



66.09.38

Exp. N° 347/2012. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Distrital de El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### SALA PLENA

**SENTENCIA:** 283/2013.  
**EXP. N°:** 347/2012.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Interpuesto por la Gerencia Distrital de El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**FECHA:** Sucre, dos de agosto de dos mil trece.

Pronunciada en el proceso contencioso-administrativo seguido por la Gerencia Distrital de El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales en el que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0154/2012 pronunciada el 16 de marzo de 2012 dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda de fs. 19 a 26; contestación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de fs. 64 a 68; la réplica de fs. 75; dúplica que cursa a fs. 79; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada y:

**CONSIDERANDO:** Que el representante legal de la entidad demandante, en su memorial de demanda señala que en el caso del contribuyente KARIM IMPORT EXPORT LTDA., como administración tributaria y en uso de sus atribuciones legales, se procedió a verificar las obligaciones impositivas de los documentos que respaldan la solicitud de Certificados de Devolución Impositiva CEDEIM, correspondientes a los periodos fiscales de mayo, junio y diciembre de 2006, determinándose que el contribuyente no dio cumplimiento a las normas legales, por lo que se rechazó la devolución impositiva solicitada a través de las Resoluciones Administrativas Nros. 23 0088 11, 23 0089 11 y 23 0090 11, en virtud de que la empresa no llevó la contabilidad de costos, no registra operaciones de costos y adolece del cumplimiento de las formalidades requeridas por las normas tributarias y los principios generales aceptados en Exportación, al no contener los registros contables con la foliatura, intervención notarial, firmas de responsables de elaboración que se requieren, por lo que no constituyen documentos con valor legal que puedan ser considerados para su análisis. Asimismo, sostiene que el contribuyente presentó un detalle denominado "Costo de Producción" que tampoco cumple los requisitos señalados y además no son legibles, dando lugar a que la administración tributaria pueda rechazar la indicada prueba, en aplicación del art. 47 de la Ley 2341. Así también, se procedió a la depuración de facturas que no consignaban número de NIT, nombre o razón social, etc., requisitos que no permiten que estos documentos sean valorados y sujetos de devolución impositiva, además de que en algunos casos no estaban relacionados a la actividad exportadora.

En ese contexto, sostiene que el contribuyente vulneró la obligación de llevar una adecuada contabilidad y manejo de libros conforme a los arts. 36, 37, 40, 44, 46 del Código de Comercio y el incumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados que son reglas adoptadas por la profesión contable para medir, registrar e informar las transacciones y actividades financieras.

Así también, señala que según establece el inc. b) del art. 36 del D.S. 24051 la estructura de costos, kardex de productos en proceso, kardex de productos terminados, son los instrumentos que reflejan los gastos de producción de los productos exportados (Estado de Resultados), mismos que tiene carácter obligatorio en el Estado Financiero. Es así que su ausencia en el caso concreto y/o la información que no cumple con formalidades, acarrear la vulneración del art. 40 del Código de Comercio que expresa que las hojas kardex son registros auxiliares y anotaciones que facilitan el conocimiento de las operaciones de la empresa. Es así, que el contribuyente no cuenta con un sistema de costos que permita la aplicación del principio de neutralidad impositiva, que determina que las exportaciones de mercancía recibirán la devolución de impuestos en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora.

Indica que en la verificación, se constató que KARIN IMPORT EXPORT LTDA. no reportó ventas internas y considerando que los proveedores de la empresa presentan información a través del Software Da Vinci Modulo LCV, se realizó cruce de información por el Sistema SIRAT, estableciéndose la validez de las facturas sujetas a verificación.

Finalmente, hace énfasis en que los defectos detallados no son simples omisiones formales, sino que constituyen incumplimiento de las normas tributarias que impiden la devolución impositiva, por lo que solicita revocar totalmente la resolución impugnada y mantener firme y subsistentes las Resoluciones Administrativas Nros. 23 0088 11, 23 0089 11 y 23 0090 11.



Exp. N° 347/2012. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Distrital de El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**CONSIDERANDO:** Que ante esa demanda, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, mediante memorial presentado el 07 de noviembre de 2012 (fs. 64 a 68), se apersona al proceso y contesta a la demanda con los siguientes argumentos:

Señala, que no son evidentes las vulneraciones normativas señaladas por el demandante, puesto que los comprobantes de ingresos y egresos por los periodos, mayo, junio y diciembre de 2006, se encuentran foliados, legalizados ante Notario de Fe Pública, asimismo, se demuestra que si bien los comprobantes referidos no cuentan con la identificación del Contador que las elaboró y del Administrador, empero, cuentan con sus firmas además de la identificación del gerente general. Con relación a los comprobantes de egresos que no llevan firma ni sello de los proveedores a quienes hubiera pagado, se advierte en la mayor parte de las transacciones se adjunta recibos de Caja Chica donde se consigan el nombre y firma del receptor del pago y se especifica el monto y concepto del mismo. Por otro lado, manifiesta que los Libros Mayores que fueron presentados ante la Administración Tributaria se encuentran foliados y notariados tal como el funcionario del SIN verificó al estampar su firma, además del sello en todas la páginas de dichos libros, aspectos que desvirtúan las observaciones contenidas en la demanda.

En ese entendido, la falta de identificación de quien elaboró y supervisó los libros Diarios y Libros Mayores no es razón suficiente para invalidar los registros, menos para negar la devolución impositiva desconociendo el crédito fiscal de un exportador, por cuanto la norma sustantiva no refiere que la falta de aspectos formales constituyan causal de rechazo para la devolución.

Respecto a los Kardex, puntualiza que no existe disposición expresa que establezca que dichos registros deban contar con firmas de quien los elabora y supervisa, por lo que no existen razones para invalidar los mismos. Por otra parte, conforme señala el art. 35 del DS 24051 las empresas industriales deben registrar, el movimiento de materias primas, productos en proceso y productos terminados con especificación de unidades de medida y costo, al respecto, se tiene que considerar la descripción del Acta de Inspección ocular de 08 de enero de 2012 de la que se entiende que la elaboración de joyas es un proceso industrial según órdenes de producción, que deberá cumplir con el requisito señalado, sin embargo, esto tampoco constituye causal para rechazar la solicitud de devolución impositiva, más aún cuando la Administración Tributaria no pone en duda la actividad exportadora de joyas, realizada por el contribuyente.

Asimismo, señala que el objetivo de la verificación fue delimitado por la misma administración tributaria en las Órdenes de Verificación y al no poder demostrar que las observaciones efectuadas por foliatura, firmas, etc., sean exigibles por la norma, no corresponde la depuración de todo el crédito fiscal, menos cuando del control cruzado con los proveedores del contribuyente, se comprobó que el crédito fiscal es válido.

Con esos argumentos, solicita declarar improbadamente la demanda contencioso administrativa y mantener subsistente la resolución impugnada.

En este marco legal, los arts. 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, establecen que *"el procedimiento 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 el 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, corresponde a este Tribunal analizar los términos de la demanda en armonía con los datos del proceso, para conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias, concluyendo con la resolución del recurso jerárquico.

**CONSIDERANDO:** Que de la compulsión de los datos procesales como la resolución administrativa impugnada, se establece:

En principio, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su 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 por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial y legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el caso de autos, la controversia radica en establecer la procedencia o no de las solicitudes de devolución impositiva efectuadas por KARIN IMPORT EXPORT LTDA. en los periodos fiscales de mayo, junio y diciembre de 2006.

En concreto, se establece compulsados los antecedentes, las Resoluciones Administrativas base de



Exp. N° 347/2012. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Distrital de El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.

la impugnación contenida en la demanda y las normas tributarias, que:

1. El 06 de enero de 2010 la Gerencia Distrital de El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, notificó al representante de la empresa KARIN IMPORT EXPORT con las órdenes de verificación Previa CEDEIM Nro. 0006OVE0665, 0008OVE0889 Y 0007OVE0120 por los periodos fiscales de mayo, junio y diciembre de 2006, requiriendo de manera posterior todos aquellos elementos que permitan realizar el control correspondiente.
2. El 13 de enero de 2010, el contribuyente presentó la información solicitada por la Administración Tributaria, misma que fue recepcionada mediante Acta.
3. El 29 de octubre de 2010, el SIN notificó a la empresa contribuyente con el Acta de Acciones u Omisiones en la que consta que no lleva contabilidad de costos y no cuenta con estructura de costos.
4. Posteriormente se notificaron el 12 y 30 de noviembre de 2010 con el resultado de la verificación en la que se observó que los registros contables, libros diario y mayor, comprobantes de ingresos, egresos, kardex, no cuentan con las firmas de quien los elaboró y los comprobantes de egresos no llevan firma ni sello de los proveedores a quienes se habría pagado, además de que la empresa no lleva contabilidad de costos, no registra operaciones de costos y que sus estados financieros no cumplen con los Principios de contabilidad generalmente Aceptados, no presenta kardex de movimiento de productos en proceso y terminados, el Detalle de Costos de Producción no está firmado por los responsables de su elaboración y no cuentan con intervención notarial. Así también, informa sobre la depuración de crédito fiscal, debido a que las facturas no consignan NIT de la empresa, otras no están vinculadas a la actividad gravada, no cuenta con respaldo de facturas originales, presenta notas fiscales con borrones, enmiendas, observándose íntegramente los importes solicitados por IVA de Bs. 29.931, Bs.40.445 y Bs.1.402 correspondientes a los periodos mayo, junio y diciembre de 2006, estableciéndose que el contribuyente no puede beneficiarse con la devolución impositiva.
5. El 25 de julio de 2011, se notificó a KARIN IMPORT EXPORT con las Resoluciones Administrativas Nro. 23-0090-11, 23-008-11 y 23-0089-11, mismas que resuelven rechazar las Solicitudes de Devolución Impositiva Nro. 2130994652, 2130994696 y 2131225664 en su totalidad, conforme a los datos señalados en el numeral anterior.
6. Ante el rechazo, el contribuyente mediante oficio de fs. 43 a 51 (Anexo 6 de los antecedentes administrativos), formuló Recurso de Alzada, argumentando que la devolución impositiva de acuerdo al Art. 11 de la Ley 843 se garantiza este derecho a los exportadores y que la administración tributaria, en lugar de observar el crédito fiscal, rechazó las SDI por supuestas ausencias en la contabilidad de la Empresa, sin considerar que no existe observación al crédito fiscal.
7. El recurso, fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0528 de 21 de noviembre de 2011 por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de la ciudad de La Paz, revocando parcialmente las resoluciones administrativas impugnadas, dejando sin efecto observaciones al crédito fiscal y efectuar la devolución de Bs.68.171 por IVA por los periodos fiscales de mayo, junio y diciembre de 2006, manteniendo subsistente el importe no sujeto a devolución de Bs.3.587 por los mismos periodos, en atención a que las observaciones efectuadas por la Administración Tributaria no son causales para negar la devolución impositiva solicitada.
8. Siguiendo la vía de impugnación administrativa, la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales (fs. 123 a 130) interpuso Recurso Jerárquico, que luego del trámite procedimental, mereció la Resolución de Recurso Jerárquico ahora impugnada en la vía jurisdiccional (Fs. 161 a 176) AGIT-RJ 0154/2012 de 16 de marzo de 2012, que resolvió confirmar lo resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación tributaria que determinó un importe sujeto a devolución de Bs.68.171.- por los periodos de mayo, junio y diciembre de 2006 en favor del contribuyente KARIN IMPORT EXPORT.

