



17/06/16
11:23

SALA PLENA

SENTENCIA: 288/2015.
FECHA: Sucre, 25 de junio de 2015.
EXPEDIENTE: 460/2009.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Rita Susana Nava Durán.

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

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 29 a 32, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0189/2009 de 25 de mayo de 2009, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 44 a 48; réplica de fs. 68 a 70; dúplica de fs. 74 a 76; antecedentes administrativos y recursivos del proceso.

CONSIDERANDO I: Que la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Franz Pedro Rozich Bravo en el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contencioso administrativa, pidiendo revocar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0189/2009 de 25 de mayo de 2009 y mantener firme y subsistente la Resolución Administrativa N° 00156/2008, con los siguientes fundamentos:

1. El 24 de noviembre de 2004, el contribuyente Occidental Bolivia S.R.L., solicitó devolución impositiva de CEDEIM, bajo la modalidad CEDEIM Boleta de Garantía, por el periodo fiscal mayo 2004, del Impuesto al Valor Agregado, por la exportación de un mueble de madera y en uso de las facultades conferidas por el Código Tributario, la Gerencia Distrital La Paz de Servicio de Impuestos Nacionales, ha procedido a la verificación de las obligaciones tributarias que respaldan la solicitud de CEDEIM y como resultado de la Orden de Verificación Externa N° 0007OVE0736 y seguido el proceso de ley se emitió la Resolución Administrativa N° 00516/2008 determinando la existencia contra el contribuyente de un monto de UFV's 2.853 equivalentes a Bs. 4.152.
2. **Existe violación del numeral 22 inc. c) y g) de la Resolución Administrativa 05-0043-99.** La factura emitida por Aguas del Illimani no consigna el número de RUC de Occidental Bolivia S.R.L., pero la Autoridad General de Impugnación Tributaria, sin fundamento legal aceptó dicho descargo señalando que la factura cumple los requisitos para que el contribuyente pueda beneficiarse de crédito fiscal, aseveración fuera de lugar y violatoria del numeral 22 incs. c) y g) de la Resolución Administrativa 05-0043-99 que

señala: "Al extender las Notas Fiscales, se registrarán imprescindiblemente los siguientes datos: ...c) Número de Registro Único de Contribuyente (RUC) del comprador (cliente) cuando este sea sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado. Esta condición es imprescindible para el cómputo del crédito fiscal IVA, por parte del comprador. Los contribuyentes que incumplan con lo señalado en el párrafo precedente no se beneficiarán con el cómputo del crédito fiscal...g) Las facturas emitidas que presenten enmiendas, tachaduras, borrones e interlineaciones no generarán crédito fiscal".

3. **La Autoridad General de Impugnación Tributaria, ha violado lo establecido en los arts. 3 y 24 del DS N° 25465, art. 8 del DS N° 21530 y art. 11 de la Ley N° 843.** El DS N° 25465 de 23 de julio de 1999 en su arts. 3 y 24 establece lo siguiente: "**ARTÍCULO 3. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.** 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)...La determinación del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el Artículo 8 de la Ley 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 periodo fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el Valor FOB de exportación".

"ARTÍCULO 24 DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA - MODIFICACIÓN REGLAMENTO IVA. Modifíquese los incisos 1), 3) y 7) del Artículo 11 del Decreto Supremo N° 21530 (Texto Ordenado aprobado mediante Decreto Supremo N° 24049 de 29 de junio de 1995, en la forma que a continuación se indica: "1) Se considera realizada la exportación con la salida de los bienes del territorio aduanero nacional y la emisión de los documentos señalados en el Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones, establecido mediante decreto supremo. 3) Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el Impuesto al Valor Agregado 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, vinculados a la actividad exportadora, que se les hubiere facturado y no hubiere sido ya utilizado por el responsable. A los fines de determinar el monto del crédito fiscal computable contra operaciones de exportación, los exportadores deberán proceder como se indica a continuación: 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 Artículo 8 de este Reglamento. b) Una vez determinado el



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 460/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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 de certificados de devolución de impuestos, conforme a lo establecido en el párrafo tercero del Artículo 3 del Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones. En ningún caso los montos de los créditos fiscales computables contra operaciones de exportación y operaciones del mercado interno, podrá superar el monto total del crédito computables contra operaciones gravadas (exportaciones y mercado interno)...”.

