



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Juzgado 024/2015 de 11/02/15  
H. R. 751 de 12/02/15

20102145  
E.A.  
M

### SALA PLENA

**SENTENCIA:** 145/2014.  
**FECHA:** Sucre, 8 de agosto de 2014  
**EXPEDIENTE N°:** 686/2012.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADA RELATORA:** Rita Susana Nava Duran

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 15 a 19, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0582/2012 de 3 de agosto de 2012, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de demanda de fs. 44 a 46; réplica de fs. 50 a 51; dúplica de fs. 54 y demás antecedentes procesales.

**CONSIDERANDO I:** Que la Gerencia Distrital de El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Apolinar Tórrez Gutiérrez, en virtud de el art. 2 de la Ley 3092, art. 70 de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo y arts. 778 y 779 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contencioso administrativa, pidiendo revocar totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0582/2012 de 3 de agosto del 2012 y en consecuencia revocar parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada N° ARIT/RA 0255/2012 de 2 de abril de 2012, con los siguientes fundamentos:

1. De la verificación efectuada al contribuyente CURTIEMBRE UNICUERO S.R.L. se pudo comprobar que el exportador, no dio cumplimiento a normas preestablecidas y obtuvo en forma indebida valores fiscales (CEDEIM) por un monto total de Bs. 69.000.-, por lo cual se emitió Resolución Administrativa N° 23-0164-11 de 25 de noviembre de 2011, liquidándose lo indebidamente devuelto en un total de UFV's 66.652 equivalente a Bs. 113.613. Por otro lado, mediante Recurso de Alzada ART-LPZ/RA 0255/2012 de 2 de abril de 2012 se revoca parcialmente la Resolución Administrativa 23-0164-11, dejando sin efecto las observaciones al crédito fiscal de Bs. 67.261.- por IVA más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor restituido automáticamente por el período fiscal junio de 2007, declarando firme y subsistente el importe de Bs. 1739.- indebidamente devuelto por el período fiscal junio de 2007, ante la revocatoria, la Administración Tributaria interpuso



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Recurso Jerárquico, emitiéndose la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0582/2012 de 3 de agosto de 2012, que de manera contraria a la normativa legal confirma la Resolución del Recurso de Alzada.

2. Con respecto a la depuración de Crédito Fiscal por insuficiencia de respaldo, la Autoridad recurrida mantiene que la Administración Tributaria, al recibir la documentación presentada por el contribuyente, el 6 de septiembre de 2011, éste detalló 42 facturas que compondrían el crédito fiscal comprometido en CEDEIM's y concluye que revisado el Formulario 210 N° de Orden 2930628211 de periodo verificado, el contribuyente demuestra a través del Libro Compras IVA del periodo junio 2007, que el crédito fiscal no es insuficiente. Este análisis efectuado se aleja del proceder administrativo, ya que el detalle de facturas que componen el crédito fiscal comprometido correspondiente al periodo fiscal junio 2007, al ser cotejado con el Reporte de Datos Capturados, la Administración Tributaria, observó que no respaldan el crédito fiscal solicitado, por existir insuficiencia en lo solicitado por el contribuyente, exponiendo una diferencia de Bs. 6.625.93 que redondeado es Bs. 6.626. En ese aspecto, la autoridad recurrida, desatina en la evaluación de pruebas de los antecedentes administrativos, omitiendo la aplicación de las normas tributarias y asume facultades que no le corresponden, presumiendo actuaciones del sujeto pasivo, para luego concluir que el contribuyente respalda las facturas con Crédito Fiscal con la revisión del Libro de Compras del periodo fiscal observado.
  
