



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

SALA PLENA

F.A.
155

SENTENCIA: 153/2014.
FECHA: Sucre, 8 de agosto de 2014
EXPEDIENTE N°: 687/2012.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Pastor Segundo Mamani Vilca

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

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 19 a 21, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0583/2012 de 3 de agosto; la providencia de admisión de fs. 24; el memorial de apersonamiento y contestación negativa a la demanda de fs. 46 a 49; los memoriales de réplica y dúplica de fs. 53 a 54 y 57; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

CONSIDERANDO I: Que adjuntando la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0389-12 de 18 de septiembre de 2012, Apolinar Torrez Gutiérrez en su condición Gerente Distrital El Alto del SIN, se apersona por memorial de fs. 19 a 21, interponiendo demanda contencioso administrativa impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0583/2012 de 03 de agosto, señalando que:

1.- En el marco de las atribuciones conferidas, la Administración Tributaria (AT) procedió a emitir las Ordenes de Verificación Externa N° 0008OVE0818 y N° 0008OVE083, Modalidad Verificación Posterior con Boleta de Garantía, para la verificación de las obligaciones impositivas de los documentos que respaldan la solicitud de Certificación de Devolución Impositiva (CEDEIM) del contribuyente "Curtiembre Unicuero S.R.L.", por la Declaración Única de Devolución Impositiva a los Exportadores (DUDIE) Formularios N° 1137 con Numero de Orden 2132152162, correspondiente al periodo fiscal noviembre 2007 y con Numero de Orden 2931389018 y 2931413281, correspondiente a los periodos fiscales enero y febrero 2007.

2.- Indica que como resultado de la verificación, la Administración Tributaria comprobó que el exportador no dio cumplimiento a las normas preestablecidas en materia tributaria, habiendo obtenido indebidamente valores fiscales - CEDEIM-, emitiéndose por ello la Resolución Administrativa N° 23-0165-11 el 29 de noviembre de 2011, que estableció un monto indebidamente devuelto



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 687/2012 Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

de Bs. 65.000.-, así como la Resolución Administrativa N° 23-0166-11 el 28 de noviembre de 2011, por el importe de Bs. 85.000.- liquidándose sobre la base de la variación del tipo de cambio de la UFV a UFV's 66.652.- equivalente a Bs. 113.613.- correspondiente al periodo fiscal noviembre 2007 y de UFV's 86.972.- equivalente a Bs. 148.457.- correspondiente a los periodos fiscales enero y febrero 2007, que incluyen el tributo omitido, intereses y el mantenimiento de valor a la fecha de la emisión de las resoluciones administrativas, así como la imposición de la sanción por incumplimiento de deberes formales de UFV's 3.000.-

3.- Expresa que la autoridad demandada erróneamente interpretó y aplicó el art. 8 de la Ley N° 843, en el segundo párrafo del inc. a); que señala: "*Solo 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*", por lo que fue depurado el crédito fiscal del sujeto pasivo en cumplimiento al art. 126.II de la Ley N° 2492 Código Tributario boliviano (CTB) -facultad conferida a la AT-, con relación a la solicitud de devolución impositiva, al haber demostrado que el contribuyente desarrolla actividad industrial de curtiembre de cueros tanto para la exportación como para la venta interna, estando por ello obligado a llevar contabilidad de costos en el que estén detallados los materiales e insumos utilizados en la producción de piezas de cuero, así como la relación de saldos del periodo sin disgregar entre los de producción para mercado interno y los de producción para la exportación, por lo cual no se puede establecer si los porcentajes que pertenecen a ambos, de las compras mixtas realizadas en el periodo, fueron declaradas en forma correcta en el Formulario 210 IVA exportador. Manifiesta que durante la verificación el sujeto pasivo no presentó los inventarios de materia prima, productos en proceso, productos terminados y kardex, lo que imposibilitó verificar las entradas en cantidades y valores, tanto de los productos en proceso, como de los productos terminados y exportados, ante la inexistencia de cuentas contables que expongan información que respalde la solicitud de devolución tributaria, la AT procedió a depurar el crédito fiscal IVA en cumplimiento al art. 125 y sgtes. de la Ley N° 2492.