Por otro parte, el DS N° 21530 en su art. 8 en sus párrafos séptimo, octavo y noveno señalan: *“Cuando las compras de bienes y/o servicios, importaciones definitivas y alquiler de muebles e inmuebles que den lugar al crédito fiscal sean destinadas indistintamente tanto a operaciones gravadas por el Impuesto al Valor Agregado como a operaciones no comprendidas en el objeto de dicho Impuesto, se procederá de la siguiente forma: 1. En los casos en que exista incorporación de bienes o servicios que se integren a bienes o servicios resultantes, el crédito fiscal contenido en las respectivas facturas, notas fiscales o documentos equivalentes correspondientes a esos bienes o servicios incorporados será apropiado en forma directa a las operaciones gravadas y a las operaciones que no son objeto de este impuesto, según corresponda; y 2. En la medida en que la apropiación directa a que se refiere el numeral anterior no fuera posible, la apropiación del crédito fiscal procederá en la proporción que corresponda atribuir a las operaciones gravadas y a las que no son objeto de este impuesto, a cuyo fin se tomará como base para dicha proporción el monto neto de ventas del período fiscal mensual que se liquida”.*

De la lectura de las citadas disposiciones legales se puede advertir que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ha violado flagrantemente lo establecido en los arts. 2 y 24 del DS N° 25465, art. 8 del DS N° 21530 y art. 8 de la Ley N° 843, al manifestar que el procedimiento aplicado por la Administración Tributaria, no se ajusta a disposiciones legales y que el exportador puede solicitar la devolución del crédito fiscal de las compras efectuadas en el periodo aún cuando lo bienes que originaron dicho crédito fiscal, no hubieran sido incorporados en lo productos exportados en un determinado periodo fiscal y por los cuales se solicita la devolución a través de CEDEIM en aplicación del criterio de integración financiera, para refutar dicha aseveración, al efectuar la verificación CEDIM Boleta de Garantía, se evidenció que el recurrente no utilizó el total de los insumos adquiridos en la elaboración del mueble exportado en el periodo mayo 2004, como se observa del resumen de órdenes de producción. Asimismo, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no consideró lo dispuesto en la Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999, modificada por la Ley N° 1489 que en su art. 13 señala: *“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”.* Al respecto, en el libro N°1

Cuestiones Contables Fundamentales de Enrique Newton se indica que *“costo es el sacrificio que demanda o hubiera demandado la adquisición, producción o construcción de un bien o servicio o el mantenimiento de una función”*; por otro lado, los autores Harry A. Finney y Herbert E. Miller en su Libro Contabilidad, presentan la siguiente definición: *“El costo total es el equivalente monetario de todos los factores consumidos en la obtención del bien o servicio, es decir es la suma de los costos fijos y los costos variables”*. Por todas estas definiciones, cuando la ley indica que se devolverá a los exportadores un monto igual al IVA pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, primero se refiere a los costos directamente incurridos en la producción del producto exportado en el CEDEIM solicitado, y no así de costos correspondientes a otros productos. Asimismo, el art. 17 del DS N° 25465 de 23 de julio de 1999 señala en su párrafo segundo: *“Si como resultado de la correspondiente verificación, el área de fiscalización del Servicio de Impuestos Nacionales mediante informe, establezca diferencias entre el valor del CEDEIM emitido y el monto del crédito fiscal debidamente respaldado, dicho informe más el monto de la diferencia deberán notificarse al exportador, en la forma señalada en el inciso b) del Artículo 159 del Código Tributario”*. En virtud a lo citado, la Administración Tributaria respalda sus determinaciones por solicitudes de devoluciones impositivas, en razón de que el exportador dentro de las verificaciones, no proporciona un detalle de facturas que ingresaron en la exportación y el procedimiento consiste en determinar las facturas que respaldan el CEDEIM y el restante debe observarse por diferencia hasta el monto solicitado por el exportador.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de 28 de agosto de 2009 (fs. 68) y corrida en traslado a Rafael Rubén Vergara Sandoval, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde (fs. 44 a 48) solicitando se la declare improbadada, con los siguientes fundamentos:

1. Con carácter previo, es necesario recordar que el IVA es un impuesto indirecto, no acumulativo, aplicable a todas las etapas del ciclo productivo y que de acuerdo al art. 9 de la Ley N° 843, el IVA tiene la modalidad de impuesto contra impuesto, en cuya virtud del total del impuesto o débito fiscal generado por los ingresos obtenidos, se sustrae el total del crédito fiscal. Esta modalidad admite dos métodos de liquidación diferentes: a) La integración física donde los créditos a sustraer de los débitos fiscales son aquellos que corresponden a los insumos y gastos de fabricación incorporados al bien que se vende o al servicio que se presta, lo que implica llevar un mecanismo de registro de identificación específica; y b) La integración financiera, que consiste en deducir del débito fiscal de las operaciones que un sujeto realiza en un determinado periodo, el crédito fiscal por las adquisiciones que efectúa en ese mismo lapso, sin importar si las mismas se venden o permanecen en inventario.
2. En la normativa nacional, en cuanto a las exportaciones, el art. 12 de la Ley N° 1489 modificado por el art. 1 de la Ley N° 1963 señala:



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 460/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

“En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicio sujetos de la presente ley, recibirán la devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora”. Asimismo, el art. 13 de la Ley N° 1489, modificado por el art. 2 de la Ley N° 1963, 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”.* Por su parte, el D.S. N° 25465 que reglamenta la devolución impositiva, en su art. 3 dispone, que 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, además señala 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 en el Artículo 8 de la Ley N° 843 y dado que los exportadores no generan o generan parcialmente débito fiscal, el excedente de crédito será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicado sobre el valor FOB de exportación. En ese sentido, el art. 11 de la Ley N° 843 prevé que las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponde y los exportadores pueden computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno con destino a operaciones de exportación. En consecuencia, se concluye que para la estructuración del débito fiscal y del crédito fiscal en el IVA aplicable a los exportadores, la legislación boliviana adopta el método de la integración financiera y de apropiación directa y no así el método de integración física como erróneamente entiende la Administración Tributaria y se exige el cumplimiento de 3 requisitos: a) que la compra esté vinculada a la actividad gravada; b) que este respaldada con la factura o nota fiscal original; y c) que se demuestre la efectiva transacción a través de un medio fehaciente de pago.

3. En el caso de autos el contribuyente Occidental Bolivia S.R.L., presentó a la Administración Tributaria el detalle de notas fiscales de compras, objeto de devolución de crédito fiscal IVA CEDIM, por el periodo mayo 2004, adjuntando para el efecto, fotocopias de 12 facturas de compras de las cuales fueron observadas por el Servicio de Impuestos Nacionales las siguientes: a) Factura 9 emitida por Pontons S.R.L., por contener enmiendas respecto a la copia; b) Las facturas N° 1085, 20938 y 49232, emitidas por Josefina Choque Salinas, Pegalia Quisbert Soria y Monopol Ltda., de las que el Servicio de Impuestos Nacionales solo reconoce la cantidad de compra de insumos en proporción a lo utilizado para la fabricación del bien exportado; c) Las facturas N° 8975027, 28, 30 y 189 emitidas por Electropaz S.A., Trifon René Casas Beltrán e Insumat

S.R.L., sobre las que aplicó la proporcionalidad respecto a la ventas internas; y d) Las facturas 6693972 y 8536 de Aguas del Illimani y Vultexiber Ltda., que fueron observadas por no consignar el RUC y no especificar la utilización de la compra de la actividad de exportación respectivamente. De acuerdo al análisis doctrinal y legal efectuado, se concluye que el procedimiento aplicado por la Administración Tributaria no se ajusta a lo establecido en la normativa nacional respecto a la devolución impositiva dado que el art. 3 del DS N° 25465 establece claramente que el IVA será reintegrado conforme con las normas del art. 11 de la Ley N° 843, y que la determinación de dicho crédito debe regirse a lo dispuesto en el art. 8 de la Ley N° 843.

4. Con relación a la factura N° 6693972, emitida por Aguas del Illimani, se observa que la misma efectivamente no consigna el Número de RUC de Occidental Bolivia SRL, sin embargo, cumple los requisitos para que un contribuyente pueda beneficiarse con el crédito fiscal producto de las transacciones que declara, que son de estar respaldada con la factura original, que la compra se encuentre vinculada a la actividad gravada y que la transacción se haya realizado efectivamente, como ocurrió en el presente caso.

CONSIDERANDO III: Que, al haberse ejercido el derecho a réplica y dúplica, corresponde resolver el fondo de la causa de conformidad al art. 354. III del Código de Procedimiento Civil.

Que, de la compulsua de los datos del proceso, se desprende que los objetos de controversia, a ser resuelto son:

- a) Si el contribuyente Occidental Bolivia S.R.L puede solicitar la devolución del crédito fiscal (periodo fiscal mayo 2004) de las compras efectuadas en el periodo fiscal mayo 2004, aun cuando lo bienes que originaron dicho crédito fiscal, no hubieran sido incorporados en los productos exportados en el periodo fiscal observado, y por los cuales se solicita la devolución a través de CEDEIM en aplicación del criterio de integración financiera.
- b) Si existe o no infracción del numeral 22 inc. c) y g) de la Resolución Administrativa 05-0043-99 sobre la factura emitida por Aguas del Illimani, que no consigna el número de RUC del exportador Occidental Bolivia S.R.L., y si se habría infringido o no los arts. 3 y 24 del DS N° 25465, art. 8 del DS N° 21530 y art. 11 de la Ley N° 843.

Que una vez analizado el contenido de los actos y Resoluciones Administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes, el Tribunal Supremo de Justicia, procede a revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

1. Sobre el primer objeto de controversia referido a: *“Si el contribuyente Occidental Bolivia S.R.L. puede solicitar la devolución del crédito fiscal (periodo fiscal mayo 2004) de las compras efectuadas en el periodo fiscal mayo 2004, aún cuando lo bienes que originaron dicho crédito*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 460/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

fiscal, no hubieran sido incorporados en los productos exportados en el periodo fiscal observado y por los cuales se solicita la devolución a través, de CEDEIM en aplicación del criterio de integración financiera”, se deben realizar las siguientes consideraciones de hecho y de derecho:

- a) Primero es necesario considerar lo que debe entenderse por crédito fiscal en materia de análisis, en ese sentido se tiene que es el monto en dinero a favor del contribuyente que en la determinación de la obligación tributaria, éste puede deducir del débito fiscal para determinar el monto de dinero a pagar al fisco y segundo, es también imprescindible fijar qué se entiende en la Legislación Tributaria, como una 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”, por último, en tercer lugar se debe determinar qué 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 N° 1489 con las modificaciones de la Ley N° 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 del 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 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 N° 25465 en el art. 8 de la Ley N° 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 N° 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"**.*

- b) Conforme a la legislación anteriormente revisada, al determinar el art. 13 de la Ley de Exportaciones (Ley N° 1489 con las modificaciones de la Ley N° 1963) se evidencia que el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, se adhirió expresamente al criterio integración financiera para la apropiación del crédito fiscal del IVA, este criterio consiste en deducir del impuesto generado por las ventas, locaciones o prestaciones, el impuesto originado en las compras, locaciones o prestaciones del mismo período, sin importar la vinculación física de unos y otros, esta posición es ratificada por el art. 3 del DS N° 25465 al establecer que 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 art. 11 de la Ley N° 843, y que el citado art. 11 de la Ley N° 843 establece como regla para el reintegro del crédito fiscal, que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a sus compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, de modo que al disponer la legislación que al total de débitos generados en un período se le resta el total de créditos que se le hubieran facturado en el mismo lapso impone el mecanismo de sustracción de débitos y créditos, en su versión impuesto contra impuesto y de integración financiera.
- c) En conclusión, el contribuyente Occidental Bolivia S.R.L podía solicitar la devolución del crédito fiscal (período fiscal mayo 2004) de las compras efectuadas en el período fiscal mayo 2004, aún cuando los bienes que originaron dicho crédito fiscal, no hubieran sido incorporados en los productos exportados en el período fiscal observado y por los cuales se solicita la devolución a través de CEDEIM en aplicación del criterio de integración financiera de acuerdo a lo dispuesto por los arts. 13 de la Ley de Exportaciones (Ley N° 1489 con las modificaciones de la Ley N° 1963), art. 3 del DS N° 25465 y art. 11 de la Ley N° 843.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 460/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

2. Sobre el segundo objeto de controversia referido a: *“Si existe o no infracción del numeral 22 inc. c) y g) de la Resolución Administrativa 05-0043-99 sobre la factura emitida Aguas del Illimani que no consigna el número de RUC del exportador Occidental Bolivia S.R.L. y se habría infringido o no los arts. 3 y 24 del DS N° 25465, art. 8 del DS N° 21530 y art. 11 de la Ley N° 843”*, se debe realizar las siguientes disquisiciones de hecho y de derecho:
- a) Como se ha señalado anteriormente, los requisitos para la acreditación o apropiación del crédito fiscal del IVA en exportación previstos en los arts. 3 DS N° 25465 (concordante con el art. 24 del mismo Decreto Supremo que modifica el DS N° 21530) y 8 y 11 de la Ley N° 843 son: 1) que la exportación se vinculen 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 o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida. De tal forma, que el crédito fiscal del IVA originado en el período fiscal correspondiente, sólo es acreditable o apropiable en exportación cuando se encuentren vinculado con la operación gravada y ésta conexidad debe ser acreditada por el contribuyente, mediante las correspondientes facturas y para mayor seguridad y comprobación, que hayan sido registradas en los libros de compras y ventas IVA y que figuren en la contabilidad del vendedor y del comprador.
 - b) En el presente asunto, la factura observada (fs. 169 de los antecedentes administrativos de fs. 1 a 200) por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, si bien cumple con el primer y segundo requisito, sin embargo el tercer requisito no es cumplido porque el contribuyente ni la Administración Tributaria no presentaron ninguna prueba, ni se realizó investigación de que la imputación y registro se hayan realizado en el período fiscal correspondiente, puesto que no se presentó el control cruzado, ni tampoco la certificación o registro que Aguas del Illimani haya inscrito la transacción en su libro de Compras y Ventas IVA, y certificado el servicio a Occidental Bolivia S.R.L., por lo que hay una desconexión para deducir del impuesto generado y el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno, con destino a operaciones de exportación, siendo la prueba no fue suficiente para demostrar dicho vínculo o conexión.
 - c) Se ha acusado también que la factura observada no tiene registrado el número de RUC, infringiendo el numeral 22 incs. c) y g) de la Resolución Administrativa 05-0043-99, sin embargo esta infracción acusada no fue objeto de recurso de alzada ni jerárquico por parte de la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, por lo que conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia, se tiene como un acto consentido al no haber sido recurrido en instancia administrativa.
 - d) En conclusión, al no haberse podido comprobar el hecho que la factura observada se hubiere registrado en los Libros de Compras y Ventas IVA, se han infringido los arts. 3 DS N° 25465 (concordante

con el art. 24 del mismo Decreto Supremo que modifica el art. 11 del DS N° 21530) y 8 y 11 de la Ley N° 843, siendo atendible esta pretensión del demandante por este Tribunal.

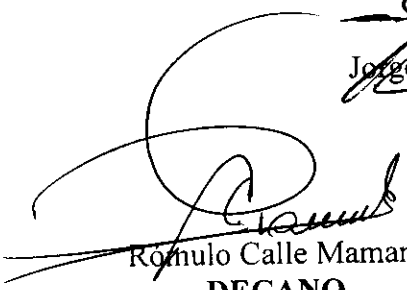
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad a los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara la demanda contencioso administrativa de fs. 29 a 32 interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, **PROBADA EN PARTE**, improbada en relación al primer punto de controversia y probada en relación al segundo punto de controversia; en consecuencia, queda sin efecto sólo la parte referida al importe de la factura de Aguas del Illimani de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0189/2009 de 25 de mayo de 2009, y se mantiene firme ésta parte del Recurso de Alzada N° STR/LPZ/RA 0094/2009 de 16 de marzo de 2009, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional La Paz, y modulando los efectos de la presente Sentencia, la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales deberá efectuar nueva liquidación para la devolución impositiva a Occidental Bolivia S.R.L., sin el importe de la referida factura.

No suscriben las Magistradas Norka Natalia Mercado Guzmán y Maritza Suntura Juaniquina por emitir votos disidentes.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.


Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE


Rómulo Calle Mamani
DECANO

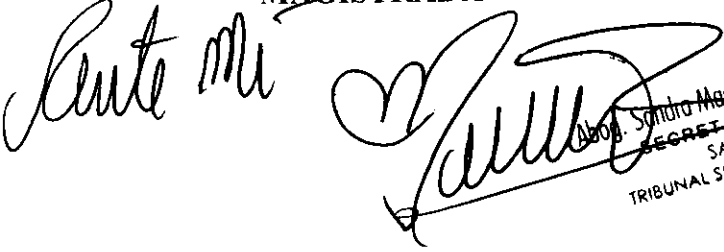

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


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



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2015.....

SENTENCIA Nº 288 FECHA 25 DE JUNIO.....

LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº.....

NORKA NATALIA MERCADO GUZMÁN
MARITZA SUNTURA JUANQUINA

VOTO DISIDENTE:

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