3. Con relación a la afirmación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que "...de la revisión del Formulario 210 N° de Orden 2930628261 del periodo verificado del contribuyente registra un saldo en crédito fiscal para exportación de Bs. 63.170 (Código 130 de la DDJJ), asimismo el Libro Compras IVA del periodo junio 2007, detalla muchas facturas de las señaladas por el contribuyente, aspectos que demuestran que el crédito fiscal no es insuficiente...", corresponde ilustrar que el Servicio de Impuestos Nacionales, emitió las Resoluciones Normativas de Directorio N° 10.0021.05, que reglamenta el procedimiento a seguir para la restitución del Crédito Fiscal comprometido por los exportadores, cuando este no fue objeto de devolución impositiva total o parcial, a través de CEDEIM's y establece la estructuración del Formulario 210 IVA Contribuyentes. En base al art. 2 de la citada Resolución Normativa de Directorio, la Administración Tributaria, efectuó la valoración para obtener el crédito fiscal, al respecto el artículo señala: "**CRÉDITO COMPROMETIDO:** Es el monto de crédito fiscal, separado por el exportador del saldo a favor del contribuyente en un determinado periodo fiscal, con el objetivo de sustentar una solicitud de devolución impositiva mediante valores fiscales CEDEIM's". Como se puede advertir, el contribuyente proporcionó a la Administración Tributaria detalle de facturas que componen el Crédito Fiscal y evaluadas en detalle facturas



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

versus importe neto total de facturas según reporte de datos capturados, existe una diferencia entre reporte y detalle en consecuencia se detecta que el crédito fiscal comprometido es de Bs. 69.404,52.

4. La autoridad recurrida refiere también, que las facturas observadas por no estar vinculadas con la actividad gravada "...debe realizarse conforme la base del segundo párrafo del art. 11 de la Ley N° 843", a esta situación correspondiente al periodo fiscal junio 2007, se constató que el contribuyente desarrolló actividad industrial de curtiembre de cueros, tanto para la exportación como para la venta interna del mercado, por lo que, está obligado a llevar contabilidad de costos. De la revisión de antecedentes del proceso (Estado de Costo de Producción), se estableció que no se encuentran detallados los materiales e insumos utilizados en la producción de piezas de cuero, así como relación de los saldos del período anterior de las cuentas de gastos con los ítems que componen Estado de Costo de Producción, además que el Estado de Costos expone costos totales de producción del periodo sin disgregar entre los de producción para el mercado interno y los destinados a la exportación, por lo cual no se pudo establecer si los porcentajes corresponden a ambos, de las compras mixtas realizadas en el periodo. Asimismo de la verificación efectuada, el contribuyente no presentó inventarios de materia prima, productos en proceso, productos terminados y en Kadex, en tal sentido no se pudo verificar, las entradas en cantidades y valores, tanto de los productos en proceso como de los producto terminados, no pudiéndose verificar la relación de los gastos y costos con la exportación, indispensable para la verificación de CEDEIM.
5. Por todo lo señalado, la Administración Tributaria, ante la inexistencia de documentación que respalde la devolución tributaria efectuada a CURTIEMBRE UNICUERO S.R.L. procedió a depurar el Crédito Fiscal IVA en aplicación de los arts. 125. II, 126 y 128 del Código Tributario y segundo párrafo inc. a) del art. 8 de la Ley 843.

**CONSIDERANDO II:** Que admitida la demanda por decreto de 12 de noviembre de 2012 (fs. 21) y corrido traslado a Julia Susana Ríos Laguna, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ésta responde a la demanda (fs. 44 a 46), solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, con los siguientes fundamentos:

1. La Administración Tributaria, mediante nota solicitó a CURTIEMBRE UNICUERO S.R.L., el detalle de las facturas que componen el Crédito Fiscal comprometido, diligencia cumplida en fecha 6 de septiembre de 2011 y para el efecto adjuntó 42 facturas que compondrían el crédito fiscal comprometido, las cuales no son el total de las facturas declaradas en el Libro de Compras IVA, sin embargo la Administración Tributaria consideró únicamente estas facturas como respaldo al



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 686/2012. Contencioso administrativo. Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Crédito Fiscal solicitado por el contribuyente, es así que en el Formulario 210 del período verificado, el contribuyente, detalla más facturas de las señaladas, aspecto que demuestran que el crédito fiscal no es insuficiente conforme lo determinó la Administración Tributaria, toda vez que de la revisión del Libro de Compras del período la solicitud efectuada por el contribuyente se encontraría respaldada por las facturas señaladas en dicho libro y que son más de las señaladas por el contribuyente, por lo que correspondía dejar sin efecto el desconocimiento el crédito fiscal de Bs. 6.626.- establecido por la Administración Tributaria como insuficiente.

