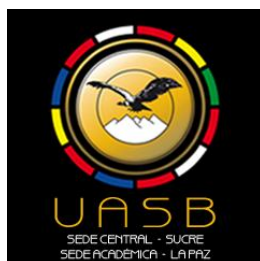


UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR MAESTRIA EN DERECHO TRIBUTARIO



Proyecto de Grado

**“DEVOLUCION IMPOSITIVA A LOS PRODUCTORES
EXPORTADORES DE ACUERDO A PARAMETROS
DE COSTOS Y GASTOS EFECTIVAMENTE
VINCULADOS A LOS PRODUCTOS EXPORTADOS”**

**PRESENTADA PARA LA OBTENCIÓN DEL GRADO DE
MAESTRIA EN DERECHO TRIBUTARIO**

Postulante: Rodolfo Fredy Catunta Nacho

Docente tutor: Dr. Jorge Bedregal Marzluf

LA PAZ – BOLIVIA

2011

INDICE GENERAL

	Página
Índice general	I - V
Dedicatoria	VI
Agradecimientos	VII
Introducción	VIII - XII
CAPITULO I - Aspectos metodológicos	1
1.1 Planteamiento del problema	1
1.2 Justificación del proyecto	6
1.2.1 Justificación teórica	7
1.2.2 Justificación práctica	8
1.2.3 Justificación económica	10
1.2.4 Justificación laboral	11
1.3 Objetivos del proyecto	12
1.3.1 Objetivo general del proyecto	12
1.3.2 Objetivos específicos del proyecto	13
1.4 Método	13
1.4.1 Enfoque	13
1.4.2 Método Analítico y Sintético	14
1.4.3 Método Inductivo – Deductivo	14
1.4.4 Tipo de investigación	15
1.4.5 Diseño de la investigación	15
1.4.6 Técnica de recolección de información	16
CAPITULO II - Sustento teórico	17
2.1 Breve resumen de la devolución impositiva en Bolivia	17
2.2 Nociones generales de derecho tributario	17
2.2.1 Concepto de derecho tributario	17

	Página
2.2.2 Terminología	18
2.2.3 Naturaleza jurídica del derecho tributario	19
2.2.4 Principios de derecho tributario	19
2.3 Nociones del sistema tributarios boliviano	20
2.3.1 Conceptos	20
2.3.1.1 Administración tributaria	20
2.3.1.2 Servicio de Impuestos Nacionales	20
2.3.2 Definiciones	21
2.3.2.1 Tributo	21
2.3.2.2 Impuesto	21
2.3.2.3 Sujeto pasivo	21
2.3.2.4 Sujeto activo	21
2.3.2.5 Impuesto al Valor Agregado	22
2.3.2.6 Nacimiento de hecho imponible	22
2.3.2.7 Débito fiscal	23
2.3.2.8 Crédito fiscal	23
2.3.2.9 Periodo fiscal	24
2.3.2.10 Nota fiscal	24
2.4 Nociones de devolución impositiva	24
2.4.1 Principio de neutralidad impositiva	24
2.4.1.1 Principios generales del derecho	24
2.4.1.2 Neutralidad	25
2.4.1.3 Impositiva	25
2.4.1.4 Principio de neutralidad impositiva	25
2.4.2 Definiciones	26
2.4.2.1 Devolución impositiva	26

	Página
2.4.2.2 Devolución impositiva del IVA	26
2.4.2.3 Solicitud de devolución impositiva	27
2.4.2.4 Modalidades de devolución impositiva	28
2.4.2.5 CEDEIM	29
2.5 Análisis para la devolución impositiva	29
2.5.1 Principios para la devolución impositiva	29
2.5.1.1 Verdad material	29
2.5.1.2 Realidad económica	29
2.5.1.3 Seguridad jurídica	29
2.5.1.4 Capacidad económica	30
2.5.1.5 Sencillez administrativa	30
2.5.1.6 Integración financiera	30
2.5.2 Componentes para la devolución impositiva	31
2.5.2.1 Componentes impositivos en las exportaciones	31
2.5.2.2 Costos efectivamente incorporados	31
2.5.2.3 Gastos vinculados a la actividad exportadora	31
CAPITULO III - Propuesta	32
3.1 Parte I Generalidades	32
3.1.1 Objetivos de la propuesta	32
3.1.1.1 Objetivo general	32
3.1.1.2 Objetivos específicos	32
3.1.2 Presentación de la institución	33
3.1.3 Beneficiarios	34
3.1.4 Generalidades de la propuesta	35
3.1.5 Normativa de devolución impositiva vigente	37
3.1.5.1 Normativa legal	37

	Página
3.1.5.2 Proceso de tramitación de la devolución impositiva	38
3.1.5.3 Proceso de verificación	42
3.1.6 Análisis de praxis de las verificaciones de CEDEIMS	56
3.1.6.1 Verificaciones de la gerencia distrital La Paz	57
3.1.6.2 Verificaciones en otras gerencias distritales del SIN	59
3.1.6.3 Posición de la autoridad de impugnación tributaria	62
3.1.6.3.1 Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0165/2009	62
3.1.6.3.2 Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0086/2011	67
3.1.6.3.3 Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0179/2011	73
3.1.6.3.4 Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0049/2011	92
Parte II Desarrollo de la propuesta	97
3.2 Alternativa de devolución impositiva	97
3.2.1 Parámetros de costos y gastos	97
3.2.1.1 Determinación de los parámetros anuales sobre información financiera	98
3.2.1.2 Determinación de los parámetros anuales costo de la producción	101
3.2.1.3 Determinación de componentes impositivos del costos y gastos	103
3.2.2 Neutralidad impositiva y los principios constitucionales y tributarios	107
3.2.2.1 Principio fundamental devolución impositiva – Neutralidad Impositiva	107
3.2.2.2 Principios y normas complementarias devolución Impositiva	109

	Página
3.2.2.3 Principio sencillez administrativa coadyuvada por la integración financiera	110
3.2.3 Devolución impositiva justa, rápida y sencilla	115
3.2.3.1 Aplicación de parámetros para la devolución Impositiva	115
3.2.3.2 Modificación de la normativa de devolución Impositiva	117
CAPITULO IV	119
4.1 Conclusiones	119
4.2 Recomendaciones	127
Aspectos complementarios	XIII
Referencias	XIV-XVI
INDICE DE TABLAS	XVII
CASO 1 – 100% exportador materia prima con nota fiscal	XVIII
Planteamiento del caso e información 2009 y 2010	XVIII
Movimiento información IVA	XIX
Determinación de parámetros	XX
Propuesta - resultado	XXI
CASO 2 – 100% exportador materia prima sin nota fiscal	XXII
Planteamiento del caso e información 2009 y 2010	XXII
Movimiento información IVA	XXIII
Determinación de parámetros	XXIV
Propuesta - resultado	XXV
Resultados de la recolección de información	XXVI
Resultados de la recolección de sugerencias	XXVII

DEDICATORIA

Con amor a mis hijos Rodolfo Christian y Freddy Sebastián.

AGRADECIMIENTOS

A Dios mi creador, redentor y consolador; a mis adorables padres Julio y Germana; a la Universidad Andina Simón Bolívar y al Servicio de Impuestos Nacionales.

INTRODUCCION

El Estado Plurinacional de Bolivia, es un estado en constante proceso de cambio y transformación tanto en lo político, económico, social, cultural y sostenimiento del estado; en cuanto a este último el sistema de tributación tiene impuestos, tasas y contribuciones especiales.

El proceso de cambio y transformación también incluye lo tributario. Además la tributación es muy dinámica, tiene constantes cambios y mejoras de acuerdo a las necesidades del sujeto activo y las prácticas adoptadas por el sujeto pasivo (obligado) según la circunstancias.

En este marco el presente proyecto tratará la “DEVOLUCION IMPOSITIVA A LOS PRODUCTORES EXPORTADORES DE ACUERDO A PARAMETROS DE COSTOS Y GASTOS EFECTIVAMENTE VINCULADOS A LOS PRODUCTOS EXPORTADOS”.

Para poder entender la tributación y la devolución impositiva, es necesario hacer algunas consideraciones históricas:

El Estado Boliviano, a través de su historia ha pasado por diversos momentos y circunstancias, pero en todas las etapas para el cumplimiento de sus fines, ha necesitado de recursos económicos; una buena parte de estos recursos han sido y son provistos por sus habitantes bajo diversas modalidades y formas de tributación, como ser Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales.

Estas formas de tributación o medios de coadyuvar en el cumplimiento de los fines del grupo o sociedad (hoy llamado Estado), estuvieron presentes desde antes de la colonización española, en la época precolombina, con diversas formas de pago de tributos, ya sea en especie o a través del trabajo; éstas prácticas se evidencian en las culturas andinas ancestrales (Tiwanacota, Kolla, Incaica, etc.)

La llegada de los colonizadores a Abya Yala en 1492, marcó el inicio de la expansión europea y usurpación de tierra y riqueza a nuestros antepasados; los conquistadores crearon o implementaron nuevos tributos y lo recaudado era remesado al viejo continente.

Una vez conseguida la independencia del yugo español, para el cumplimiento de sus fines, Bolivia necesitaba del aporte de sus habitantes; para tal fin se crearon diversos tributos a lo largo de los años; asimismo se adoptaron políticas proteccionistas de la producción nacional y la definición de nuestro país como un Estado monoprodutor y casi monoexportador.

Antes de la reforma tributaria de 1986, el sistema tributario boliviano reflejaba las siguientes características: complejo esquema tributario, casi caótico; existían más de 400 impuestos que dificultaban el cumplimiento de la obligación tributaria; elevada evasión, defraudación y corrupción tributaria. En esta época los tributos no cubrían las necesidades del Estado; la presión tributaria estaba por los suelos.