Refiere que las facturas observadas incumplen los requisitos que otorgan su validez, no tienen vinculación con las exportaciones realizadas y finalmente las compras efectuadas no fueron acreditadas con medios fehacientes de pago, lo que motivó a la depuración del crédito fiscal IVA, acusando de incumplimiento a los art. 13 de la Ley N° 1489 Ley de Exportación de 16 de abril de 1993 (modificada mediante N° 1963 de 23 de marzo de 1999) y 8 de la Ley N° 2492. Concluye manifestando que la norma indica que se devolverá a los exportadores un monto igual al IVA pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, refiriéndose a los costos directamente incurridos en la producción del producto exportado en el



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 687/2012 Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

CEDEIM solicitado y no así de costos correspondientes a otros productos que en muchos casos corresponden a gastos administrativos de la empresa, acusa que la AGIT erradamente validó toda clase de facturas aun las que no cumplen con las formalidades exigidas por Ley.

Con estas consideraciones, solicita emitir resolución declarando probada la demanda, revocando parcialmente la Resolución N° AGIT-RJ 0583/2012 de 3 de agosto y mantener firmes las Resoluciones Administrativa N° 23-0165-11 y 23-166-11, ambos de 29 de noviembre de 2011, en lo que respecta a las observaciones al crédito fiscal IVA por Bs. 39.318.- y Bs. 45.000.- más mantenimiento de valor e intereses.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de fs. 24, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, apersonándose Julia Susana Ríos Laguna en condición de Directora Ejecutiva General de la AGIT, contesta negativamente la demanda por memorial presentado el 18 de febrero de 2013, cursante de fs. 40 a 49 de obrados, manifestando que la Resolución impugnada se encuentra plenamente respaldada con fundamentos de carácter técnico-jurídicos, que la demanda incoada por la Administración Tributaria carece de sustento jurídico tributario y no existe agravio ni lesión que se le hubiera causado con la resolución impugnada, señalando además que:

La Ley N° 1489, que rige el tratamiento impositivo de las exportaciones señala en su art. 12 que los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la citada 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 estos en los costos de producción, dentro de las practicas admitidas en el comercio exterior, basados en el principio de neutralidad impositiva, en cuanto al IVA, con el objeto de evitar la exportación de componentes impositivos.

Refiere que el propio tratamiento impositivo para las exportaciones, inicialmente establecida la devolución del IVA, fue ampliado su alcance a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, de acuerdo o sobre la base del segundo párrafo del art. 11 de la Ley N° 843; en el caso de la Ley N° 1489, señala que 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 art. 13 de la Ley N° 1489, sin embargo el citado decreto supremo fue abrogado por el DS 25465 que en la parte pertinente, art. 3 refiere 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 art. 11 de la Ley N° 843, bajo las



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 687/2012 Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

mismas normas que rigen para los sujetos pasivos operaciones en el mercado interno, conforme al art. 8 de la Ley N° 843.

Señala también que el art. 24 del DS 25465 modificatorio del numeral 3 del 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, vinculado a la actividad exportadora, que se les hubiera facturado y no hubiera sido utilizado por el responsable, constituyéndose los argumentos de la resolución impugnada en el fundamento de su respuesta y con los argumentos allí contenidos solicitó se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-JR0583/2012 de 3 de agosto.

CONSIDERANDO III: Que así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la Administración Tributaria.

Consecuentemente, al existir denuncia de errónea aplicación de la normativa tributaria, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el objeto de la controversia se refiere a determinar: *Si la AGIT al emitir la resolución impugnada interpretó y aplicó correctamente las normativas tributarias dentro del trámite de solicitud de Certificados de Devolución Impositiva CEDEIM, formulada a la Administración Tributaria por el contribuyente Curtiembre Unicuero S.R.L., referida a la depuración del crédito fiscal por falta de vinculación a la actividad exportadora, por los periodos fiscales enero, febrero y noviembre/2007.*

En ese marco y de la compulsión de los datos procesales, así como de los 6 Anexos: Anexo de fs. 1 a 33; Anexo de fs. 1 a 200; Anexo de fs. 201 a 352; Anexo de fs. 1 a 200; Anexo de fs. 201 a 359; y Anexo de fs. 1 a 79, se llega a las siguientes conclusiones:

1.- Con la finalidad de tener noción clara de los antecedentes que se suscitaron y motivaron la presente demanda, es conveniente inicialmente presentar el sumario de hechos:

Debido a la verificación de las obligaciones impositivas de los documentos que respaldan la solicitud de CEDEIM del contribuyente Curtiembre Unicuero



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 687/2012 Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

S.R.I. correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero y noviembre de 2007, la Administración Tributaria emitió las Resoluciones Administrativas N° 23-0166-11 de 28 de noviembre de 2011 y N° 23-0165-11 de 29 de noviembre de 2011, determinando la deuda de UFV's 86.972.- equivalente a Bs. 148.357.-y UFVs 59.899.- equivalente a Bs. 102.199.- por impuestos indebidamente devueltos.

