



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

U.F. Nº 4170 del 10/08/2015
H. D. Nº 1317 del 12/08/2015

70-111-15

18:15

EA
31

SALA PLENA

SENTENCIA: 164/2014.
FECHA: Sucre, 8 de agosto de 2014
EXPEDIENTE N°: 685/2012.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Antonio Guido Campero Segovia

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, en el que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ/0581/2012 de 3 de agosto de 2012, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 19 a 23; la contestación de fojas 48 a 50; la réplica de fojas 54 a 55; la dúplica de fojas 58 y los antecedentes de la resolución impugnada.

CONSIDERANDO I: Que el Gerente Distrital de El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, formuló demanda contra la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0581/2012 de 3 de agosto, señalando que procedió a la verificación de obligaciones impositivas de los documentos que respaldan la solicitud de devolución impositiva (CEDEIM) del contribuyente Curtiembre Unicero S.R.L. por la declaración única de devolución impositiva a las exportaciones DUDIE Formulario N° 1137 con número de Orden 2931767590 del periodo fiscal abril 2007, como resultado emitió la Resolución Administrativa N° 23-0162-11 de 25 de noviembre de 2011, en la que determinó una sanción por el monto total de UFV's 44.686 equivalente a Bs. 76.170, que incluye el tributo omitido, interés y el mantenimiento de valor. Dicha resolución fue impugnada a través del Recurso de Alzada que fue resuelto mediante Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0254/2012 de 2 de abril de 2012 que revocó parcialmente la Resolución Administrativa N° 23-0162-1, habiendo la Administración Tributaria interpuesto recurso jerárquico que fue resuelto mediante la resolución impugnada, que confirmó la resolución de alzada.

Fundamenta su demanda señalando que en el presente caso no se dio cumplimiento a las normas tributarias establecidas para la obtención del CEDEIM, las que fueron determinadas de oficio por la Administración Tributaria ante el conocimiento cierto de la materia imponible correspondiente al periodo fiscal abril 2007, depuración de crédito fiscal que se debió al insuficiente respaldo al recibir la documentación presentada por el contribuyente, consistente en 27 facturas, las cuales no respaldaban el crédito

3



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

solicitado por ser insuficiente lo solicitado por el contribuyente e indebidamente devuelto en los CEDEIM, resultado que emergió de la verificación CEDEIM N° 008OVE0337 a Curtiembre Unicuero SRL, habiendo sido valoradas en su momento por la Administración Tributaria, no obstante de ello, la autoridad ahora demandada desatinadamente evaluó prueba de antecedentes administrativos omitiendo la aplicación de las normas tributarias y asumiendo facultades que no le correspondían y presumiendo legales las actuaciones del sujeto pasivo, llegando a la conclusión de que el contribuyente respaldó con facturas el crédito fiscal comprometido, por la revisión del Libro de Compras de ese periodo.

En ese entendido, la autoridad demandada no consideró las inobservancias legales tributarias, ya que las facturas no estaban vinculadas con la actividad gravada, habiendo la AGIT solicitado información complementaria; sin embargo, el contribuyente presentó 27 facturas en respuesta a la nota que remitió la Administración Tributaria, sabiendo de sobremanera el contribuyente que la base para demostrar y determinar el crédito fiscal comprometido son las facturas proporcionadas por el contribuyente, por lo que cotejado el reporte de datos capturados, con la información presentada por el contribuyente se estableció la diferencia entre el crédito fiscal solicitado y determinado en una suma de Bs. 1.602, 94.

Que la autoridad demandada, con relación a las facturas observadas refirió lo siguiente : “..*Que la devolución del crédito fiscal correspondiente a costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, debe realizarse conforme a la base del segundo párrafo del artículo 11 de la Ley N° 843*”, y que la Administración Tributaria a consecuencia del trabajo de verificación constató que el contribuyente desarrolla la actividad industrial de curtiembre tanto para la exportación como para la venta en el mercado interno por lo que está obligado a llevar la contabilidad de costos, razón por la cual se advirtió que no detalló el material e insumos utilizados en la producción de piezas de cuero, tampoco la relación de saldos del periodo de la cuenta de gastos con los ítems del estado de costos de producción, además que dicho estado expone costos totales de producción del periodo sin disgregar entre los de producción para el mercado interno y los de producción para la exportación, por lo que no se puede establecer si los porcentajes pertenecen a las compras mixtas realizadas en el periodo y si éstas fueron declaradas en forma correcta en el formulario 210 IVA exportador.