En la circunstancia mencionada, en mayo de 1986, nace la reforma tributaria, con los objetivos de: simplificación de los impuestos; introducción de criterios de universalidad; disminuir la evasión y defraudación impositiva, además de eliminar la renta destinada y la corrupción.

Luego de la reforma tributaria, en abril de 1993, se aprueba la Ley de Exportaciones (Ley N° 1489), con el objeto de devolver impuestos y aranceles a los exportadores bajo en el principio de la Neutralidad Impositiva, inicialmente devolviéndose costos, luego modificada en el año 1999 (Ley N° 1963); dicha modificación introduce la devolución impositiva de costos y gastos vinculados a la actividad exportadora.

La ley N° 843 conocida como Reforma Tributaria, en el título I, crea el Impuesto al Valor Agregado (IVA), con la técnica de compensaciones de débito y crédito fiscal, adoptando (implícitamente) el principio de integración financiera.

En el presente trabajo se analizará cómo se aplicaron ambas normas, una basada en el principio de neutralidad impositiva y la otra en el principio de integración financiera; además se analizará la aplicación y la interpretación por parte de los exportadores, funcionarios de distintas gerencias del Servicio de Impuesto Nacionales y la posesión o criterio de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

A partir de las aplicaciones evidenciadas, se desarrollará el presente proyecto con el siguiente contenido:

Aspectos metodológicos

Planteamiento del problema

Justificación del proyecto

Objetivos del proyecto

Método

Sustento Teórico

- Breve resumen de la devolución impositiva en Bolivia
- Nociones generales del Derecho Tributario
- Nociones del Sistema Tributario Boliviano
- Nociones de devolución impositiva
- Análisis Jurídico Teórico para la devolución impositiva

Propuesta

Parte I Generalidades

- Objetivos de la propuesta
- Presentación de la institución
- Beneficiarios
- Generalidades de la propuesta
- Normativa de la devolución impositiva vigente
- Análisis de praxis de las verificaciones de CEDEIMS

Parte II Desarrollo de la propuesta - Alternativa de devolución impositiva

- Parámetros de costos y gastos
- Neutralidad impositiva y los principios constitucionales y tributarios
- Devolución impositiva justa, rápida y sencilla

Una vez desarrollados los puntos mencionados, se presentarán las conclusiones y recomendaciones. El proyecto evidenciará la necesidad de tomar en consideración la “DEVOLUCION IMPOSITIVA A LOS PRODUCTORES EXPORTADORES DE ACUERDO A PARAMETROS DE COSTOS Y GASTOS EFECTIVAMENTE VINCULADOS A LOS PRODUCTOS EXPORTADOS”, la misma analizando aspectos determinados en la nueva constitución política del Estado “*El estado promoverá y apoyará la exportación de bienes con valor agregado y los servicios*” (Art. 318 numeral V CPE).; “*La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, proporcionalidad, sencillez administrativa*” (Art. 323 numeral I CPE). y “*Las empresas privadas, bolivianas y extranjeras, pagarán impuestos y regalías cuando intervengan en la exportación de los recursos naturales, y los cobros a que den lugar no serán reembolsables. Las regalías por el aprovechamiento de los recursos naturales son un derecho y una compensación por su exportación, y se regulan por la Constitución y la Ley* (Art. 351 numeral IV CPE).

CAPITULO I – ASPECTOS METODOLOGICOS

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El Servicio de Impuestos Nacionales, es una entidad cuya función es administrar el sistema de impuestos en el marco de la Constitución Política del Estado, Convenios, Código Tributario, leyes impositivas y normativas reglamentarias.

La función de administrar el sistema de impuestos por parte del Servicio de Impuestos Nacionales, incluye la devolución de impuestos a los exportadores en el marco de la Ley N° 2492 (Código Tributario Boliviano), Ley N° 1489 (Ley Exportaciones), Ley N° 1963 (Modificación de la Ley 1489) y la Ley 843 (Ley Reforma Impositiva).

La aprobación de la Ley de Exportaciones en el año 1993 incorporó la devolución de Impuestos a los exportadores, entre otros, el Impuesto al Valor Agregado “IVA”. La devolución del IVA versa sobre el costo efectivamente incorporado en los productos exportados.

La Ley N° 1489, en su artículo 13° señala: *“Con el objeto de evitar la exportación de componentes impositivos, el estado devolverá a los exportadores un monto igual al IVA pagado, incorporado en el costo de las mercancías exportadas”*; el Artículo 15° de la mencionada Ley añade: *“cuando la exportación haya sido efectivamente realizada”*; sin embargo, la Ley N° 1963, que modifica los artículos 12° y 13° de la Ley N° 1489 (Ley de exportaciones) establece en su Art. 12°: *“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 de los aranceles exportados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora”. Por su parte el Art. 13º de la Ley N° 1963 establece: “Con el objeto de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al IVA pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora”.

El grupo de revisión de la devolución impositiva del Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital La Paz, luego de varias experiencias de revisión de los años 2002 a 2005, se encontró con exportadores y grupos dedicados a la recuperación indebida de CEDEIM, con notas fiscales falsas y empresas dedicadas a proveer a los exportadores notas fiscales fraguadas y de otras actividades (venta de prendas de vestir con respaldo de crédito fiscal de importación de fierro) para fines de recuperación de los valores mencionados, actividades que no respondían a la verdad material.

Luego de la experiencia anterior, en la gestión 2007, se evidencia que los exportadores que solicitaron CEDEIM de manera irregular en las gestiones anteriores, ya no lo hacen por las fiscalizaciones y verificaciones llevadas adelante con éxito a favor del fisco en los años pasados.

Además, se comprobó que los exportadores de artesanías y textiles seguían solicitando CEDEIM, pero dichos sujetos presentan notas fiscales válidas para crédito fiscal tanto de compras locales e importaciones.

Realizado las revisiones minuciosas de costos se evidenció nuevas formas de recuperar CEDEIM indebidamente, presentando notas fiscales válidas para crédito fiscal que se mencionan a continuación:

- CEDEIM solicitado por exportación de prendas de vestir de lana de alpaca, respaldado con notas fiscales de compras de materia prima (lana sintética) hasta el tope del 13% del FOB exportado; recuperación de CEDEIM con materia prima no incorporada en los productos exportados.
- CEDEIM solicitado por exportación de prendas de vestir de tela de alpaca (materia prima) que incorpora o incluye cantidades inferiores a las compras de materia prima, respaldado con notas fiscales del total de la importaciones de materia prima hasta el tope del 13% del FOB exportado; recuperación de CEDEIM con materia prima no incorporada en los productos exportados.
- CEDEIM solicitado por exportación de artesanías (que no tienen nota fiscal de compra), respaldado con notas fiscales de cualquier compra hasta el tope del 13% del FOB exportado; recuperación de CEDEIM con cualquier compra/gasto con nota fiscal de la empresa no vinculado con la actividad exportadora.
- CEDEIM solicitado por exportación de productos comprados a empresas vinculadas entre sí, respaldado con notas fiscales emitidos a precios planificados para obtener mejor beneficio en la recuperación de la devolución impositiva hasta el tope del 13% del FOB exportado.

- CEDEIM solicitado por exportación de productos hasta el tope del 13% del FOB exportado, que no tienen respaldo de nota fiscal en la compra de materia prima, solicitud respaldada con crédito fiscal acumulado de periodos anteriores a la exportación.

Por lo mencionado, el grupo de verificación de Devolución Impositiva de la Gerencia Distrital La Paz, al amparo de la Ley N° 1489 de Exportaciones, modificada mediante Ley 1963 de 23 de marzo de 1999, inició sus verificaciones revisando costos (materia prima) efectivamente incorporados en los productos exportados y los gastos vinculados a la actividad exportadora (gastos administrativos, comercialización y otros), objeto de la solicitud de Devolución Impositiva.

Varios exportadores aceptaron esta posición, que está amparada en el principio de la neutralidad impositiva, (esencia de la devolución impositiva) para evitar la exportación del componente impositivo; sin embargo, principalmente exportadores recategorizados (cambio de jurisdicción o dependencia) de la Gerencia Graco La Paz o de otras gerencias, no aceptaron esta posición, por lo tanto acudieron al Recurso de Alzada y posteriormente al Recurso Jerárquico, impugnando las Resoluciones Administrativas de la Administración Tributaria.

La Autoridad de Impugnación Tributaria (ex superintendencia Tributaria), emitió fallos revocando las Resoluciones Administrativas de la Gerencia Distrital La Paz del SIN, que contenían la determinación en base a la revisión de costos efectivamente incorporados en los productos exportados y gastos vinculados a la actividad exportadora.

Los fallos que emite la Autoridad de Impugnación Tributaria, se amparan en el Principio de Integración Financiera, que se incluye en algunas resoluciones de la Autoridad de Impugnación Tributaria; por ejemplo, en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0165/2009 de fecha 07/05/2009, a fojas 16, 17 y 18, en forma concreta se señala: *“...integración financiera...como la posibilidad de deducir del débito fiscal las operaciones que un sujeto realiza en un determinado periodo, el crédito fiscal por las compras que efectúa, independientemente si las mismas se venden o permanecen en inventario...(FENOCHIETTO Ricardo, impuesto al Valor Agregado, p. 896)”*; asimismo argumenta: *“el exportador puede solicitar la devolución del crédito fiscal de las compras efectuadas en el periodo aún cuando los bienes que originaron dicho crédito fiscal no hubiera sido incorporados en los productos exportados en un determinado periodo fiscal...”*.

Esta situación estaría incorporada implícitamente en el párrafo 2º del artículo 11 de la Ley N° 843 que indica: *“En el caso que el crédito fiscal imputable contra operaciones de exportación no pudiera ser compensado con operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador de forma automática e inmediata, a través de notas de crédito negociable, de acuerdo a lo que establezca el reglamento de este Título I”*. Además el D.S. 25465 a través de su artículo 24, modifica el inciso c) del artículo 11º del D.S. 21530.