En ese contexto, se tiene de los actuados en sede administrativa y recursiva administrativa en el que se dio aplicación a las normas tributarias, que nuestro ordenamiento jurídico ha establecido en el art. 11 de la Ley 843 la liberalidad del exportador del débito fiscal que les corresponda por sus operaciones gravadas en el mercado interno, normativa vinculada con la Ley 1849 y Ley 1963 (Ley de Exportaciones y su modificación) que establecen la devolución impositiva (IVA) para los exportadores, derecho que nunca fue observado por la Administración Tributaria al contribuyente durante la verificación, reconociendo su condición de exportador. Lo que sí observo el SIN fue la



Exp. N° 347/2012. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Distrital de El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.

documentación contable de la empresa KARIN IMPORT EXPORT, estableciendo la administración que contenía irregularidades y ausencias por falta de foliatura, intervención notarial, firma de los responsables de la elaboración de los mismos, que fueron motivo de reparo durante el procedimiento, determinándose incumplimiento a deberes formales por mal manejo. Sin embargo, es preciso establecer que las omisiones detalladas no son causal para el rechazo de las Solicitudes de Devolución Impositiva, más aún cuando la propia Administración Tributaria en este caso, ha establecido mediante cruce de información, que las ventas reportadas por los proveedores del contribuyente con las notas fiscales presentadas por este, son coincidentes, por lo que le otorga validez a las facturas de compra, sujetas a verificación. En ese sentido, se establece que no es evidente la ausencia de registros contables que plantea el demandante, habiéndose presentado y valorado en las instancias administrativas la documentación contable de la empresa como ser los Libros de Comprobante Diario de Ingresos y Egresos que corresponden a los periodos fiscalizados entre otros, documentos contenidos en tres tomos empastados, con actas de apertura y cierre, debidamente Notariados, foliados, que contienen las facturas y recibos de caja que muestran el destinatario del pago efectuado por la empresa, documentos que como se señaló, fueron validados por la Administración Tributaria, constituyéndose en documentos idóneos para la tramitación de las Solicitudes de Devolución Impositiva. Asimismo, se establece que las observaciones a la documentación no legible que alega la Administración, tampoco fue observada en las Actas de Recepción por los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales, motivo por el cual no corresponde ser observado en esta instancia jurisdiccional.

Finalmente, se determina que la depuración de facturas que ratificó la ARIT en instancia de Recurso de Alzada, por facturas que no consignan NIT, nombre o razón social, no cuentan con respaldo documental, emitidas en periodos fiscales distintos, no vinculadas a la actividad, con enmiendas, fue adecuadamente desarrollada sin que la Administración Tributaria hubiese manifestado objeción alguna, por lo que no merece pronunciamiento a detalle.

**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, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución Impugnada.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, con las formalidades de rigor.

Esta Sentencia es dictada en Sucre Capital del Estado Plurinacional de Bolivia al dos días del mes de agosto de dos mil trece años.

**Regístrese, comuníquese y cúmplase.**

**Magistrado Relator: Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.**

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
DECANO  
Rómulo Calle Mamani  
MAGISTRADO  
Antonio Guido Campero Segovia  
MAGISTRADO  
Pastor Segundo Mamani Villca  
MAGISTRADO  
Rita Susana Nava Durán  
MAGISTRADA  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
MAGISTRADA  
Maritza Suntura Juaniquina  
MAGISTRADA  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
MAGISTRADO

Darwin Vargas Vargas  
Secretario de Sala Plena