Por otra parte manifiesta que el contribuyente durante la verificación no presentó inventarios de materia prima, productos de proceso, productos terminados y kardex, en tal sentido no se pudo verificar las cantidades y valores tanto de los productos en proceso como los terminados exportados, documental que debió ser firmada por el responsable que preparó y revisó y al no existir dicha documentación no es posible verificar la relación de gastos y costos con la exportación, prueba indispensable para verificación de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

CEDEIM's, razón por la cual la Administración Tributaria depuró el crédito fiscal IVA en aplicación a lo establecido por los artículos 125 y 128 del Código Tributario, y que en base a la normativa expuesta, las facturas observadas incumplieron los requisitos de validez al no tener vinculación con las exportaciones realizadas, tampoco las compras fueron acreditadas por medios fehacientes de pago como prevé la normativa citada precedentemente.

Finalmente se refiere que por disposición del art. 8 de la Ley 843, se depuró el crédito fiscal IVA en cumplimiento del artículo 126 parágrafo II de la Ley 2492, que indica, se devolverá a los exportadores un monto igual al IVA pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a su actividad exportadora, evitando de esa manera la exportación de componentes impositivos, razón por la cual, la Administración Tributaria en el presente trabajo se basó principalmente en la verificación de costos que fueron insumidos en la exportación correspondiente al CEDEIM del periodo fiscal abril 2007, pero la AGIT erradamente validó las facturas aunque estas no cumplían las formalidades de ley.

En virtud a lo expuesto, pide se declare probada su demanda; se revoque en forma total la resolución impugnada y parcialmente la Resolución de Recurso Alzada ARIT-LPZ/RA 0254/2012 y en consecuencia se revoque parcialmente la Resolución Administrativa N° 23-0162-11 de 25 de noviembre de 2011.

CONSIDERANDO II: Que la autoridad demandada mediante memorial presentado el 25 de febrero de 2013, respondió en forma negativa la demanda señalando que la Administración Tributaria dentro del proceso de verificación de CEDEIM's, mediante nota, pidió a la Curtiembre Unicuero SRL, el detalle de facturas que componen el crédito fiscal comprometido, habiendo el contribuyente detallado (27) veintisiete facturas.

Que la observación de la Administración Tributaria en la verificación efectuada clasificó como facturas no vinculadas a la actividad del contribuyente bajo la apreciación de los arts. 4 y 8 de la Ley 843 y 8 del DS 21530, que establece debe cumplir 3 requisitos: 1) estar respaldado con la factura original; 2) Que se encuentre vinculado a la actividad gravada; y 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente.

Manifiesta que la Administración Tributaria en el presente caso se limitó al segundo requisito, es decir, que las compras se encuentren vinculadas a la actividad exportadora como establece el artículo 12 de la Ley N° 1489, modificado por el art. 1 de la Ley N° 1963.

Asimismo, indica que la documentación de descargo de la Curtiembre Unicuero SRL consistió en facturas originales de sus compras, comprobantes de egreso, diario, libros mayores, y que la AGIT evidenció la efectiva realización de la transacción por la compra de productos e insumos químicos



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

que se encuentran vinculados con la actividad desarrollada porque la actividad del contribuyente es el curtido y tratado de cueros; que el contribuyente mediante acta de acciones u omisiones, manifestó ante la Administración Tributaria que el proceso de producción y tratado de cueros, se inicia en el área de lavado y remojado, y se utiliza ácido sulfúrico, fórmica, bactericidas, cal y que posteriormente en pre curtido es tratado con alcalinos y anilinas, para finalmente en el area de curtido sea tratado nuevamente con químicos, fungicidas, bactericidas y ácidos de lo que se deduce que el contribuyente en el proceso utiliza varios insumos químicos.

Finalmente manifiesta que la documentación aportada por el contribuyente, con la que la Administración Tributaria señaló que no pudo evidenciar o desagregar entre la producción para el mercado interno y la producción para el mercado externo, consistió en comprobantes de ingreso, egreso, diario, libros mayores, estado de costo de producción, en los que sólo expone costos totales de producción del periodo sin disgregar entre los de producción para el mercado interno y los de producción para la exportación y apuntó que no es suficiente razón para invalidar dichos registros, menos para negar una devolución impositiva, desconociendo el crédito fiscal de un exportador ya que la norma sustantiva no refiere que la falta de aspectos formales verificados en los mismos constituyan causal de rechazo para la devolución impositiva y que lo que correspondía era desconocer dichos registros como prueba, tal como dispone el artículo 62 del Código de Comercio, debiendo la Administración Tributaria obtener mayores pruebas como respaldo a sus observaciones.

Finaliza solicitando se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital de El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada

Que producidas la réplica y la dúplica en las que ambas partes reiteraron sus argumentos, se decretó autos para sentencia.