Si el objeto de la devolución impositiva es evitar exportar componentes impositivos. ¿Por qué la Autoridad de Impugnación Tributaria arguyendo el “Principio de Integración Financiera”, admite la Devolución Impositiva de

componentes impositivos no exportados, vulnerando el Principio de la Neutralidad Impositiva, que tiene como objeto evitar la exportación de componentes impositivos?.

Por tanto, por el problema planteado, por los fallos de los recursos en vía administrativa, consultas realizadas al interior de la Administración Tributaria, la forma de determinación en otras gerencias del Servicio de Impuestos Nacionales, la realidad económica y verdad material del costo de los productos exportados, por la controversia de la aplicación de los principios de Neutralidad Impositiva e Integración Financiera y la posible oposición planteada por la Gerencia Distrital La Paz, entre la Ley N° 843 y Ley N° 1489 modificado por la Ley N° 1963, situación coadyuvada en reunión entre Gerencia Nacional Jurídica, Gerencia Nacional de Fiscalización y Gerencia Distrital La Paz; y carencia de normas claras y precisas, se propone el presente Proyecto de Grado.

1.2 JUSTIFICACIÓN DEL PROYECTO

Por el problema planteado, existe inseguridad jurídica tanto para el exportador y los funcionarios administración tributaria, perjuicios económicos para el exportador y para la administración tributaria. Asimismo, se genera una apreciación desigual entre exportadores que aceptaron y/o pagaron la determinación en base a la revisión de costos efectivamente incorporados en los productos exportados y los exportadores que apelaron en vía Administrativa.

1.2.1 JUSTIFICACIÓN TEÓRICA

Por las tendencias mencionadas, existen diferencias marcadas entre la posición de la Autoridad de Impugnación Tributaria y la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, sobre la forma de interpretar y aplicación de los principios de integración financiera y neutralidad impositiva.

La forma de concebir la preeminencia entre ambos principios en la devolución impositiva, hace que exista divergencia en el momento de la determinación de impuesto a ser devuelto al exportador, pero esta divergencia en los centros de enseñanza no es considerada, ni se analiza los principios, peor su aplicación.

Lo antes mencionado dificulta al exportador, consultor o especialista en CEDEIM, auditor o contador, juristas e incluso a los funcionarios encargados de revisar el proceso, apegarse sin más análisis a la línea de la Autoridad de Impugnación Tributaria, sin realizar el estudio y comprensión respectiva de la razón u objeto de la devolución impositiva.

Por lo mencionado, el presente Proyecto de Grado tiene la importancia de ser útil para estudiantes, profesionales, exportadores y público en general, por el aporte teórico que brindará sobre la devolución impositiva y la aplicación de los principios tributarios y constitucionales.

1.2.2. JUSTIFICACIÓN PRÁCTICA

En la Ley N° 843 encontramos la devolución de CEDEIM en la línea de la Autoridad de Impugnación Tributaria; devolver todo el Crédito Fiscal, sin importar si ha sido exportado o no, con tal que cumpla el tope máximo del 13% de FOB exportado.

En la Ley N° 1489, modificada por Ley N° 1963, encontramos la devolución de CEDEIM *“incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora”*.

Con relación a los costos y a los gastos vinculados a la actividad exportadora se puede señalar:

- a) Costos: (efectivamente incorporado en los productos exportados), que evite la exportación del componente impositivo; no se puede devolver CEDEIM de materia prima e insumos no exportados.
- b) Gastos Vinculados a la actividad exportadora: Bajo este concepto se devuelve todos los gastos administrativos y otros de la empresa, con la condición de estar vinculados a la actividad exportadora, en caso de compras mixtas en función de la proporción entre las exportaciones y ventas locales (mercado interno).

En cumplimiento del objeto de la devolución impositiva (Principio de Neutralidad Impositiva) y para evitar perjuicios y daño económico al Estado, la Gerencia Distrital La Paz ha tomado una posición diferente a la manifestada por la Autoridad de Impugnación Tributaria, toda vez que en

la norma reglamentaria afín a CEDEIM y llevada a la práctica operativa, se considera la estructura de costos, costos efectivamente incorporados en el producto exportado, son aspectos muy relevantes a la hora de evaluar y determinar cuánto efectivamente se le devolverá al exportador.

Por lo mencionado y, considerando que la normativa actual establece la Devolución Impositiva con tope máximo del 13% del FOB exportado para el Impuesto al Valor Agregado y velando por la verdad material y así evitar la exportación de componentes impositivos, resulta incoherente la Devolución Impositiva establecida en la normativa que establece la devolución hasta el tope máximo del 13% del FOB exportado, por las siguientes razones:

El valor FOB exportado incluye los siguientes conceptos o gastos, algunos necesariamente respaldos con notas fiscales (base para pedir IVA en CEDEIM) y otros que no deben tener respaldo de notas fiscales (donde no existe base para pedir el IVA en CEDEIM):

COSTOS Y GASTOS CON NOTAS FISCALES

- Compra de materia prima
- Compra de Insumos
- Depreciación de Activos Fijos
- Gastos administrativos y comerciales

COSTOS Y GASTOS SIN NOTA FISCAL

- Mano de obra (costo/gastos vía planilla de sueldo, no existe factura)
- Margen de utilidad incluida en el valor FOB

- Materia prima local, compra a productores campesinos, no obligados a emitir nota fiscal
- Otros gastos con retención de impuestos

Por lo mencionado, el presente Proyecto de Grado tiene la importancia oportuna de ser útil para personas involucradas en dichos trámites, por el aporte a la praxis de la devolución impositiva.

1.2.3 JUSTIFICACIÓN ECONÓMICA

Las divergencias mencionadas, la incompreensión de la preeminencia de los principios y las posibles divergencias normativas entre la Ley N° 843 y Ley 1489, hacen que existan los siguientes hechos económicos:

- a) Que el Estado esté devolviendo impuesto IVA por materia prima no incorporada en los productos efectivamente exportados, lo cual es una carga fiscal para el Estado, por lo tanto para todo el pueblo.
- b) Que el exportador cuando solicita una devolución impositiva, con boleta de garantía, considerando el tope máximo del 13% del FOB exportador, seguro de no tener ninguna observación, en el momento de la verificación posterior, incluso vencido la vigencia de la boleta de garantía bancaria, se sorprende que la verificación ha determinado devolución indebida, por tanto debe pagar la Deuda Tributaria que incluye la sanción por omisión de pago. Si es pagada la deuda tributaria dicho pago constituye una carga económica para el exportador y pone en riesgo el futuro de la empresa.

- c) Si la deuda tributaria no es aceptada por el exportador que solicita o recibió el CEDEIM, y acude a los recursos ya sea en la vía administrativa o jurisdiccional, lo cual demanda gastos (tiempo, abogado, etc.); para responder la Administración Tributaria también incurre en gastos económicos.

Por lo mencionado, el presente Proyecto de Grado tiene la importancia de ser útil para exportadores y el Estado, tomando en cuenta la seguridad jurídica y la minimización de gastos económicos innecesarios, tanto para el exportador como para el Estado.

1.2.4. JUSTIFICACIÓN LABORAL

Las divergencias mencionadas tienen directa incidencia en el ámbito laboral, presentándose las siguientes situaciones laborales:

- a) Responsabilidades e inseguridad jurídica para los funcionarios de la Administración Tributaria responsables de las revisiones de CEDEIM.
- b) Inseguridad laboral para los gestores, tramitadores, contadores y gerentes responsable de los trámites de solicitud, respaldo y atención de las verificaciones de la Administración Tributaria.
- c) Por la carga económica, especialmente cuando se paga la deuda tributaria, se pone en riesgo el futuro de la empresa, lo cual repercute en el empleo.

Por lo mencionado, el presente Proyecto de Grado tiene la importancia de ser útil para los funcionarios públicos y empleados vinculados a las solicitudes de las exportadoras, dotando de seguridad jurídica a los trabajadores relacionados con estos importantes rubros. Especialmente el maestrante, en calidad de funcionario público, se beneficiara con revisiones oportunas y precisas sin ningún tipo de riesgo tanto para el Estado, los exportadores y su equipo de trabajo.

1.3 OBJETIVOS DEL PROYECTO:

Se pretende investigar la DEVOLUCION IMPOSITIVA A LOS PRODUCTORES EXPORTADORES DE ACUERDO A PARAMETROS DE COSTOS Y GASTOS EFECTIVAMENTE VINCULADOS A LOS PRODUCTOS EXPORTADOS.

1.3.1 OBJETIVO GENERAL

Sugerir una alternativa nueva de devolución impositiva de acuerdo a parámetros de costos y gastos efectivamente vinculados a los productos exportados, basadas en los principios de neutralidad impositiva, realidad económica, verdad material, principios constitucionales e integración financiera (determinación anual); otorgando seguridad jurídica y evitando perjuicios a los exportadores, fiscalizadores y la administración tributaria.

1.3.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS

- a) Describir las normativas y procedimientos vigentes sobre la devolución impositiva, documentación y plazos; procesos de solicitud, devolución, verificación (fiscalización) e impugnaciones.

- b) Analizar la praxis de las verificaciones de CEDEIM realizados en la Gerencia Distrital La Paz, otras gerencias del Servicio de Impuestos Nacionales, los fallos y la posición de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

- c) Proponer una alternativa de devolución impositiva a los productores/exportadores de acuerdo a parámetros de costos y gastos efectivamente vinculados a los productos exportados, con seguridad jurídica, oportuna y sencillez administrativa, basada en los principios de neutralidad impositiva, verdad material, realidad económica, principios constitucionales e integración financiera.

1.4 METODO

1.4.1 ENFOQUE

Se plantea utilizar el enfoque metodológico mixto con preponderancia en lo cualitativo.