2. Se debe precisar que la Administración Tributaria, en el proceso de verificación, emitió un informe donde realizó observaciones de las facturas de compras con el siguiente texto: *"Se impide vincular las compras con la exportación según los arts. 3 y 20 del DS N° 25465, 8 de la Ley N° 843, en ese sentido se evidencia que la actividad principal del contribuyente es el curtido y tratado de cueros, asimismo conforme se evidencia en el Acta de Acciones u Omisiones, en el que contribuyente pone de manifiesto ante la Administración Tributaria, que la producción y tratado de cueros, se inicia en el área de salado en el que se trata con sales, fungicidas y bactericidas, pasando al lavado y remojado en el se utiliza ácido sulfúrico, formica, bactericidas, cal, posteriormente en el precurtido es tratado con alcalinos y añelinas y finalmente el área de curtido tratado nuevamente con químicos, fungicidas, bactericidas y ácidos"*, de lo que se deduce que en cada etapa el contribuyente utiliza varios insumos químicos. Por lo que corresponde señalar, que el hecho de haber presentado Curtiembre Unicuero S.R.L. comprobantes de ingreso, egreso, diario, libros mayores, estado de costo de producción, donde solo expone los costos totales de la producción del período sin disgregar los costos de producción de mercado interno y los de producción para exportación, no es razón suficiente para invalidar dichos registros, menos para negar la devolución impositiva, desconociendo el crédito fiscal de un exportador, la norma sustantiva no refiere que la falta de aspectos formales verificados en los mismos constituyan causal de rechazo para la devolución impositiva.

**CONSIDERANDO III:** Que al haberse utilizado el derecho de réplica y dúplica previsto en el art. 354. II del Código de Procedimiento Civil, corresponde resolver el fondo de la causa de conformidad al art. 354. III del Cuerpo Legal citado.

Que de la compulsión de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a un aspecto que es: *"Si corresponde o no la depuración de Crédito Fiscal por insuficiencia de respaldo de 42 facturas, que compondrían el crédito fiscal comprometido en CEDEIM's por el periodo*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

fiscal junio 2007 del contribuyente CURTIEMBRE UNICUERO S.R.L., por no estar vinculadas a la actividad gravada”.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensa formuladas por las partes en la presente controversia, la Sala Plena Tribunal Supremo de Justicia, procede revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

- a) Primero: es necesario considerar lo que debe entenderse por crédito fiscal en la materia que nos ocupa, en ese sentido se tiene que es el monto en dinero a favor del contribuyente, en la determinación de la obligación tributaria, que éste puede deducir del débito fiscal para determinar el monto de dinero a pagar al Fisco. Segundo: que se entiende en la legislación tributaria, como devolución impositiva, así se tiene que conforme al art. 125 del Código Tributario boliviano (Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003), la devolución impositiva es “... es el acto en virtud del cual el Estado por mandato de la Ley, restituye en forma parcial o total impuestos efectivamente pagados a determinados sujetos pasivos o terceros responsables que cumplan las condiciones establecidas en la Ley que dispone la devolución, la cual establecerá su forma, requisitos y plazos”. Tercero: que requisitos exige la legislación tributaria para que opere la devolución impositiva del IVA en materia de exportaciones, en ese sentido se tiene que la Ley de Exportaciones (Ley 1489 con las modificaciones de la Ley 1963), establece como requisito que la exportación se vincule con la actividad exportadora, así lo disponen el art. 13 de la citada Ley que establece: “Con el objetivo de evitar la exportación de componentes impositivos, el estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora. La forma y modalidades de dicha devolución serán reglamentadas por el poder ejecutivo de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 11 de la ley N° 843”. Asimismo el Texto ordenado DS N° 25465 en su art. 3 determina otros requisitos adicionales que son: 1) que los costos y gastos se traten de importaciones definitivas o compras en mercado interno; y 2) que la operación en el mercado interno, se haya realizado conforme al art. 8 de la Ley N° 843, el citado artículo expresamente señala: “El crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras en mercado interno, de bienes, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios, vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del Artículo 11 de la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente). A los efectos de lo establecido en el párrafo precedente, 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. La



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

*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". Cabe adicionar, que los requisitos a los que remite el DS 25465 en el art. 8 de la Ley 843 (Ley de Reforma Tributaria) son que se hubieren facturado y que correspondan al período fiscal que se liquida, precisamente el inc. b) del art. 8 de la Ley 843 en lo que interesa al presente caso señala: "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". De tal forma, que para que el sujeto pasivo del impuesto pueda beneficiarse con la devolución del crédito fiscal IVA producto de una exportación, la Ley 1489 y 843 establecen premisas que obligatoriamente deben ser cumplidas, que son: 1) que la exportación se vincule directamente con las operaciones gravadas; 2) que los costos y gastos se traten de importaciones definitivas o compras en mercado interno; 3) que se emita factura relacionada con el gravamen para la restitución parcial o total del impuesto; y 4) que correspondan al período fiscal del impuesto a restituir.*

- b) Sobre el primer requisito, exigido en la Ley referido a que la exportación se vinculen directamente con las operaciones gravadas, en el caso de autos, se ha observado 42 facturas, cuyo detalle cursa a fs. 35 de lo Antecedentes Administrativos de fs. 1 a 200, las facturas revidas por la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, que cursa a fs. 127 a 129 de lo antecedentes administrativos de fs. 1 a 200, se evidencia que éstas corresponden compras de químicos, gas natural y agua de pozo y que conforme a la cláusula tercera de la Escritura Pública de Constitución de CURTIEMBRE UNICUERO S.R.L., el objeto principal de la sociedad, es la actividad industrial de curtiembre, importaciones, exportaciones y comercializando los productos y derivados (fs. 346 a 349 de lo Antecedentes Administrativos de fs. 201 a 390), de tal forma que las facturas observadas, se vinculan directamente con la actividad gravada de curtiembre, y si bien no se ha podido determinar un detalle más exacto sobre los químicos utilizados, porque el contribuyente no tiene detalle de inventarios, las facturas se relacionan con la actividad gravada. Confirma la anterior conclusión, el acta de inspección ocular efectuada



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 686/2012. Contencioso administrativo. Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

por la Administración Tributaria y que consta en el punto 4. 4 del Informe final de Verificación Externa CEDEIM posterior N° 0008OVE0750 (fs. 293 a 302 de lo Antecedentes Administrativos de fs. 201 a 390) que claramente señala: *"En fecha 15 de junio de 2011 se llevo a cabo la inspección ocular a la fábrica, verificándose que la principal actividad de la empresa Curtiembre Unicuero S.R.L. con NIT 1006915025 es el curtido y tratado de cueros (curtiembre de cueros), el proceso productivo se inicia con la receptación de materia prima (cueros). Estos se los trata con fungicidas, bactericidas, sal y son colocados en tarimas para su secado, posteriormente el cuero se introduce en el área de remojado y lavado con ácido sulfúrico, fórmico, bactericidas y otros con cal. Los cueros una vez lavados pasan por una máquina llamada descarnadora en ella se quita al cuero, el resto de carne o grasa. En los Fulones que son máquinas que sirven para el precurtido de los cueros son nuevamente tratados con alcalinos y añelina para el teñido, en la máquina llamada divididota se dan a los cueros un espesor uniforme terminando el proceso de quitar el pelo. El cuero es cortado en los tamaños requeridos, luego pasan a las máquinas exprimidoras. Para la exportación se embalan usando paletas fabricadas de madera, se atan en sunchus y se envuelve con plásticos fumigados"*.