Que luego de notificado con las citadas resoluciones administrativas, el contribuyente interpuso Recurso de Alzada que fue resuelto por la ARIT, quien emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0268/2012 de 2 de abril (fs. 62 a 74; Anexo de fs. 1 a 133), anulando la Resolución Administrativa N° 23-0165-11 de 29 de noviembre de 2011, hasta que la AT emita nueva resolución conforme a los parámetro legales de los arts. 128 de la Ley N° 2492 y 28 de la Ley N° 2341 y 19 del caso 2 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-0037-07, con relación al periodo fiscal noviembre 2007 y revocando parcialmente la Resolución Administrativa N° 23-0166-11 de 28 de noviembre de 2011, dejando sin efecto las observaciones al crédito fiscal de Bs. 39.318.- y Bs. 45.000.- por el IVA, más intereses y mantenimiento de valor restituido automáticamente por los periodos fiscales enero y febrero de 2007, declarando firme y subsistente el importe de Bs. 682.- indebidamente devuelto por el periodo fiscal enero 2007.

Ante este hecho la AT, interpuso Recurso Jerárquico que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0583/2012 de 3 de agosto, pronunciada por la AGIT (fs. 112 a 127; Anexo de fs. 1 a 133), resolviendo **confirmar** la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0268/2012 de 2 de abril.

2.- Ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por las partes y en base en los antecedentes del caso se establece que nuestra legislación, se sustenta en los principios constitucionales, garantizar el cumplimiento de los principios, valores, derechos y deberes reconocidos y consagrados en la Constitución Política del Estado (CPE), son los fines y funciones esenciales del Estado, establecido en el art. 9.I num. 4) de la CPE, por ello ésta norma en su art. 410 establece, que la Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa y todas las personas naturales y jurídicas, así como los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, se encuentra sometidas a la Constitución, por ello, el cumplimiento de los principios, derechos y garantías Constitucionales es imperativo.

A decir de la segunda parte del inc. a) del art. 8 de la Ley N° 843, "*solo 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*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 687/2012 Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital El Alto de Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen". En correspondencia con la disposición legal citada, el art. 8 del DS 21530 establece que el crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8 inc.a) de la Ley N° 843, es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen, vinculadas con la actividad sujeta al tributo. El Servicio de Impuestos Nacionales establecerá con carácter general, mediante Resolución Administrativa, los créditos fiscales que no se consideran vinculados a la actividad sujeta al tributo.

Por su parte el art. 12 de la Ley N° 489, modificada por los arts. 1 y 2 de la Ley N° 1963, de 23 de marzo de 1999, respecto al tratamiento impositivo de las exportaciones, establece 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 los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora" y que 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 los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora. La forma y modalidades de dicha devolución serán reglamentadas por el Poder Ejecutivo de acuerdo con el segundo párrafo del art. 11 de la Ley N° 843.

El Órgano Ejecutivo en cumplimiento de acuerdo con el segundo párrafo del art. 11 de la Ley N° 843, aprobó el DS N° 21530 de 27 de febrero de 1987, Reglamento al IVA y el DS N° 25465 de 23 de julio de 1999, Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones, que en su art. 3 señala: "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", además 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 por el art. 8 de la Ley N° 843, independientemente de a que compra hubiera sido incorporada o no en el producto exportado; para la validez del crédito debe observarse su vinculación con la actividad gravada, que en este caso, sólo para el cómputo del crédito fiscal, resulta ser la actividad exportadora; que en este caso alcanza al 13% del valor FOB de las exportaciones, igual a la alícuota del IVA como impuesto a ser devuelto que rige el criterio de imposición del país destino.

Así también, el art. 24 del DS 25465 modificadorio del art. 11 del DS 21530, señala que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el IVA contenido en los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras en el



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 687/2012 Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

mercado interno de bienes, incluyendo viene de capital, contratos de obras o prestación de servicios, vinculados a la actividad exportadora, que se les hubiera facturado y no hubiere sido 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 del CEDEIM conforme el párrafo tercero del art. 3 del DS 25465. De lo anterior 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 caso presente, toda vez que conforme al 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.”*

Si bien es cierto que por determinación del art. 126 de la Ley N° 2492, la Administración Tributaria competente tiene facultades de revisar y evaluar los documentos pertinentes que sustenten la solicitud de devolución tributaria, que no excluye de sus facultades el controlar, verificar, fiscalizar e investigar el comportamiento del sujeto pasivo o tercero responsable, no es menos evidente que dentro de su propósito de proceso de verificación introducir aspectos que la Ley no prevé.