1.4.2 MÉTODO ANALÍTICO Y SINTÉTICO

El análisis es la separación material o mental del objeto de investigación en sus partes integrantes con el propósito de descubrir los elementos esenciales que lo conforman. Sin embargo, la síntesis consiste en la integración material o mental de los elementos o nexos esenciales de los objetos, con el objetivo de fijar las causalidades y rasgos principales inherentes al objeto de investigación (Rodríguez, 1984: pp.34-35).

El análisis y la síntesis, aunque son diferentes no actúan separadamente. Ellos constituyen una unidad concebida como método analítico-sintético del conocimiento e investigación.

Así al estudiar la devolución impositiva, descompondremos: la normativa, los principios, los procesos, la praxis, los riesgos, las circunstancias, etc., y después los integraremos y obtendremos una nueva propuesta para la devolución impositiva.

1.4.3 METÓDO INDUCTIVO – DEDUCTIVO

La inducción es el método de obtención de conocimientos que conduce de lo particular a lo general, de los hechos a las causas y al descubrimiento de leyes. Por el contrario, la deducción es el razonamiento mental que conduce de lo general a lo particular y permite extender los conocimientos a otro cualquiera que pertenezca a esa misma clase (Rodríguez, 1984: pp.35-36).

La inducción y la deducción constituyen una unidad racional dialéctica. De hecho, para obtener un conocimiento general sobre una rama de fenómenos es necesario conocer sus particularidades y viceversa.

Así, al estudiar la devolución impositiva, se utilizara el método de la inducción y la deducción, para conocer la realidad de la: normativa, los principios, los procesos, la praxis, los riesgos, las circunstancias, etc., de lo particular a lo general y de lo general a lo particular para obtener una nueva propuesta para la devolución impositiva.

1.4.4 TIPO DE INVESTIGACIÓN

DESCRIPTIVA: El propósito es describir situaciones, circunstancias y hechos reales. Decir cómo es y cómo se manifiesta en la praxis la devolución impositiva, buscando especificar las características importantes de la devolución impositiva que es sometida a análisis. Se selecciona una serie de hechos, cuestiones y se observa cada una de ellas independientemente, para así describir lo que se pretende proponer.

La investigación descriptiva requiere considerable conocimiento del área que se investiga para formular las preguntas específicas que busca responder. Pueden ofrecer la posibilidad de predicciones, aunque sean rudimentarias.

1.4.5 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

Se utilizara un diseño no experimental tipo transeccional; En un estudio no experimental no se construye ninguna situación, sino que se observan

situaciones ya existentes, no provocada intencionalmente; y transeccional o transversal porque se recolectaran datos en un sólo momento, en un tiempo único, además de contar con el propósito de describir variables y analizar su incidencia e interrelación en un momento dado.

1.4.6 TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN

En el presente proyecto, se utilizara los siguientes medios y técnicas de recolección de información, necesarias para la solución del problema planteado:

- La entrevista: Mediante la entrevista dirigida, se tratara de obtener la información y apreciación de los funcionarios públicos vinculados a la revisión de la devolución impositiva, en las gerencias distritales: La Paz, Graco y El Alto.
- Utilización de documentos: Mediante la utilización de documentos, se obtendrá información contable, tributaria, devolución, costos y gastos de las empresas sujetos a analices
- Revisión de documentos: Mediante la revisión de leyes, documentos, resoluciones de recursos de alzada y jerárquica, se obtendrá la información y apreciación de las autoridades de impugnación tributaria y las normas legales.

CAPITULO II – SUSTENTO TEORICO

2.1 BREVE RESUMEN DE LA DEVOLUCIÓN IMPOSITIVA

En Bolivia mediante la Ley de Exportaciones N° 1489 de 16 de abril de 1993, entra en vigencia el sistema de devolución de impuestos, basado en el principio de neutralidad impositiva. Los exportadores de mercancías y servicios reciben la devolución de los impuestos internos al consumo y los aranceles de importación, incorporados en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora.

Los impuestos y aranceles son devueltos a través del Certificado de Devolución Impositiva, CEDEIM, el cual se constituye en el mecanismo legal para la devolución de impuestos a los exportadores. El CEDEIM es un título valor transferible por simple endoso, con vigencia indefinida; su utilización de parte del tenedor final será para el pago de tributos cuya recaudación esté a cargo de la Aduana Nacional o el Servicio Impuestos Nacionales, es decir, aranceles de importación y/o impuestos internos, los mismos pueden ser descontados o transados en la Bolsa de Valores.

2.2 NOCIONES GENERALES DE DERECHO TRIBUTARIO

2.2.1 CONCEPTO DE DERECHO TRIBUTARIO

El Derecho Tributario es el conjunto de normas y principios jurídicos referidos a los tributos. Estas normas y principios pueden caracterizar a su vez, dos expresiones diferentes de este Derecho: una, el Derecho

Tributario material o sustantivo, y otra, el Derecho Tributario formal o administrativo. El primero, es el derecho de las relaciones jurídicas que tienen por objeto la satisfacción de los tributos y de todas las demás relaciones o situaciones que surgen entre el sujeto activo y el contribuyente; es decir, todas aquellas disposiciones emanadas de la ley y cuyo cumplimiento no requiere necesariamente del concurso e intervención de la Administración Tributaria (Benítez, 1988:pp. 22).

El Derecho Tributario formal o administrativo será, por el contrario, el conjunto de normas que regulan la actividad y comportamiento de la Administración respecto a su función esencialmente recaudadora a través de resoluciones administrativas y otros instrumentos formales dictados con carácter general. Podríamos adelantar la idea de que el Derecho Tributario material o sustantivo se caracteriza por la materialización de los actos "*iure imperio*", mientras que el Derecho Tributario formal o administrativo es la materialización de los actos "*iure gestionis*", distinción ésta que permitirá diferenciar la naturaleza, funciones y alcances de distintos tipos de relaciones, aunque todas encaminadas a un mismo objetivo: la satisfacción de los tributos (Benítez, 1988:pp. 23).

2.2.2 TERMINOLOGÍA

La expresión Derecho Fiscal, con que también se denomina al Derecho Tributario, es utilizada preferentemente en Francia, en el Derecho anglosajón y en varios países de Centro y Sudamérica. Dicha expresión, debiera referirse en rigor a toda la actividad jurídica del Estado en cuanto Fisco y no solo a la de tipo tributario. Sin desconocer que su uso es ya tradicional también en nuestro país, insistiremos en la necesidad de

distinguir conceptualmente las expresiones de Derecho Fiscal y Derecho Tributario aunque las utilicemos ocasionalmente como sinónimas (Benítez, 1988:pp. 23).

2.2.3 NATURALEZA JURÍDICA DEL DERECHO TRIBUTARIO

Es una rama del Derecho Público, dentro del Derecho Financiero, que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en áreas de la consecución del bien común. Dentro del ordenamiento jurídico de los ingresos públicos se puede acotar un sector correspondiente a los ingresos tributarios, que por su importancia dentro de la actividad financiera del Estado y por la homogeneidad de su regulación, ha adquirido un tratamiento sustantivo.

2.2.4 PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO

Mencionamos algunos principios tributarios, incorporados en la política fiscal boliviana, en el numeral I del Artículo 323 de la Constitución Política del Estado de Bolivia promulgada el 7 de febrero de 2009, entre los cuales se considera los siguientes para fines del presente proyecto: CAPACIDAD ECONOMICA, IGUALDAD, TRANSPARENCIA, UNIVERSALIDAD, CONTROL Y SENCILLEZ ADMINISTRATIVA

2.3 NOCIONES DEL SISTEMA TRIBUTARIO BOLIVIANO

2.3.1 CONCEPTOS

2.3.1.1 ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Administración Tributaria está constituida por el conjunto de órganos y entidades de Derecho Público que desarrollan las funciones de aplicación de los tributos, de imposición de sanciones tributarias. Integran la Administración Tributaria instancia encargadas de la gestión tributaria de los gobiernos: central, departamental, municipal y autonomía indígena, entre las cuales se tiene actualmente al Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional de Bolivia y Unidad de Recaudaciones de los Gobiernos Municipales.

2.3.1.2 SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES

El Servicio de Impuestos Nacionales, es una entidad de Derecho Público, autárquica con independencia administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdiccional y competencia en todo el territorio nacional, con personería jurídica y patrimonio propio. Se encuentra bajo la tuición del actual Ministerio de Economía y Finanzas Públicas; con función de administrar el sistema de impuestos que comprende el ejercicio de las funciones de recaudación, fiscalización, determinación y cobranza de la obligación tributaria, aplicación de sanciones por ilícitos tributarios de su competencia y en general, todas las funciones asignadas, en el marco de la Constitución Política del Estado, Convenios, Código Tributarios y leyes impositivas y normativas reglamentarias.

2.3.2 DEFINICIONES

2.3.2.1 TRIBUTO

Son tributos las obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines; éstas se clasifican en: impuestos, tasas y contribuciones especiales (Código Tributario Ley 2492, 2003).

2.3.2.2 IMPUESTO

Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por Ley, independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente (Código Tributario Ley 2492, 2003).

2.3.2.3 SUJETO PASIVO

Es sujeto pasivo el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme a dispuesto en la normativa tributaria. Contribuyente es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria (Código Tributario Ley 2492, 2003).

2.3.2.4 SUJETO ACTIVO

El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es el Estado, cuyas facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras

establecidas en el Código Tributario y leyes son ejercidas por la Administración Tributaria nacional, departamental y municipal dispuestas por ley. Estas facultades constituyen actividades inherentes al Estado (Código Tributario Ley 2492, 2003).