CONSIDERANDO III: Que de la revisión de los antecedentes que informan los anexos adjuntos al expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

- I. El 25 de marzo de 2011, la Administración Tributaria, notificó mediante cédula a Kim Bae Jae Sung, representante legal de Curtiembre Unicuero SRL, con la Orden de Verificación - CEDEIM 0008OVE0337 de 28 de febrero de 2011, comunicándole que será objeto de un Proceso de Determinación bajo la modalidad Verificación Posterior CEDEIM por el periodo fiscal abril de 2007, habiendo requerido en la misma fecha la documentación correspondiente. (fs. 2 y 8 a 12 del Anexo 2).
- II. El 3 de junio de 2011, la Administración Tributaria emitió el Acta de Acciones u Omisiones Autorización para Inspección Ocular, por la que



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

el contribuyente accedió a la revisión de su domicilio ubicado en Calle M 7 N° 220, Zona Kenko, Urbanización Pucarani a realizarse en fecha 15 de mayo de 2011 (fs. 22 del Anexo 2).

- III. El 15 de junio de 2011, la Administración Tributaria emitió el Acta de Acciones u Omisiones Inspección Ocular, que detalla aspectos importantes relacionados con la actividad de Curtiembre Unicuero SRL, tales como actividad principal, ubicación de locales u otras oficinas, cantidad de personal en relación de dependencia, entidades financieras con las que opera, principales proveedores y clientes, porcentaje de utilidad bruta, importes de retiros mensuales del titular, medios de control, otras autorizaciones utilizadas, servicios básicos con los que cuenta y detalles relacionados al proceso de producción (fs. 23 a 25 del Anexo 2).
- IV. El 6 de septiembre de 2011, David R. Mamani Lima, Administrador de Curtiembre Unicuero SRL, mediante nota hace entrega del detalle las facturas que componen el crédito fiscal comprometido (fs. 32 a 60 del anexo 2).
- V. El 20 de octubre de 2011, la Administración Tributaria, emitió el Informe CITE: SIN/GDEA/DF/VE/INF/01213/2011, en el que señala que: a) el Detalle de Facturas que componen el Crédito Fiscal Comprometido proporcionado por Curtiembre Unicuero SRL es insuficiente, debido a que el contribuyente no proporcionó el total de facturas comprometidas; y b) que el estado de costo de producción presentado por el contribuyente no detalla los materiales e insumos utilizados en la producción; que no es posible relacionar los saldos del periodo de las cuentas de gasto con los ítems que componen el Estado de Costo de Producción; que el Estado de Costo de Producción expone costos totales de la producción; el periodo sin disgregar entre los de producción para mercado interno y los de producción para exportación; que no se pudo identificar el sistema de Costos usado por la empresa; y, que de la revisión de el Estado de Resultados, y “Nota 2 Normas Practicables” de las Notas a los Estados Financieros al 31 de marzo de 2008 no se menciona cuál la práctica contable para determinar el Costo de Producción incumpliendo lo establecido en el art. 12 de la Ley N° 1489 modificado por el art. 1 de la Ley 1963.

Asimismo, observa notas fiscales por compras realizadas, señalando que no son válidas para devolución impositiva porque: a) No cumplen con requisitos que validen una factura, nota fiscal o documento equivalente, b) No están vinculadas con la actividad gravada y c) Compras sin acreditación de medios fehacientes de pago. Concluyendo que del trabajo de verificación se determinó una deuda tributaria de 79.532 UFV por un monto indebidamente devuelto del Impuesto al Valor



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Agregado y restitución automática de mantenimiento de valor, más accesorios de Ley (fs. 257 a 266 del Anexo N° 3).

- VI. El 1 de diciembre de 2011, la Administración Tributaria notificó por cedula a Kim Bae Jae Sung, representante legal de Curtiembre Unicuerdo SRL con la Resolución Administrativa 23-0162-11 de 25 de noviembre de 2011, la que resuelve determinar de oficio y sobre base cierta, las obligaciones impositivas del contribuyente, en la suma de 44.686 UFV equivalentes a Bs.76.170 por concepto de impuestos indebidamente devueltos a través del Certificado de Devolución Impositiva (CEDEIM) en el periodo fiscal abril 2007 (fs. 340-353 del Anexo 2).
- VII. Dicha resolución fue recurrida mediante Recurso de Alzada que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0254/2012 de 2 abril, que revocó parcialmente la resolución recurrida dejando subsistente el importe de Bs. 8.950, habiendo planteado la administración tributaria recurso jerárquico que fue resuelto por la resolución que se impugna en la presente acción, la cual determinó confirmar la resolución de alzada.