En el caso presente, la Administración Tributaria realizó observaciones de las facturas de compras, relativas al IVA solicitado por el contribuyente, no siendo correcto incorporar en el proceso de verificación iniciado a Curtiembre Unicuelo S.R.L., aspectos no previstos por Ley.

Con relación a la Resolución Administrativa N° 23-0165-11 de 29 de noviembre de 2011.-

El actor de manera genérica invoca en la demanda la facultad de la AT de revisar y evaluar los documentos pertinentes que sustentan la solicitud de devolución tributaria, entre ellas la de depuración del crédito fiscal del contribuyente exportador por no estar vinculada al proceso de exportación, sin diferenciar de manera clara y precisa que el acto impugnado emitido por la AGIT, resolvió dos resoluciones emitidas por la AT, del que se pide en sentencia declarar probada la demanda y la revocatoria parcial de la resolución impugnada, siendo necesario distinguir cada caso según los datos que arroja el cuaderno de antecedentes sometidos al control de legalidad.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 687/2012 Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En ese contexto, se advierte que la Resolución Administrativa de referencia emitida por la autoridad demandante, no cumple con los presupuestos exigidos por los arts. 96 y 99.II de la Ley N° 2492 que señala: *“La vista de cargo, contendrá los hechos, actos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujetos pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación”*. *“II. La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa”*. Por su parte, el art. 19, caso 2, inc. c) literales a) y f) de la RND 10-0037-07 de 14 diciembre de 2007, establece: *“La Resolución Administrativa como mínimo contendrá: a) Numero de la Resolución Administrativa; y f) Alcance del proceso de verificación posterior (contendrá los hechos, elementos e impuestos de los periodos y/o gestiones sujetos a verificación”*.

Se infiere de la revisión de obrados, que la Resolución Administrativa N° 23-0165-11 de 29 de noviembre de 2011 de fs. 16 (Anexo de fs. 1 a 133) adolece de contradicciones al consignar que el periodo fiscalizado y/o verificado corresponde al periodo junio/2007, siendo que la orden de verificación fue establecido para el periodo fiscal noviembre/2007. Por otra parte, existe contradicción en la fecha de notificación con el Requerimiento N° 103110 F-4003, que presumiblemente se habría efectuado el **25 de marzo de 2011**, que más adelante señala como 29 de diciembre de **2010**. Finalmente se observa que la resolución emitida por el ente fiscal, fue sobre escrito y borrado el número inicial con radex, debiendo considerarse además la falta de secuencia con el numero correlativo y fecha de emisión entre la RA N° 23-0166-11 de 28/11/11 y la RA N° 23-0165-11 de 29/11/11.

Por lo expresado precedentemente, se evidencia errores en el acto administrativo señalado *ut supra*, que hace que dicha resolución contenga vicios de nulidad en la que la AT incurrió en la emisión de la Resolución Administrativa N° 23-0166-11, emergente del proceso de verificación correspondiente a la solicitud de devolución impositiva IVA periodo noviembre (junio) de 2007, provocando confusión en el sujeto pasivo y dificultando que pueda asumir defensa plena en las instancias recursivas, errores que son contrarios a lo dispuesto por el art. 28 de la Ley N° 2341, referido a la causa y fundamentos que se constituyen en requisitos esenciales que debe contener un acto administrativo, que es sancionado con la nulidad, de conformidad a lo dispuesto por los arts. 36 de la Ley de Procedimiento



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 687/2012 Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Administrativo y 55 de Decreto Reglamentario aprobado por DS 27113, por cuanto su inobservancia provocaría someter a indefensión al sujeto pasivo, consiguientemente vulneraría el derecho al debido proceso y a la defensa, consagrados en el art. 115.II de la CPE, que subyace en los Numerales 6 y 10 del art. 68 de la Ley N° 2492, referido al derecho que tiene el sujeto pasivo al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, así como a ser oído y juzgado de conformidad a los arts. 116.I y 117.I de la CPE.

Se advierte en consecuencia, que no existe errónea interpretación ni aplicación de las normas tributarias en las que hubiera incurrido la autoridad demandada en la emisión de la resolución impugnada y emitida por la AGIT, sino en estricto apego a los derechos y garantías establecidos en los arts. 115.II de la CPE y núms. 6 y 10 del art. 68 de la Ley N° 2492.

Con relación a la Resolución Administrativa N° 23-0166-11 de 28 de noviembre de 2011.

Acusa el demandante, que la AGIT no habría considerado que en el proceso de verificación de las facturas de compras en los periodos fiscales enero y febrero de 2007, el contribuyente no sustentó que las facturas de compras de bienes y/o servicios y registros contables que respalden la devolución impositiva, era insuficiente para establecer si la materia prima e insumos comprados fueron utilizados en el proceso de producción, ni como se estableció el porcentaje de las compras mixtas para la producción, lo que vulneraría los arts. 8 inc. a) de la Ley N° 843, 8 del DS 21530 y 12 de la Ley N° 1489, modificada por la Ley N° 1963.

Al respecto las instancias recursivas de alzada y jerárquica en el marco de las previsiones contenidas en el art. 9 de la Ley N° 843, en correspondencia con el art. 3 del DS 25465, prevén la compensación y la devolución del excedente de crédito que resultare en un periodo fiscal respectivo; por tal razón los sujetos pasivos del IVA no efectúan registro específico en el que se establezca qué insumos fueron utilizados en la elaboración del producto a exportar, siendo más bien objeto de control las cantidades y precios de dichos insumos, para establecer sus costos de fabricación.

Por su parte, el art. 7 de la Ley N° 843, refiere 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, prestación de servicios y de toda otra prestación imputable al periodo fiscal que se liquida. Así también, el art. 8 de la citada ley, señala que al débito fiscal se debe restar el crédito fiscal que resulte de aplicar la misma alícuota 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 hubiera facturado



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 687/2012 Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida. El art. 9 de la Ley N° 843, referido a la diferencia entre el débito y crédito fiscal, indica que si resulta en un saldo a favor del Fisco, su importe será ingresado en la forma y plazos que determine la reglamentación, pero 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 IVA a favor del Fisco, correspondiente a periodos fiscales posteriores, aplicables tanto para los sujetos pasivos que realizan ventas a mercado interno así como para los exportadores.

Ahora bien, con relación a la depuración del crédito fiscal no vinculada para los periodos fiscales enero y febrero de 2007, motivo de controversia en la citada resolución, se establece:

Según el art. 13 de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993, modificada mediante Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999, el Estado con el objeto de evitar la exportación de componentes impositivos, ha instituido la política de incentivo de devolución a los exportadores un monto igual al IVA pagado, incorporado costos y gastos vinculados a la actividad exportadora del contribuyente, conforme al art. 8 de la Ley 843, concordante con el art. 8 del DS 21530, al señalar que el crédito fiscal computable a que hace referencia el art. 8 inc. a) de la Ley N° 843 (Texto Ordenado a 1995), es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen, vinculadas con la actividad sujeta al tributo.

Al tratarse de actividades dedicadas neta y exclusivamente a la exportación, es de aplicación el art. 11 de la Ley N° 843, que refiere: *"Las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen".* *"En el caso que el crédito fiscal imputable contra operaciones de exportación no pudiera ser compensado con operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata, a través de notas de crédito negociables, de acuerdo a lo que establezca el reglamento de éste Título I".*

Complementando la disposición anterior, el art. 3 del DS 25465 de 23 de julio de 1999, refiere: *"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 art. 11 de la Ley N° 843 señalado ut supra. Además señala que, la determinación del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 687/2012 Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la Ley N° 843. Como los exportadores no generan, o generan parcialmente debito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare en el periodo fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación”.

A este efecto, la AGIT previo a emitir el acto impugnado con relación a la Resolución Administrativa en cuestión, se respaldó en el informe técnico, cumpliendo de esta forma con el art. 201 de la Ley N° 3092, demostrándose plenamente que el crédito fiscal depurado se encuentra en directa relación con la producción de los bienes exportados, vale decir que se encuentran vinculadas a la actividad exportadora del sujeto pasivo, de conformidad a lo dispuesto por los arts. 8 de la Ley N° 843 y 76 y 77.I de la Ley N° 2492, disposiciones legales últimas que señalan con meridiana claridad que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos, deberá probar los hechos constitutivos de los mismos y podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho.

En conclusión, la ARIT y la entidad demandada no incurrió en errónea aplicación e interpretación de las normas relacionadas con las solicitudes de devolución impositiva CEDEIM, tanto para la Resolución Administrativa N° 23-0166-11 de 28 de noviembre de 2011, teniéndose en cuenta que las características del IVA tanto para los sujetos pasivos que realizan ventas a mercado interno así como para los exportadores, debiendo entenderse que el método de integración financiera o base financiera no es exclusivo para fines de devolución impositiva, sino una característica técnico formal del IVA adoptado por la legislación tributaria nacional. Así también al anular obrados por los vicios de nulidad incurridas por la Administración Tributaria en la emisión de la Resolución Administrativa 23-0165-11 de 29 de noviembre de 2011, por la inobservancia de los requisitos señalados en el núm. 1 del art. 14 de la RDN 10-0021-04, emitida por la AT por la facultad conferida por el art. 64 de la Ley N° 2492, referido al alcance de la verificación, así como en los hechos, elementos e impuestos de los periodos y/o gestiones sujetos a verificación, en tal virtud éste Tribunal considera no ser evidente la conculcación o violación de derechos subjetivos denunciado por la AT.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0583/2012 de 03 de agosto de 2012, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa y contradictoria que vulneran derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de Recurso Jerárquico.



Estado Plurinacional de Bolivia
 Órgano Judicial

Exp. 687/2012 Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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, declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria de fs. 19 a 21, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0583/2012 de 3 de agosto, emitida por la AGIT.

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

Romulo Calle Mamani
DECANO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

No suscribe por emitir
 voto disidente
 Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Sunjura Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Abog. Samuel Magaly Medarvil Bejarano
 SECRETARIA DE SALA
 SALA PLENA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

VOTO DISIDENTE

25-11-15

77:06

La suscrita Magistrada, presenta su voto disidente a la Sentencia del Expediente N°687/2012 que declara **IMPROBADA** la demanda la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Apolinar Torrez Gutierrez contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, según los siguientes fundamentos:

1. FUNDAMENTACION DEL VOTO DISIDENTE

1. En la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria que cursa fojas 19 a 21 claramente la única pretensión de la parte demandante es: *"Si corresponde o no la depuración de Crédito Fiscal por facturas no válidas, que no se vinculan a la actividad exportadora y que no fueron acreditadas con medios fehacientes de pago, que compondrían el crédito fiscal comprometido en CEDEIM's por el periodo fiscal enero - febrero y noviembre del 2007 del contribuyente CURTIEMBRE UNICUERO S.R.L. "* y por el contrario los puntos de controversia que figuran en la Sentencia que se disiente son: a) Uno no definido expresamente; b) Con relación a la Resolución Administrativa N° 23-0165-11 de 29 de noviembre de 2011; y c) Con relación a la Resolución Administrativa N° 23-0166-11 de 28 de noviembre de 2011.
2. De la confrontación de los objetos de controversia propuestos en la Sentencia, se estarían añadiendo dos pretensiones que no son demandadas y/o pedidas por la parte demandante, es decir las pretensiones de los incs. b) y c) anteriormente señalados, que si bien son señalados en la demanda, estos figuran como antecedente de los fundamentos de la resolución impugnada y no son propiamente pretensiones de la parte demandante, por consiguiente se estaría ingresando en una incongruencia aditiva, es decir que se está resolviendo pretensiones no solicitadas conforme señala la Sentencia Constitucional N° 2016/2010-R de 9 de noviembre de 2010 que señala: *"... en ese contexto, es imperante además precisar que la vulneración al debido proceso en su elemento congruencia puede derivar de dos causales concretas a saber: a) Por incongruencia omisiva, en virtud de la cual, la autoridad jurisdiccional o administrativa emite una resolución sin considerar las pretensiones de las partes, vulnerando con esta omisión el derecho a un debido proceso y también el derecho a la defensa; y, b) por incongruencia aditiva, en virtud de la cual, la autoridad jurisdiccional o administrativa, falla adicionando o incorporando elementos no peticionados o no discutidos por las partes en el decurso de la causa".*
3. Por lo anteriormente señalado y al evidenciar que el presente caso existe incongruencia aditiva, la magistrada que disiente presenta su voto disidente a la Sentencia que emite Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

2. FALLO QUE DEBE TENER LA SENTENCIA

En base a la fundamentación jurídica y de hecho precedente, la Magistrada que firma al pie, considera contrariamente al fallo de la Sentencia que se disiente, que se debe resolver el único objeto de controversia que figuran como pretensiones en la demanda, y que no infringe el principio de congruencia en su forma de aditiva.

Sucre agosto del 2014.