2.3.2.5 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El 'IVA' es un impuesto indirecto sobre el consumo, es decir financiado por el consumidor final. Un impuesto indirecto es el impuesto que no es percibido por el fisco directamente del tributario. El IVA es percibido por el vendedor en el momento de toda transacción comercial (transferencia de bienes o servicios). Los vendedores intermediarios tienen el derecho de hacerse reembolsar el IVA que han pagado a otros vendedores que los preceden en la cadena de comercialización (crédito fiscal), deduciéndolo del monto de IVA cobrado a sus clientes (débito fiscal), debiendo entregar la diferencia al fisco. Los consumidores finales tienen la obligación de pagar el IVA sin derecho a reembolso, lo que es controlado por el fisco obligando a la empresa a entregar justificantes de venta al consumidor final e integrar copias de éstas a la contabilidad de la empresa.

2.3.2.6 NACIMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible se perfecciona, en el caso de ventas, sean ésta al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente. En el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su

naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior.

2.3.2.7 DÉBITO FISCAL

Debito fiscal IVA es el monto del impuesto que se adeuda al Estado y es resultado de las ventas efectuadas por los sujetos pasivos o vendedores, importes que se hallan consignados en las facturas o notas fiscales, importe que resulte de aplicar la alícuota establecida del IVA a los importes totales de precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación, imputables al periodo fiscal que se liquida.

2.3.2.8 CRÉDITO FISCAL

Es Crédito fiscal IVA es el monto del impuesto que el Estado adeuda al sujeto pasivo (contribuyente), las mismas es resultado de las compras realizadas con factura o nota fiscal, que sirven para compensar (disminuir o descontar) con el débito fiscal, importe que resulte de aplicar la alícuota establecida del IVA 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 tributo, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo que se liquida, da lugar al cómputo del crédito fiscal, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del tributo.

2.3.2.9 PERIODO FISCAL

Para el Impuesto al Valor Agregado, está comprendidos entre el primer día del mes y el último día del mes, lo cual implica determinación, liquidación y pagos por periodos mensuales (cada mes es un periodo fiscal).

2.3.2.10 NOTA FISCAL

Documento autorizado por la Administración Tributaria, cuya emisión acredita la realización de la venta de bienes, contratos de obra o la prestación de servicios u otras prestaciones gravadas por el IVA y genera debito o crédito fiscal, constituyéndose en un documento fiscal por contener el monto total del IVA con alícuota del 13% sobre el precio de venta, lo que significa un debito fiscal para el vendedor y un crédito fiscal para el comprador. Se tiene diversidad de notas fiscales como ser: factura (actualmente se cuenta con 7 modalidades de facturación), boletos de avión o ticket electrónico, recibo de alquiler, notas de debito-crédito, declaración única de importación y otros documentos equivalentes.

2.4 NOCIONES DE DEVOLUCIÓN IMPOSITIVA

2.4.1 PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA

2.4.1.1 PRINCIPIOS GENERALES DE DERECHO

Viene a ser uno de los conceptos jurídicos más discutidos. Sánchez Román considera como tales axiomas o máximas jurídicas recopiladas de las antiguas compilaciones; o sea las reglas jurídicas. Según Buron

(Diccionario Jurídico Elemental, 2007, página 320) los dictados de la razón admitidos por el legislador como fundamento inmediato de sus disposiciones, y en los cuales se halla contenido su capital pensamiento. Una autorización o invitación de la ley para la libre creación del Derecho por el juez; y despectivamente como el medio utilizado por la doctrina para librarse de los textos legales que no responden ya a la opinión jurídica dominante (Diccionario Jurídico Elemental, 2007, página 320).

2.4.1.2 NEUTRALIDAD

La neutralidad de la tributación significa propiciar una mayor eficiencia económica al atenuar los efectos de los tributos en la asignación de recursos. Se trata de restar peso a las consideraciones de naturaleza tributaria en las decisiones de los agentes económicos, pasando a prevalecer los mecanismos de mercado en la formulación de esas decisiones. Lo que evitaría que se generen distorsiones que afecten la eficiencia (Lafuente Terceros José Luis, 2008:pp. 20)

2.4.1.3 IMPOSITIVA

Término derivado de impuestos y se refiere al tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por Ley, independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

2.4.1.4 PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA

Este principio constituye la base, razón fundamental, en la cual se halla contenido reglas jurídicas, para propiciar mayor eficiencia económica

atenuando los efectos de los tributos; en resumen es evitar la exportación de componentes impositivos (impuestos), para que nuestra actividad exportadora sea competitiva en el extranjero.

2.4.2 DEFINICIONES

2.4.2.1 DEVOLUCIÓN IMPOSITIVA

La devolución de impuestos internos, comprende la devolución del Impuesto al Valor Agregado – IVA y el Impuesto a los Consumos Específicos – ICE, asimismo del Gravamen Arancelario.

El Código Tributario Ley N° 2492 en su artículo 125 establece “La devolución es el acto en virtud del cual el Estado por mandato de la Ley, restituye en forma parcial o total impuestos efectivamente pagadas 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.

2.4.2.2 DEVOLUCIÓN IMPOSITIVA DEL IVA

La norma dispone en el artículo 3º del D.S 25465 de fecha 23/07/1999:

- a) El crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del artículo 11 de la ley 843.

- b) No se entenderá como costo, a los efectos de lo establecido en el párrafo precedente, 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.
- c) La determinación del crédito fiscal para los exportadores, se realizará bajo más 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 843. Como los exportadores o 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.

En resumen la devolución impositiva del IVA, es el derecho del exportador (no incentivo) a la devolución de impuesto IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios, para producir bienes para la exportación y gastos vinculados a la actividad exportadora, de esta forma no exportemos impuestos ósea evitemos la exportación de componentes impositivos, para que nuestro producto sea competitivo en el mercado externo y seamos eficientes en nuestra actividad económica exportadora.

2.4.2.3 SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN IMPOSITIVA

Es el proceso de tramitación del Certificado de Devolución Impositiva – CEDEIM, en la unidad de Valores del Departamento de Recaudaciones cada gerencia distrital del Servicio de Impuestos Nacionales, cumpliendo

formalidades y exigencias de plazos y formas, tanto en la presentación, seguimiento y obtención del certificado mencionado.

2.4.2.4 MODALIDADES DE DEVOLUCIÓN IMPOSITIVA

La solicitud de devolución impositiva podrá acogerse a una de las dos modalidades de devolución: Devolución previa revisión y Devolución con boleta de garantía bancaria.

2.4.2.5 CEDEIM

Denominación usada para el Certificado de Devolución Impositiva que se otorga a los exportadores, por concepto de devolución de los impuestos cancelados en el proceso de producción del bien exportado y por gastos vinculados a la actividad exportadora, dichos documentos “son títulos valores transferibles por simple endoso, con vigencia indefinida y podrán ser utilizados por el tenedor final para el pago cualquier tributo cuya recaudación esté a cargo de la Aduana Nacional o el Servicio Impuestos Nacionales, conforme a la legislación vigente. Los CEDEIM podrán ser fraccionados, de acuerdo a disposiciones adoptadas por el SIN” (Art. 2º D.S. 25465).

2.5 ANÁLISIS PARA LA DEVOLUCIÓN IMPOSITIVA

2.5.1 PRINCIPIOS PARA LA DEVOLUCIÓN IMPOSITIVA

2.5.1.1 VERDAD MATERIAL

La Administración Pública investigara la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil (Inciso d, art. 4º de la Ley N° 2341 - Procedimiento Administrativo)

2.5.1.2 REALIDAD ECONÓMICA

Jurídicamente se refiere a que la “interpretación de las leyes impositivas debía tenerse en cuenta su finalidad, su significación económica y la evolución de las circunstancias (Giuliani Fonrouge Carlos, Nociones Generales de Derecho Financiero)

2.5.1.3 SEGURIDAD JURÍDICA

Es principio que permite que el desenvolvimiento tributario este garantizado por el estricto apego y cumplimiento a las normas legales vigentes. Para el profesor Villegas la “seguridad jurídica, enfocada desde un punto de vista objetivo, consiste, para la opinión predominante, en las garantías que la sociedad asegura a las personas, bienes y derechos; y desde el punto de vista subjetivo, en la convicción y confianza que tiene la persona de estar exenta de peligros, daños y riesgos, de saber a qué atenerse (García Canseco Oscar, 2009: pp. 84).

2.5.1.4 CAPACIDAD ECONÓMICA

Los tributos deberían recaer sobre hechos o situaciones que revelen una cierta capacidad económica, es decir, una cierta capacidad contributiva. Se han considerado como indicadores de la capacidad contributiva los: renta obtenida, renta consumida y renta acumulada. En este sentido, la equidad en la distribución de la carga tributaria exige que se observe la capacidad contributiva de quienes reciben la incidencia de los impuestos, lo que hace que no sea suficiente considerar a quienes serán los sujetos pasivos designados por la ley como contribuyente, sino también y dependiendo de la modalidad de imposición, quienes resultarán en definitiva los individuos o las familias sobre las que incidirán los impuestos (Lafuente Terceros José Luis, 2008: pp. 29-30)

2.5.1.5 SINCILLEZ ADMINISTRATIVA

Principio incorporado en la Constitución Política del Estado, que se refiere a que todo trámite administrativo debe ser sencillo, sin burocracia ni complejidades ni complicaciones, la misma está orientada a la eficiencia y rapidez administrativa.

2.5.1.6 INTEGRACIÓN FINANCIERA

La integración financiera es la posibilidad de deducir del débito fiscal las operaciones que un sujeto realiza en un determinado periodo, el crédito fiscal por las compras que efectúa, independientemente si las mismas se venden o permanecen en inventario (FENOCHIETTO Ricardo, impuesto al Valor Agregado: pp. 896)".

2.5.2 COMPONENTES PARA LA DEVOLUCION IMPOSITIVA

2.5.2.1 COMPONENTES IMPOSITIVOS EN LAS EXPORTACIONES

Es el impuesto IVA pagados por la importación o compras de bienes y servicios en el mercado local, que dichos bienes y servicios fueron incorporados en la mercancía producida con destino a la exportación.,

2.5.2.2 COSTOS EFECTIVAMENTE INCORPORADOS

Es el impuesto IVA pagados por la importación o compras especialmente de materia prima bienes, que dicha compra o producto efectivamente ha sido incorporado en el bienes o mercancía producida y que la misma fue exportada definitivamente.