Establecidos los antecedentes administrativos, resulta necesario puntualizar que en la verificación posterior efectuada a la solicitud de devolución impositiva del contribuyente, la administración tributaria consideró indebidamente devuelta la suma de 44.686 UFV equivalentes a Bs.76.170, porque consideró que las veintisiete facturas presentadas no eran suficientes para respaldar el crédito comprendido por el periodo abril de 2007; por otra parte, observó que no se había acreditado en forma diferenciada los costos de producción para exportación y los de mercado interno y que no acreditó sus compras con medios fehacientes de pago.

La autoridad de alzada determinó revocar parcialmente la Resolución Administrativa 23-0162-11 de 25 de noviembre de 2011 porque consideró que el contribuyente había acreditado la efectiva realización de compras de productos e insumos químicos que utiliza en el proceso de producción, que es de curtido y tratado de cueros; que la documentación aportada con la que la administración no pudo desagregar los costos de producción para exportación y para mercado interno no fue desconocida como prueba y que la Administración Tributaria debía obtener mayores pruebas como respaldo a sus observaciones.

En el orden en que fueron planteadas las observaciones, se tiene lo siguiente:

Depuración del Crédito Fiscal IVA por insuficiencia.

De la revisión de antecedentes se establece que la Administración Tributaria, mediante nota SIN/GDEA/DF/VE/NOT/448/2011 de 24 de agosto de 2011, solicitó información complementaria al contribuyente y el detalle de facturas



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

que componen el crédito fiscal comprometido, solicitado y recibido en CEDEIM's y que éste presentó un detalle de veintisiete facturas que fueron consideradas, las únicas que respaldarían dicha solicitud, criterio que se considera correcto, en razón de que corresponde al contribuyente acreditar debidamente el crédito fiscal que solicita porque tiene la obligación de la carga de la prueba, motivo por el cual no es aceptable la actuación de la autoridad demandada, de ampliar su revisión a los registros contables, supliendo oficiosamente la negligencia del contribuyente.

Facturas no vinculadas con la actividad exportadora.

La Administración Tributaria depuró el crédito fiscal emergente de compras de productos por el contribuyente, resultando relevante la inspección ocular realizada a la Curtiembre Unicuero SRL, en la que se evidenció que la actividad realizada es de curtido y tratado de cueros, ocasión en la que verificaron el uso de agua en el área de salado, lavado y remojado; la utilización de químicos en dichos procesos, así como después del descarnado y teñido y la utilización de maquinarias que funcionan a electricidad y gas natural, conforme se verifica del Acta de Acciones u Omisiones F-7507 cursante a fs. 25 del Anexo 2, razón por la cual, las facturas por compra de insumos y prestación de servicios observados tienen directa relación con la producción de los bienes exportados, es decir que se encuentran vinculadas a la actividad exportadora cumpliendo así lo establecido por el art. 8 de la Ley 843, motivo por el cual las notas fiscales N°s 1077, 2437, 5314, 551, 552, 1186, 8302, 1094, 5385, 556, 557, 5815, 1231, 572, 1103, 571, 1239, 8407, 5451, 579, 638, 150, 1118 y 8461, emitidas por compras de insumos químicos de distintos proveedores y la N° 23018345 emitida por Electropaz por concepto de servicio de alumbrado eléctrico, guarda relación con la actividad exportadora, consiguientemente la decisión de dejar sin efecto la observación por Bs. 34.447, es correcta.

Sobre la depuración de crédito fiscal por no haberse disgregado los costos de exportación de los costos de mercado interno.

En este punto, resulta necesario señalar que conforme al análisis efectuado por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, el contribuyente determina sus costos de producción anualmente, sobre la base del sistema de inventario periódico y no en forma mensual y por ello, no vulneró lo dispuesto en los arts. 3 y 20 del DS 25465, porque el crédito fiscal de las notas fiscales depuradas tiene vinculación con las exportaciones; está respaldado con notas fiscales originales y con registros contables. La normativa mencionada, al determinar los requisitos que hacen posible la devolución del crédito fiscal a los exportadores, prevé que las facturas de compras sean originales, que correspondan al período fiscal y estén vinculadas con la actividad exportadora, por lo que se concluye que no existe previsión legal que obligue a los exportadores a disgregar los insumos que utiliza para los productos de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

exportación y efectuar una separación de aquellos que utiliza en los productos del mercado interno, por lo que se concluye que la decisión de dejar sin efecto la depuración de Bs. 34.447, fue correcta.

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 **PROBADA EN PARTE** 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 23, por consiguiente revoca parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0581/2011 de 3 de agosto de 2012 dictada por el Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en cuanto a la depuración de crédito fiscal por insuficiencia, debiendo practicarse la liquidación correspondiente.

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

No interviene el Magistrado Rómulo Calle Mamani Villca y Rita Susana Nava Duran por emitir voto disidente.

Regístrese, notifíquese y archívese.


Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suintura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


Abog. Soraya Maaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA