



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

19-2-16

10:09

## SALA PLENA

97

**SENTENCIA:** 404/2015.  
**FECHA:** Sucre, 7 de octubre de 2015.  
**EXPEDIENTE N°:** 302/2010.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Rómulo Calle Mamani.

---

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 (AGIT).

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 20 a 22, impugnando la Resolución AGIT-RJ-117/2010 de 9 de abril de 2010, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; la respuesta de fs. 45 a 47, réplica de fs. 52 a 53, dúplica de fs. 57 a 58; los antecedentes procesales.

**CONSIDERANDO I:** Que, Franz Pedro Rozich Bravo en representación de Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, interpone demanda contenciosa administrativa, conforme establece el art. 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil y los arts. 4 y 6 de la Ley 620 de 20 de diciembre de 2014, fundamentando su acción que se resume en lo siguiente:

La Administración Tributaria en uso de sus facultades procedió a la verificación de las obligaciones impositivas de los documentos que respaldan las solicitudes de CEDEIM del contribuyente Tenerias Cardona Teca Srl. por la DUDIE Formulario N° 1137 con número de Orden 2028157718 correspondiente al periodo fiscal julio 2005, en la que se habría comprobado que el exportador no dio cumplimiento a las normas preestablecidas por lo que obtuvo de forma indebida un monto que alcanza a la suma de Bs. 51.005, lo que dio origen a la emisión de la Resolución Administrativa N° 007/09 de 30 de julio de 2009, que intima al contribuyente para que cancele el monto adeudado a la fecha de Bs. 99.892 por concepto de impuestos omitidos más intereses. Resolución Administrativa que recurrida en alzada, fue resuelta por Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA N° 0021/2010, que revoca parcialmente la Resolución impugnada, dejando sin efecto la depuración del crédito fiscal de Bs. 50.716 y manteniendo firme y subsistente únicamente un importe de Bs. 289 por el IVA, Resolución de Alzada que fue recurrida en Recurso Jerárquico, cuya resolución emitida confirma la resolución recurrida.

Que la Resolución de Recurso de Jerárquico AGIT-RJ-117/2010 de 9 de abril, efectúa una interpretación errada de la norma, donde el art. 8 de la Ley 843 establece que las compras deben relacionarse con la actividad grabada, y que de ninguna manera señala que la utilización de las

compras en el periodo o en el bien producido y vendido sea condicionante para tal efecto, por lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria se contradice, ya que como pueden vincularse las compras con la actividad gravada, sin que las mismas sean condicionantes para tal efecto, por lo que la Administración Tributaria no hizo nada más que cumplir lo dispuesto en el art. 8 del DS. N° 21530, por lo que la AGIT no consideró adecuadamente lo previsto en la Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999 modificatoria de la Ley N° 1489 de exportaciones, en su art. 13, referente a la incorporación en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora.

Indica también que el costo de un producto está conformado por todos los insumos en que se incurren en la obtención de un determinado producto, es decir, cuando la Ley nos indica que se devolverá a los exportadores un monto igual al IVA pagado.

Así mismo por lo expuesto, la Administración Tributaria, exige el cumplimiento y la aplicación del DS. 21530 Reglamento al IVA, por ser normativa vigente de preferente aplicación en materia tributaria y de cumplimiento obligatorio, por no haber sido derogada ni modificada, dentro de los límites legales otorgados por la Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999 modificada por la Ley de exportaciones N° 1489.

Concluye, solicitando a los Magistrados del Tribunal Supremo de Justicia, admitir la presente demanda, y se emita Sentencia declarando la revocatoria total de la Resolución de Recurso Jerárquica AGIT-RJ 0117/2010 de 9 de abril, y por consiguiente declare válida y subsistente la Resolución Administrativa N° 007/2009 de 30 de julio de 2009.

**CONSIDERANDO II:** Admitida la demanda por decreto de fs. 25, y citada legalmente a la autoridad demandada, en tiempo hábil se apersonó Juan Carlos Maita Michel, en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien por memorial de fs. 45 a 47, contestó a la demanda, expresando en síntesis:

Que según acta de recepción, presentó un detalle de compras vinculadas a la solicitud de CEDEIM, notas fiscales originales, sobre la base de las cuales la Administración Tributaria elaboró la cédula de trabajo "Detalle de facturas observadas correspondientes a julio 2005", en la que se observa el total de las 126 facturas que respaldan la solicitud de CEDEIM.

La Administración Tributaria observo las mencionas facturas, que se refieren a las compras de químicos, madera, gasolina, diesel y energía eléctrica, porque el contribuyente no definió la proporcionalidad de la compra con el producto exportado, por lo que se establece que la proporcionalidad aplicada por el SIN, no es un procedimiento que se encuentre establecido en la normativa legal tributaria para la determinación del crédito fiscal de los exportadores, ya que el art. 8 del DS. N° 21530, indica que la proporcionalidad del crédito fiscal es aplicable, 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 IVA y operaciones no comprendidas en el objeto de dicho impuesto, situación



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 302/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

que en el presente caso no ocurrió. El art. 11 de la Ley 843 establece: Las exportaciones, sólo para el cómputo del crédito fiscal, se encuentran sujetas (gravadas) al IVA, por lo que su determinación debe efectuarse de la misma forma que para los sujetos pasivos que realizan actividades en el mercado interno, tal como prevé el art. 3 del DS: N° 25465 y el art. 8 de la Ley 843.

También indica, que por Acta de Relevamiento de Información para ejecutar la Orden de Fiscalización y el Manifiesto Ambiental, que fue proporcionado por el GMLP, la Administración Tributaria conoció el proceso productivo, es decir, qué materia prima se utilizó, insumos y la descripción de las operaciones, lo que le permitió establecer qué compras se encuentran vinculadas con la exportación, y siendo que las compras de insumos químicos no fueron observadas por su vinculación sino por su utilización en el producto exportado en julio de 2005, su depuración carece de sustento factico legal, ya que el art. 3 del DS. N° 25465, dispone la devolución de los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora y no a la exportación como entiende la Administración Tributaria.

Concluye, solicitando se declare IMPROBADA la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0117/2010 de 9 de abril emitida por la AGIT.

**CONSIDERANDO III:** Que, la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución esta atribuido por mandato de los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los artículos 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**CONSIDERANDO IV:** Que, de la compulsión de los datos procesales como la resolución administrativa impugnada, se establecen los siguientes extremos:

A fs. 4 del anexo, cursa la Orden de Verificación - CEDEIM N° 0006OVE0614 de 5 de febrero de 2009, Formulario N° 7531, a la empresa Tenerias Cardona TECA Srl. correspondiente al periodo fiscal julio 2005 por el IVA.

A fs. 5 del anexo, cursa el requerimiento N° 087178, en el que solicita al contribuyente la presentación de documentación correspondiente al periodo fiscal julio 2005, para su control y verificación por la Administración Tributaria.

A fs. 18 del anexo, cursa el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 0250/09 de 1 de junio de 2009, por el que se le inicia el Sumario

Contravencional A TECA Srl. por el incumplimiento a deberes formales por la no presentación de la información y documentación requerida en el plazo establecido.

A fs. 348 a 357 del anexo, cursa el Informe CITE: SIN/GDLP/DF/SVE-I/INF/1666/2009 de 29 de junio de 2009, emitido por la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN, que recomienda remitir el presente informe al departamento jurídico para la emisión de la Resolución Administrativa y prosecución del trámite.

A fs. 8 a 14 del anexo, cursa la Resolución Administrativa N° 0007/2009 de 30 de julio, emitida por la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN, que resuelve de oficio y de conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas del contribuyente que ascienden a un total de UFV 65262 equivalentes a Bs. 99892 por concepto de impuestos indebidamente devueltos a través de CEDEIM, en el periodo fiscal julio 2005.

A fs. 16 a 22 del anexo, cursa el memorial de Recurso de Alzada presentado por TECA Srl. contra la Resolución Administrativa N° 0007/2009 de 30 de julio, que es resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0021/2010 de 1 de febrero, que revoca parcialmente la Resolución impugnada, respecto a dejar sin efecto el importe de Bs. 50.716 más intereses establecidos como IVA indebidamente devuelto por el periodo julio 2005, en lo demás se mantiene firme y subsistente.

A fs. 201 a 203 del anexo, cursa el memorial de Recurso Jerárquico presentado por la Administración Tributaria, que fue resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0117/2010 de 9 de abril, que confirma la Resolución de Recurso de Alzada recurrida, que ahora es impugnada en demanda contencioso administrativa.

De la compulsión de los datos del proceso, así como de la demanda y contestación a la misma, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a determinar lo siguiente:

**1.- Si las facturas depuradas por la Administración Tributaria del crédito fiscal de Bs. 49.611, se vinculan con la exportación realizada por la empresa TECA Srl. referida a la incorporación de costos y gastos vinculados a su actividad exportadora para que esta pueda respaldar el beneficio que obtuvo por los CEDEIM devueltos.**

Al respecto es preponderante indicar que, la Ley N° 843 de 20 de mayo de 1986, en su art. 11 señala: "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 e insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen", conforme esta normativa legal se libera a las exportaciones del débito fiscal que les corresponde.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 302/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Por su parte el art. 12 de la Ley N° 489 de 16 de abril de 1993, Ley de Desarrollo Tratamiento Impositivo de las Exportaciones, modificado por el art. 1° de la Ley 1963 de 23 de marzo de 1999, prevé expresamente: *“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”.*

Seguidamente el art. 13 modificada por el art. 2 de la Ley N° 1963 estipula: *“... con el objetivo de evitar la expropiación 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...”.*

En mérito a esta última parte de la normativa legal precedentemente citada y en cumplimiento a la Ley N° 843, el Órgano Ejecutivo, aprobó el D.S. N° 21530 de 27 de febrero de 1987, (Reglamento al Valor Agregado) y el DS N° 25465 de 23 de julio de 1999 (Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones). En ese marco legal el art. 1° del Reglamento del IVA, con el objetivo principal de generar liquides en las empresas, dispone que sus normas *“se aplican a la devolución del impuesto al valor agregado (IVA), los consumos específicos (ICE) y del gravamen arancelario consolidado (GAC) a las exportaciones no tradicionales así como a las exportaciones realizadas por el sector minero metalúrgico”.* A su vez el art. 2° de la misma norma legal, señala 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”.*

Que, por previsión expresa del art. 3° del D.S. N° 25465, la determinación de crédito fiscal para las exportaciones se rige por el art. 8 de la Ley 843, es decir, que el cómputo del crédito fiscal emerge de la diferencia entre la aplicación de la alícuota (13%) prevista en el art. 15 de la misma disposición legal al monto de las compras, adquisiciones o importaciones definitivas; contratos de obras, servicios o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza directamente vinculadas con la actividad exportadora, operación que proyecta una diferencia entre el impuesto determinado y el crédito fiscal señalado, el cual puede unas veces ser a favor del fisco y otras, del contribuyente.

Por otro lado el art. 13 de la Ley 1963, establece: *“...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”* esta disposición no es contradictoria a lo precedentemente expuesto sobre el costo de importación de insumos para la obtención del producto, que aplicando la variable (gastos de administración) hacen el costo total de la producción, este hecho es importante dentro de una empresa industrial, porque permiten fijar el precio unitario de cada bien producido, a efectos de devolución

impositiva del crédito fiscal a través de CEDEIM, que pierde tal importancia debido a que la identificación de los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora referidos en el art. 13 del DS 25465 deben entenderse de acuerdo a lo expuesto en los arts. 11 de la Ley 843 y del DS 21530.

A mayor abundancia, debemos señalar también que la técnica de integración financiera adoptada por nuestro País, **consiste en deducir del débito fiscal correspondiente a las operaciones de un determinado periodo, el crédito fiscal por las compras que se efectúan en ese mismo periodo, sin importar si las mismas se venden o permanecen en inventario.** En consecuencia cabe indicar que el método de integración financiera o base financiera, constituye un aspecto técnico-formal para el funcionamiento operativo del impuesto al Valor Agregado que surge como una propuesta de la teoría económica, adoptada por las legislaciones tributarias de varios países para la optimización de sus sistemas tributarios en cuanto a la recaudación de recursos y su control a través de su fácil administración; entonces, siendo que la norma que instrumentaliza un determinado **impuesto debe ser clara y sencilla que facilite al sujeto pasivo el cumplimiento cabal de las obligaciones tributarias que impone el Estado y el acceso a los beneficios que el mismo le confiere a través de las Leyes,** sin que tenga que detenerse a explicar aspectos técnicos que estructuran el impuesto, que por su complejidad conllevaría a un confuso sistema tributario.

En consecuencia conforme la técnica de integración financiera, **no es relevante que el bien comprado o materia prima se incorpore al producto exportado como señala el método de integración física, sino que el mismo tenga vinculación con la actividad exportadora,** permitiendo al exportador deducir el crédito fiscal - emergente de las compras que efectúa en ese mismo periodo fiscal o en un periodo anterior - del débito fiscal que surge de las operaciones efectuadas en determinado periodo, siempre que dicho crédito fiscal esté vinculado a la exportación. En el caso de autos, el crédito fiscal de Bs. 49.611, por las 116 facturas observadas por la Administración Tributaria, referidas a la compra de químicos, combustible, energía eléctrica y otros, fueron depuradas porque el contribuyente no definió el uso de los mismos respecto a su proporcionalidad, por lo que no se vincularían esas compras con el producto exportado, determinación equivocada por parte de la Administración Tributaria, ya que en aplicación del art. 11 de la Ley 843 las exportaciones gravan por el IVA solo para el crédito fiscal, tanto en el mercado interno como internacional, en concordancia al art. 3 del DS. 25465, que en ambas normativas ni en otras de la materia, el aspecto de la proporcionalidad de las compras vinculadas a la actividad exportadora se considera como un requisito esencial para la determinación del crédito fiscal de los exportadores, máxime, si dichas compras están relacionadas a la fabricación y exportación del producto, como en instancia administrativa quedo demostrado, apreciación que no debe ser óbice para que el contribuyente no sea beneficiario de los CEDEIM, máxime, si a ello se añade la aplicación de la técnica de integración financiera, del cual este Tribunal está de acuerdo en su aplicación, por acomodarse en el presente caso, que contrariamente la técnica



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 302/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

de integración física es muy desventajosa para el contribuyente por los fundamentos líneas arriba expuestos, por lo que se ha aplicado correctamente las disposiciones en recurso de alzada y confirmada en jerárquico, para determinar que la Administración Tributaria actuó de forma equivocada al depurar las facturas por una supuesta falta de proporcionalidad en los productos exportados del contribuyente TECA Srl.

Finalmente por lo expuesto, éste Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ 0117/2010 de 9 de abril, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción o errónea aplicación de la norma legal administrativa y tributaria que vulneren 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 expuesto corresponde confirmar la Resolución Jerárquica impugnada.

**POR TANTO:** La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Código Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 20 a 22, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio del SIN representada legalmente por Franz Pedro Rozich Bravo, declarándose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ 0117/2010 de 9 de abril de 2010, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

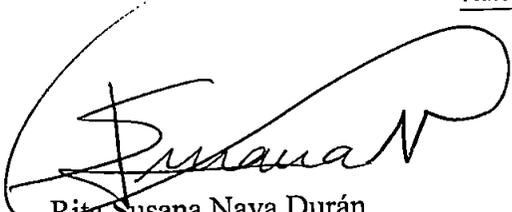
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**PRESIDENTE**

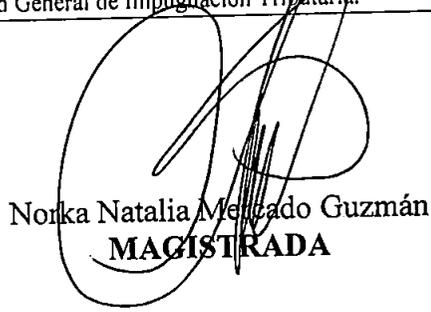
Rómulo Calle Mamani  
**DECANO**

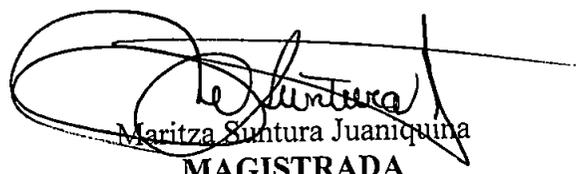
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

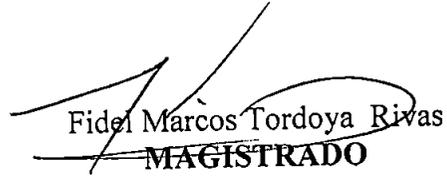
Pastor Segundo Mamani Villca  
**MAGISTRADO**

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
MAGISTRADA

  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
MAGISTRADA

  
Maritza Suintura Juaniquina  
MAGISTRADA

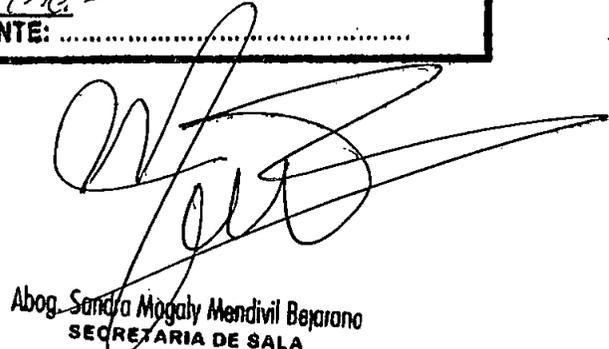
  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
MAGISTRADO



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

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA**

GESTIÓN: ...2015...  
SENTENCIA N° ...404... FECHA ...7 de octubre...  
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° ...1/2015...  
Conforme  
VOTO DISIDENTE: .....

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