2.5.2.3 GASTOS VINCULADOS A LA ACTIVIDAD EXPORTADORA

Es el impuesto IVA pagados por la importación o compras de bienes y servicios en el mercado local, que dichos bienes y servicios coadyuvan a la exportación o sea están vinculadas a la actividad exportadora, que corresponde a gastos de administración, operativos, funcionamiento, comercialización, financiero y gastos de bienes de uso.

CAPITULO III – PROPUESTA

PARTE I GENERALIDADES

3.1.1. OBJETIVOS DE LA PROPUESTA

OBJETIVO GENERAL

Proponer una alternativa de devolución impositiva a los productores/exportadores de acuerdo a parámetros de costos y gastos efectivamente vinculados a los productos exportados, con seguridad jurídica, oportuna y sencillez administrativa, basada en los principios de neutralidad impositiva, verdad material, realidad económica, principios constitucionales e integración financiera.

OBJETIVOS ESPECIFICOS

- Determinar la devolución impositiva a los productores/exportadores de acuerdo a parámetros de estructura costos para conocer la realidad económica y verdad material del valor FOB exportado y sus componentes impositivos y gastos efectivamente vinculados a los productos exportados.
- Replantear la devolución impositiva, eliminando las divergencias normativas, basada en el principio de neutralidad impositiva y coadyuvada por los demás principios y normas constitucionales y tributarias (capacidad económica, realidad económica, verdad material, integración financiera y sencillez administrativa)

- Proponer una alternativa de devolución impositiva justa, rápida y sencilla, con seguridad jurídica y parámetros, que cumpla con el principio de neutralidad impositiva, coadyuvada por las demás principios y normas constitucionales y tributarias.

3.1.2. PRESENTACION DE LA INSTITUCION

El Servicio de Impuestos Nacionales, es una entidad de derecho público con función de administrar el sistema de impuestos que comprende el ejercicio de las funciones de recaudación, fiscalización, determinación y cobranza de la obligación tributaria, aplicación de sanciones por ilícitos tributarios de su competencia y en general, todas las funciones asignadas, en el marco de la Constitución Política del Estado, Convenios, Código Tributarios y leyes impositivas y normativas reglamentarias.

MISION: Facilitar y universalizar el cumplimiento de las obligaciones impositivas.

VISION INSTITUCIONAL: Ser la Institución Pública de mayor reconocimiento y respeto por:

- Su Transparencia y Eficiencia
- El alto nivel técnico y ético de sus funcionarios
- Su aporte a la consolidación de un país competitivo y solidario

PRINCIPIOS: El Servicio de Impuestos Nacionales tiene los siguientes principios:

- EQUIDAD, proporcionando un tratamiento igualitario y justo a todos los contribuyentes.
- LEGALIDAD, sin practicar distinciones arbitrarias entre los contribuyentes, en estricta aplicación de la normativa vigente.
- UNIVERSALIDAD, generalizando el pago de tributos y alcanzando a todos quienes tengan actividad económica sujeta al pago de los impuestos.

VALORES: Los valores muestran la cultura organizacional y la forma de proceder de las personas que conforman la Institución, en este sentido, los valores institucionales del Servicio de Impuestos Nacionales son:

- Honestidad y Transparencia
- Vocación y Servicio
- Eficiencia y Productividad
- Compromiso con los objetivos
- Gerenciamiento participativo
- Cooperación y Trabajo en equipo
- Proactividad e Iniciativa

BENEFICIARIOS

Los beneficiarios de la modificación de las normas de la devolución impositiva, en base a la propuesta “DEVOLUCION IMPOSITIVA A LOS PRODUCTORES EXPORTADORES DE ACUERDO A PARAMETROS DE COSTOS Y GASTOS EFECTIVAMENTE VINCULADOS A LOS PRODUCTOS EXPORTADOS” serán principalmente:

- ✓ Los exportadores que solicitan devolución impositiva

- ✓ Los funcionarios públicos (fiscalizadores y abogados) que revisan la devolución impositiva y defienden.
- ✓ Las entidades públicas como ser Servicio de Impuestos Nacionales, Autoridad de Impugnación Tributaria y el órgano judicial,
- ✓ El Estado plurinacional de Bolivia

3.1.3. GENERALIDADES DE LA PROPUESTA

Para el cumplimiento de los principios de la neutralidad impositiva, la verdad material, realidad económica, constitucionales e integración financiera (determinación anual) se sugiere modificar las normas de la devolución impositiva, en base a la siguiente propuesta: “DEVOLUCION IMPOSITIVA A LOS PRODUCTORES EXPORTADORES DE ACUERDO A PARAMETROS DE COSTOS Y GASTOS EFECTIVAMENTE VINCULADOS A LOS PRODUCTOS EXPORTADOS”.

La propuesta de la modificación de la norma de devolución impositiva, en la praxis es conveniente y de real utilidad por siguiente:

- ✓ Hacer que la devolución del impuesto IVA, cumpla con el principio de la neutralidad impositiva:
- ✓ Que la devolución del impuesto IVA, sea de acuerdo a la verdad material y realidad económica de costos de producción y gastos vinculados a la actividad exportadora del productor exportador.
- ✓ Que el cumplimiento de la neutralidad impositiva sea en base a la verdad material y realidad económica, aplicándose para dicho fin el

principio de integración financiera sobre la base de una determinación anual o revisión anual de dicha devolución.

- ✓ Que la verdad material y la realidad económica del costo de producción de la mercancía exportada, sea determinada de acuerdo a la estructura de costo de producción, considerando parámetros de materia prima, mano de obras y gastos indirectos de fabricación.
- ✓ Que los gastos vinculados a la actividad exportadora, se considera determinada de acuerdo la verdad material y realidad económica, de la actividad real de la empresa, bajo parámetros determinados por los ingresos por exportaciones y mercado interno.
- ✓ La nueva de forma de devolución impositiva, debe cumplir con la política fiscal del estado plurinacional, que se basa entre otros en los principios de capacidad económica, igualdad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control y sencillez administrativa.
- ✓ Con la modificación de las normas de devolución impositiva: se dará seguridad jurídica, se cumplirá los principios de neutralidad impositiva, verdad material, realidad económica, capacidad económica, igualdad, transparencia, universalidad, control y sencillez administrativa, este último a través de la aplicación integración financiera, vía una determinación anual.
- ✓ La modificación de las normas de devolución impositiva, por tratarse de una Ley del Estado, su real aceptación e implementación depende del órgano ejecutivo y órgano legislativo, sin embargo la constitución

establece el mecanismo de la iniciativa legislativa ciudadana, por tanto la sugerencia de la modificación será elevada mediante los mecanismos establecidos en la constitución.

3.1.4. NORMATIVA DE DEVOLUCION IMPOSITIVA VIGENTE

3.1.4.1. NORMATIVA LEGAL

- Constitución Política del Estado, promulgada el 7 de febrero de 2009
- Código Tributario Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003
- Ley N° 843 (Sistema Tributario Bolivianos) Texto Ordenado a dic/2004
- Ley N° 1489 (Ley de Exportaciones) de 16 de abril de 1993
- Ley N° 1963 (modificación a Ley de exportaciones) de 23/marzo/1999
- Ley N° 2341 (Ley de procedimiento Administrativo) de 25/abril/2002
- D. S. N° 21531 actualizado al 31/12/2005
- D. S. N° 25465 de 23 de julio de 1999
- D. S. N° 26397 de 17 de noviembre de 2001
- D. S. N° 26630 de 20 de mayo de 2002
- D. S. N° 27241 de 14 de noviembre de 2003
- D. S. N° 27310 de 9 de enero de 2004
- D. S. N° 27350 de 12 de febrero de 2004
- D. S. N° 27874 de 26 de noviembre de 2004
- Resoluciones Administrativas
- Resoluciones Normativas del Directorio
- Resoluciones de la Autoridad de Impugnación Tributaria
- Guía técnica de verificación a las solicitudes de devolución impositiva

3.1.4.2. PROCESO DE TRAMITACION DE LA DEVOLUCION IMPOSITIVA

El código tributario Ley 2492 en su artículo 126 establece el procedimiento, de forma más detallada y específica el mecanismo esta en los artículos del 13º al 16º del Decreto Supremo N° 25465 y la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-03, dichas normativas establecen el procedimiento del trámite administrativo entre los cuales se tiene:

APERTURA Y/O ACTUALIZACION DEL KARDEX:

Los exportadores nuevos deben presenta ante Impuestos Nacionales

- i. Duplicado del Poder amplio y suficiente de la persona designada para realizar el trámite del CEDEIM, dicho poder debe indicar explícitamente solicitar, gestionar, recoger y notificarse.
- ii. Fotocopia legalizada de la Constitución de la empresa
- iii. Fotocopia legalizada del Registro Único del Exportador

DOCUMENTACION REQUERIDA

El exportador en el momento de la presentación de la solicitud ante Impuestos Nacionales (Valores), deberá entregar el medio magnético y la documentación de respaldo referida a las exportaciones e importaciones efectuadas, por los conceptos solicitados

Documentos obligatorios: Las misma pueden ser ampliados de acuerdo al sector exportador.

