 y 13 de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993 y del artículo 3 del Decreto Supremo N° 25465, en el caso de los exportadores, el crédito fiscal sujeto a devolución a través de CEDEIM, es el que se origina por las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas, en los casos que se encuentren vinculadas con la actividad sujeta al tributo (adquisiciones de insumos, materiales y otros para producir bienes, textiles en este caso, de exportación), pues son estas las operaciones gravadas, que se vinculan con la actividad que desarrolla el responsable del gravamen; crédito fiscal del que deberá restar el importe que resulte de la aplicación de la alícuota correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA), 13%, de acuerdo con lo que dispone el artículo 15 de la Ley N° 843.

Es decir, que de acuerdo con lo ampliamente fundamentado sobre la aplicación de la técnica de integración financiera que adopta la legislación boliviana y que la determinación del crédito fiscal para la exportaciones corresponderá bajo las mismas normas que rigen para operaciones de mercado interno, los requisitos que deban cumplir las facturas para proceder a la devolución a través de CEDEIM, es que sean originales, que correspondan al período y que estén vinculadas con la actividad exportadora.

En cuanto a que la Administración Tributaria depuró el crédito fiscal IVA, en aplicación del párrafo II del artículo 126 de la Ley N° 2492, en cumplimiento de sus facultades de revisar y evaluar los CEDEIM entregados y su control posterior, por lo que es incorrecto lo manifestado por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria al señalar que el Servicio de Impuestos Nacionales hubiera incumplido lo prescrito por el párrafo II del artículo 126 de la Ley N° 2492, cabe precisar que de la cuidadosa revisión de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0049/2011 de 21 de febrero (fojas 148 a 153 del anexo 7), no se encuentra en la misma, ni siquiera la mención a la norma legal aludida por la demandante, lo que tampoco encuentra relación con la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0249/2011 de 4 de mayo (fojas 215 a 227 y vuelta del anexo 7), ahora impugnada, la que en el subnumeral iii del numeral IV.4.1. del punto IV.4., Fundamentación Jurídica, hizo mención a lo expresado por la Administración Tributaria en su recurso de alzada, señalando que *“...la instancia de Alzada a través de su resolución habría anulado su resolución Administrativa (...) sin embargo (...) se puede comprobar que ésta, revocó parcialmente la Resolución Administrativa...”*

Es decir, que frente a las imprecisiones planteadas por la Administración Tributaria y no siendo evidente lo expresado en relación con la interpretación del párrafo II del artículo 126 de la Ley N° 2492, este



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Supremo Tribunal de Justicia se halla impedido de pronunciarse al respecto.

Sobre el alegato en sentido que la Resolución Administrativa N° 0311/2010 se halla plenamente fundamentada, cumpliendo con los requisitos que determina el artículo 28 de la Ley N° 2341, fijando el marco normativo para las facturas sujetas a CEDEIM, descripción de las mismas, razón social, montos y otros; es decir que se trata de un acto administrativo eficiente y eficaz, no procediendo su anulación, en relación con lo expresado en el acápite precedente, se reitera lo manifestado por la Autoridad Jerárquica al emitir la resolución ahora impugnada, en sentido que la Resolución de Alzada, revocó parcialmente la Resolución Administrativa N° 0311/2010 de 18 de octubre y que fue confirmada por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0249/2011, por lo que siendo incongruente su afirmación, no corresponde pronunciamiento alguno al respecto.

En referencia al hecho que la modalidad de verificación posterior CEDEIM fue de pleno conocimiento del contribuyente, restando sólo el hecho de apersonarse ante las oficinas de la Administración Tributaria para revisarlos, afirmando que nunca fue afectado el derecho al debido proceso, ni se afectó el derecho del contribuyente a su defensa, la Autoridad Jerárquica al emitir la resolución impugnada a través de la demanda en análisis, expresó en relación con ello, que se trata de una *"...situación que permite establecer que el SIN ha cometido una equivocación al redactar su recurso jerárquico, en ese sentido esta instancia sólo se abocará a responder lo planteado en relación a la integración financiera..."*

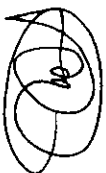
Es decir, que en razón de los motivos expuestos, en aplicación del principio de congruencia, este Tribunal Supremo de Justicia se halla impedido de pronunciarse sobre lo alegado por la demandante en este punto.

## V.2.- Conclusiones

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

En virtud de la aplicación de la técnica de integración financiera y del principio de neutralidad impositiva, quedó demostrado que sí correspondía de acuerdo a ley, la emisión de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM), por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA), derivados de la actividad exportadora, a favor de la contribuyente, por los períodos fiscales correspondientes a octubre, noviembre y diciembre de 2006.

Que, del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0249/2011 de 4 de mayo de 2011, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no



desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fojas 17 a 20, interpuesta por Raúl Vicente Miranda Chávez, en representación legal de la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ/0249/2011 de 4 de mayo de 2011, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

**Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada.**

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

  
Pastor Segundo Mamani Villca  
**PRESIDENTE**

  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**DECANO**

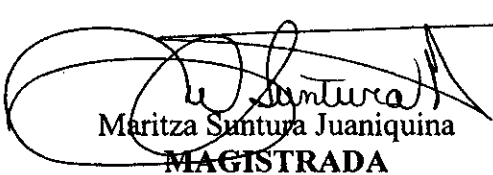
  
Rómulo Calle Mamani  
**MAGISTRADO**

  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

  
Maritza Santura Juaniquina  
**MAGISTRADA**

  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 386/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
**SECRETARIA DE SALA PLENA**

<b>TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA</b>	
GESTIÓN: 2016.....	
SENTENCIA Nº 71.....	FECHA 15 de febrero..
LIBRO TOMO DE RAZÓN Nº 1/2016.....	
<u>Conforme.</u>	
VOTO DISIDENTE: .....	

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