- c) Con relación al segundo requisito exigido por Ley, relacionado a que los costos y gastos se traten de importaciones definitivas o compras en el mercado interno; en el caso de análisis, de la revisión de las Facturas Comerciales (fs. 1 de lo Antecedentes Administrativos de fs. 1 a 50) y la Declaración Única de Importación (fs. 1 de lo Antecedentes Administrativos de fs. 1 a 50) se evidencia que se trata de una importación definitiva a Korea, siendo el comprador o consignatario Sir June Co Ltd. Por otro, lado las facturas, ya citadas en acápite anterior, evidencian que se hicieron las compras para la exportación definitiva, dentro el mercado interno, no exigiendo la legislación tributaria y comercial, como alega la parte demandante, que se deba realizar una doble contabilidad, una para las ventas en el mercado interno y otra para las exportaciones.
- d) Sobre el tercer requisito relacionado a que se emita factura relacionada con el gravamen para la restitución parcial o total del impuesto para percibir la devolución de impuestos, el art. 12 de la Ley 843 señala que el incumplimiento de la obligación de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente hará presumir la falta de pago del impuesto, por lo que el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal. En el caso de autos, las facturas observadas de acuerdo al Relevamiento de Información Notas Fiscales y Registro Contables que respaldan la Solicitud de CEDEIM del periodo junio del 2007, que cursa a fs. 127 a 129 de lo Antecedentes Administrativos de fs. 1 a 200 (caratulados



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 686/2012. Contencioso administrativo. Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

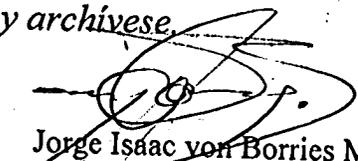
papeles de trabajo) se muestra que fueron registradas contablemente y por el Resumen de Control Cruzado de Información de Notas Fiscales que cursa a fs. 268 de los Antecedentes Administrativos de fs. 201 a 390, fueron declaradas como válidas, excepto la del proveedor Roberto Zenteno Espinoza, que no fueron revisadas por no existir datos en el Sistema.

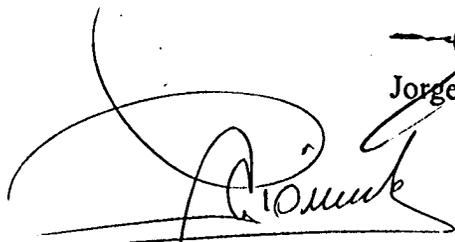
- e) Sobre el cuarto y último requisito para percibir la devolución de impuestos, referido a que las facturas correspondan al periodo fiscal del impuesto a restituir, en el presente caso, todas las facturas observadas de acuerdo al Cuadro de Selección de Muestra de Facturas de Compras Relacionadas a la Exportación, Periodo junio 2007, que cursa a fs. 267 de los Antecedentes Administrativos de fs. 201 a 390 y de las propias facturas que cursan a fs. 136 a 180, corresponden al periodo fiscal de junio del 2007, por lo que se considera cumplido este requisito para ser efectiva la devolución impositiva.

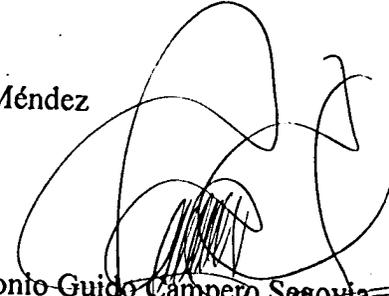
**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en el art. 10. I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011 Ley de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, lo dispuesto en los artículos 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y en virtud de los fundamentos expuestos, declara **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 15 a 19, interpuesta por la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Lic. Apolinar Tórrez Gutiérrez contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Julia Susana Ríos Laguna, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0582/2012 de 3 de agosto del 2012 emitida por Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

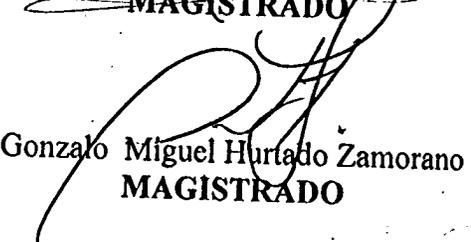
Regístrese, notifíquese y archívese.

  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**PRESIDENTE**

  
Rómulo Calle Mamani  
**DECANO**

  
Antonio Guido Cámpora Segovia  
**MAGISTRADO**

  
Pastor Segundo Mamani Villca  
**MAGISTRADO**

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**