- i. Declaración Única de Exportación (DUE)
- ii. Factura comercial de exportación

- iii. Certificado de Salida emitido por el concesionario del depósito aduanero
- iv. Pólizas de Importación (Adjunto Boleta de Pago)
- v. Formulario 210 de Declaración Jurada del Impuesto al Valor Agregado

Documentos complementarios

- Libro de Compras IVA (a requerimiento de la Administración)

PRESENTACION DE LA SOLICITUD

La solicitud debe ser presentada a través del software de Registro de Solicitud de Devolución Impositiva – Sistema de Devolución Impositiva al sector Exportador, que permite el registro, generación y captura de las Solicitudes de Devolución Impositiva “SDI” en medio magnético, correspondiente a los siguientes formularios

- i. Reporte – DUDIE preliminar
- ii. Formulario 1132 – Solicitud de Devolución Impositiva
- iii. Formulario 1133 – Facturas, pólizas de importación vinculadas a la exportación
- iv. Formulario 1134 – Detalle de notas fiscales ICE
- v. Formulario 1135 – Información GA sector industrial
- vi. Formulario 1136 – Información sector Hidrocarburos
- vii. Reporte – Información Aduana Nacional – Pólizas de Exportación
- viii. Reporte – Información Aduana Nacional – Pólizas de Importación RITEX
- ix. Formulario 1137 DDJJ – DUDIE definitiva

PLAZOS

La presentación de la SDI debe efectuarse a partir del primer día hábil del mes siguiente al que se efectuó la exportación. A partir de esa fecha, los exportadores tendrán un plazo de 180 días calendario para solicitar la devolución de impuestos. Las solicitudes presentadas después de dicho plazo, no serán consideradas ni admitidas y no procederá la devolución de impuestos ni de aranceles.

Para efectos del cómputo del plazo, se considera que una mercadería ha sido exportada, a partir de la fecha del certificado de salida emitido por el concesionario de depósito aduanero. Para las exportaciones por vía aérea y a zonas francas, se considera que la mercadería ha sido exportada en la fecha de salida consignada en la declaración de exportación.

VERIFICACION Y ACEPTACION DE LA SDI

La oficina que haya recibido la SDI verificara la información contenida en la solicitud, en base a la documentación que se acompañe, debiendo rechazar las solicitudes que no estén respaldadas por todos los documentos obligatorios o cuando dichos documentos presenten incoherencias o alteraciones.

La SDI se considera aceptada cuando la indicada oficina no formule observaciones por escrito, dentro de los 15 días siguientes a la fecha de presentación.

Una vez que se hubiere emitido el correspondiente CEDEIM, las SDI no podrán ser objeto de rectificación.

MODALIDAD, EMISION Y ENTREGA DEL CEDEIM

Impuestos Nacionales emitirá el CEDEIM a la orden del exportador. El indicado valor tributario será entregado al exportador por la oficina donde éste presentó su SDI.

El SIN debe procesar el CEDEIM y entregar al exportador, dentro de los siguientes plazos, computables a partir de la fecha de aceptación de la SDI.

- a) Sin necesidad de la presentación de garantías para GA, 20 días calendario.
- b) Entrega de boleta de garantía bancaria para IVA, 20 días calendario.
En la práctica conocido como CEDEIM POST, CEDEIM CON BOLETA DE GARANTIA.
- c) Sin boleta de garantía bancaria para IVA y el ICE, 120 días calendario.
En la práctica conocido como CEDEIM PREVI
- d) Dictamen de verificación previa por empresa especializada (no implementada hasta el momento), adjunto a la SDI , 20 días calendario.

Además el exportador al momento de recoger el CEDEIM, debe presentar copia de la carta porte, guía aérea o conocimiento de embarque con sello de la aduana de salida, incluso la copia del conocimiento de embarque marítimo para las exportaciones por el ultramar.

Asimismo en caso de SDI que compromete la entrega de boleta de garantía bancaria, en el momento de recojo de los valores, debe entregar la boleta de garantía bancarias, por el 100% del monto de devolución, con

validez de 120 días calendario a partir de la fecha de la entrega del CEDEIM.

3.1.4.3. PROCESO DE VERIFICACION

El código tributario Ley 2492 en su artículo 127 y 128 establece la aplicación de la normativa después de las verificaciones (Ejecución de Garantía y Restitución de lo Indebidamente Devuelto), dicha normativa esta complementada por los artículos 17º, 20º, 21º, 22º del Decreto Supremo N° 25465 y la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-03, N° 10-0037-07 y Guía Técnica de Verificaciones de las solicitudes de Devolución Impositiva CEDEIM FIS-GT-CED-V01-019, dichas normativas establecen el procedimiento de verificación o revisión de los CEDEIM entre los cuales se tiene:

ASPECTOS GENERALES

Con el objeto de evitar la exportación de componentes impositivos, la Ley N° 1489 de Desarrollo y Tratamiento de las Exportaciones de 16 de abril de 1993 y Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999, disponen la devolución a los exportadores de los impuestos: IVA, ICE y GA.

La citada norma se encuentra reglamentada por el D. S. N° 25465 de 23 de julio de 1999 modificado por los D. S N° 26397 de 17 de noviembre de 2001 y 26630 de 20 de mayo de 2002, los cuales buscan la materialización del principio de "neutralidad impositiva", determinar la correcta devolución de tributos a los exportadores, de emitir el Certificado de Devolución Impositiva CEDEIM, fiscalizar los documentos referidos a

las exportaciones y si es el caso, proceder a la ejecución de la Boleta de Garantía Bancaria que respalda la solicitud de devolución impositiva.

ALCANCE

El alcance se ajusta a los aspectos relacionados con la exportación realizada, en mérito a la cual se solicita la devolución de impuestos. En ese sentido, los fiscalizadores del Servicio de Impuestos Nacionales deben verificar el comportamiento tributario del exportador del período que Solicito la Devolución de Impuestos, considerando que el saldo a favor del contribuyente está compuesto por el crédito fiscal determinado en el período o en períodos anteriores, considerando las facultades conferidas por el Código Tributario.

PROCEDIMIENTO DE VERIFICACION

En cuanto al procedimiento administrativo se hace notar que la verificación de Solicitud de Devolución Impositiva se ajustará al procedimiento de Verificación Externa y será realizada por este grupo de trabajo de los Departamentos Distritales de Fiscalización y los funcionarios de la Gerencia Nacional de Fiscalización.

MODALIDADES DE VERIFICACION

Se presentan las siguientes:

VERIFICACIÓN PREVIA

En esta verificación, primero se realiza la revisión de la documentación y los hechos tributarios que sustentan la Solicitud de Devolución Impositiva

del Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto a los Consumos Específicos (ICE) y el Gravamen Arancelario (cuando corresponda), para instruir posteriormente al Departamento de Gestión de Empadronamiento y Recaudación proceda a la emisión de los Certificados de Devolución Impositiva en función a los resultados obtenidos del proceso de verificación efectuado.

Asimismo en los casos en los que el exportador hubiera comprometido en su solicitud de devolución impositiva la entrega de una boleta de garantía bancaria y el contribuyente tuviera deudas tributarias pendientes a favor del fisco que causen estado o en fallos ejecutoriados emitidos por autoridades del Poder Judicial, antes o posterior a la entrega de los Certificados de Devolución Impositiva, la Administración Tributaria dispondrá la aplicación de la modalidad de Verificación Previa, quedando en suspenso el plazo dado para la emisión con Boleta de Garantía y quedando en vigencia el plazo de Verificación Previa y quedando pendiente el plazo de verificación posterior.

VERIFICACION POSTERIOR

Se produce cuando el exportador ha recibido los Certificados de Devolución Impositiva y entrego a la Administración Tributaria una o varias Boletas de Garantía por un importe igual a la devolución efectuada correspondiente a los impuestos IVA e ICE.

De acuerdo a lo establecido en el Art. 16 del D.S. 25465 de 23/07/1999, las Boletas de Garantía deben tener una validez de 120 días calendario a partir de la entrega del CEDEIM. Tiempo en el cual las mismas podrán ser

sujetas a ejecución, en función a los resultados que se obtenga de los procesos de verificación.

DOCUMENTACION QUE INTERVIENE EN EL PROCESO

A continuación se detalla de manera enunciativa y no limitativa la documentación que interviene en el proceso de Verificación Externa, debiendo el fiscalizador solicitar la documentación que considere necesaria de acuerdo al caso a fiscalizar, para realizar de la mejor manera el trabajo asignado.

DOCUMENTACIÓN RELACIONADA CON EL FUNCIONAMIENTO DE LA EMPRESA

- i. Escritura de constitución de sociedad.
- ii. Registro Único de Exportador vigente.

FORMULARIO RELACIONADOS CON LA SOLICITUD DE DEVOLUCION

Considerando para el efecto si las Solicitudes de Devolución Impositiva realizadas por el contribuyente corresponden al sistema automático:

- ✓ Reporte DUDIE preliminar
- ✓ F-1132 Solicitud de Devolución Impositiva
- ✓ F-1133 Detalle de Notas Fiscales y Pólizas de Importación vinculadas a la exportación
- ✓ F-1134 Detalle de Notas Fiscales ICE
- ✓ F-1135 Información GA Sector Tradicional
- ✓ Reporte – Información Aduana Nacional – Pólizas de exportación
- ✓ Reporte – Información Aduana Nacional – Pólizas de importación

- ✓ F-1137 DD. JJ. DUDIE Definitiva.

DOCUMENTACION QUE RESPALDA LA EXPORTACION (ART. 13 D.S. No. 25465 de 23/07/99 MODIFICADO POR EL ART. 1 DEL D.S. No. 26630 de 20/05/02)

- ✓ Originales de las Declaraciones Únicas de Exportación.
- ✓ Facturas Comerciales del Exportador (Copias).
- ✓ Original del Certificado de salida por vía aérea, terrestre o fluvial, emitido por la Administración Aduanera o el concesionario de Depósito Aduanero según corresponda.

Para exportaciones a zonas francas, incluida la Zona Franca Comercial e Industrial de Cobija, a la Solicitud de Devolución Impositiva deberán adjuntarse los siguientes documentos:

- ✓ Original de la Declaración Única de Exportación.
- ✓ Factura Comercial del Exportador (copia).
- ✓ Original del manifiesto SIDUNEA suscrito por transportador autorizado por la Aduana Nacional.
- ✓ Original del Parte de Recepción en zonas francas, de las mercancías exportadas, emitido por el concesionario de la zona franca o por el Director Ejecutivo en el caso de Zona Franca Comercial e Industrial Cobija. En todos los casos, el Parte de Recepción además deberá ser suscrito por el Administrador de la Aduana con competencia sobre dicha operación de ingreso a zona franca

Para las empresas sujetas al Régimen de Admisión Temporal RITEX que realicen exportaciones adicionalmente a los documentos señalados en los incisos a), b) y c) deberán presentar los siguientes:

- ✓ Fotocopia de la declaración de admisión temporal correspondiente a las mercancías objeto del proceso productivo RITEX.
- ✓ En caso de bienes intermedios transferidos de empresas proveedoras RITEX, que hayan sido incorporados al proceso productivo, deberán presentar las fotocopias de las declaraciones de mercancías de admisión temporal de las empresas proveedoras.
- ✓ En la primera solicitud deberá presentarse fotocopias legalizadas de la resolución emitida por autoridad competente, que autorice la incorporación de la empresa exportadora al RITEX.

Finalmente para las exportaciones de soporte lógico (software), además de los documentos señalados en los incisos a), b) y c) anexamente deberán presentar lo siguiente:

- ✓ Certificación original de la inscripción del soporte lógico en el Registro de Propiedad Intelectual, emitido con anterioridad a la fecha de exportación.
- ✓ Original o copia del documento que acredite el pago por la exportación del soporte lógico (software) correspondiente a la declaración de exportación.

DOCUMENTACIÓN CONTABLE

- ✓ Libros de Compras y Ventas IVA (originales).
- ✓ Facturas de Compras (originales) y ventas (copias).
- ✓ Pólizas de importación o Declaraciones Únicas de Importación efectuadas por el exportador (Adjunto boletas de pago).

- ✓ Comprobantes de diario de las compras tanto en mercado interno como importaciones.
- ✓ Comprobantes de diario de las ventas en mercado interno.
- ✓ Registros contables de las exportaciones realizadas.
- ✓ Libros mayores de las cuentas compras, ventas, débito, crédito fiscal y otros que considere pertinente el fiscalizador.
- ✓ Extractos bancarios.
- ✓ Movimiento de inventarios como ser: materia prima en proceso y / o productos terminados.
- ✓ Estructura de costos de los productos exportados.
- ✓ Estados Financieros, Balance General, Estado de Resultados, Estado de Resultados Acumulados, Estado de Cambios en la Situación Financiera, Flujo de Caja y Notas a los Estados Financieros

VERIFICACION GENERAL

Estudio de la empresa

La finalidad es que el fiscalizador asignado al caso tenga un conocimiento previo del negocio antes de iniciar el trabajo de campo, en tal sentido deberá realizar las consultas a las aplicaciones pertinentes del SIRAT para conocer información del Padrón, Notas Fiscales, Control de Obligaciones Fiscales, Cobranza Coactiva y fundamentalmente antecedentes de otras intervenciones de fiscalización, previo análisis de toda la información señalada se establecerá un criterio sobre el comportamiento tributario del contribuyente sujeto a la fiscalización

Una vez que el fiscalizador se encuentre realizando el trabajo de campo y cuente con los documentos relacionados con el funcionamiento de la

empresa que realizó la solicitud de devolución de impuestos, se conocerá el o los objetivos de la sociedad, estrategias y actividades que realiza, es decir si realiza ventas en mercado interno y exportaciones o solo exportaciones

Verificar plazo de presentación

Comprobar que la Solicitud de Devolución de Impuestos no haya sobrepasado los 180 días de plazo computados a partir del primer día hábil del mes siguiente del que se efectuó la exportación.

Verificar aspectos formales

Verificar que la documentación presentada por el contribuyente sea original y si se tratase de copias, estas se encuentren debidamente legalizadas en buen estado y legibles.

Constatar que no exista una solicitud por el mismo período fiscal

Comprobar que el exportador no haya solicitado CEDEIM por el mismo período fiscal, asimismo por los siguientes conceptos:

- ✓ Mercancías que se encuentran en tránsito por el territorio nacional con destino a un tercer país.
- ✓ La reexpedición de mercancías que salgan de las zonas francas con destino a otro país.
- ✓ Las exportaciones temporales.
- ✓ Las mercancías que ingresan al país por el sistema de zonas francas y el sistema RITEX sin incremento de valor agregado nacional.

- ✓ Aquellos bienes y/o servicios expresamente prohibidos tales como los que afectan a la salud pública, la seguridad del Estado, la preservación de la fauna y flora, el equilibrio ecológico y la conservación de patrimonios artístico, histórico y del tesoro cultural de la nación que no deben ser considerados como exportación y por tanto no sujetos a devolución impositiva.

Declaraciones juradas rectificativas

En caso de declaraciones juradas rectificativas, deberá constatar que no exista una presentación posterior por el periodo o los periodos sujetos a la Solicitud de Devolución Impositiva, en caso de existir declaraciones juradas rectificativas estas deberán encontrarse según lo dispuesto en el Decreto Supremo No. 25183 del 28/09/98 y publicada el 26/octubre/1998.

Es importante aclarar que para los exportadores de Grandes Contribuyentes a partir del período marzo/2003, los exportadores presentaran la nueva versión del F-143 en la forma y plazos establecidos para el efecto, el cual no podrá ser rectificado una vez que haya sido aceptada la solicitud de devolución impositiva, de acuerdo a lo establecido en el numeral 34 de la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0004-03 del 11-03-03, para el caso de las Gerencias Distritales de Grandes Contribuyentes

VERIFICACION DE IMPUESTOS

VERIFICACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

Verificar que el crédito fiscal no sea mayor a la solicitud de devolución Impositiva

El crédito fiscal solicitado para devolución no sea mayor al crédito fiscal acumulado que el registrado por el contribuyente en su declaración jurada del F – 143 del período correspondiente a la solicitud y que no sobrepase el 13% del valor FOB consignado en la Póliza de Exportación o Declaración Única de Devolución Impositiva a las Exportaciones (DUDIE).

La documentación corresponda al período fiscal de la solicitud o donde se originó el crédito fiscal.

Es necesario determinar que la documentación corresponda al período fiscal objeto de la solicitud de la devolución de impuestos y/o de los períodos fiscales donde se origino el crédito fiscal objeto de devolución en caso de ser necesario.

Verificar que las declaraciones juradas no presenten errores. Constatar que las declaraciones juradas no presenten observaciones de fondo como falta de algún dato básico o errores aritméticos. En ambas situaciones el fiscalizador deberá verificar que los mismos hayan sido corregidos documentalmente ante la Administración Tributaria.

VERIFICACION DE LAS COMPRAS

Se verificará el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente referente al crédito fiscal registrado, que corresponda a las compras o insumos efectuados tanto en el mercado interno como en las importaciones, de acuerdo a lo establecido en el artículo 8 de la Ley 843 y Decreto Reglamentario 21530 (T. O. Vigente) y Resoluciones Administrativas y Resoluciones Normativas vigentes.

En ese sentido se verificarán los siguientes aspectos entre otros que el fiscalizador considere pertinente:

Que las facturas o pólizas de importación se encuentren emitidas a nombre de la persona jurídica que realizó la solicitud de devolución impositiva.

Las facturas o pólizas de importación no consignen otro número de NIT. Presenten alteraciones, en fecha, nombre, número de NIT, importe facturado, cantidad, precio unitario, total facturado, etc.

Presenten facturas o pólizas de importación hayan sido emitidas en blanco. En caso de detectarse observaciones por los conceptos señalados en los incisos precedentes, el crédito fiscal que corresponda a los mismos no será considerado para efectos de la solicitud de devolución impositiva.

CLASIFICACION DE LAS COMPRAS (MERCADO INTERNO, EXPORTACIONES y RELACIONADAS A AMBAS ACTIVIDADES)

El fiscalizador debe proceder a la clasificación de las notas fiscales y/o pólizas de importación de tal manera, que se tengan discriminadas todas las compras de bienes y servicios relacionados con el producto exportado y los que se relacionan a los productos que son vendidos en el mercado interno, separando las compras que no se encuentran relacionadas a los productos exportados, esto debido a que el alcance de la verificación CEDEIM se encuentra limitada a los aspectos relacionados con las exportaciones y solicitudes de devolución impositiva efectuadas objeto de verificación.

En caso que se detecten facturas que si bien cuentan con todos los requisitos formales dados por las Resoluciones Administrativas mencionadas y que no se vinculen al producto exportado no serán consideradas para efectos de devolución de impuestos, lo que no significa que sean retiradas del crédito fiscal de la empresa, puesto que estas constituyen parte del crédito fiscal del contribuyente y su verificación se realizará en otros procesos de verificación o fiscalización relacionados con las compras y ventas realizadas en el mercado interno.

En caso que se tengan facturas de compras de bienes y servicios que correspondan tanto a los productos que sean vendidos en el mercado interno y los destinados a la exportación, se deberá aplicar la proporcionalidad en función al volumen de la exportación y de las ventas internas, con la finalidad de establecer el monto exacto que corresponde ser devuelto.

OBSERVACIONES

En caso que se presenten observaciones por los conceptos señalados, que no correspondan a los gastos y costos de los productos exportados, y cumplan con los requisitos establecidos serán excluidas de la solicitud de devolución impositiva, lo que no significa que sea depurado del crédito fiscal.

SELECCIÓN DE LA MUESTRA DE LAS FACTURAS

Considerando las facturas presentadas por el contribuyente como respaldo del crédito fiscal el fiscalizador procederá a:

Cuantificar el universo de facturas comprendidas en el o los períodos objeto de verificación, en función al libro de Compras IVA por período fiscal.

Agrupar las facturas por proveedor, en función a la cuantía de los importes y clasificadas de mayor a menor.

Aplicar criterios de análisis (Interacción con sistema SIRAT) Una vez cuantificados y agrupados los proveedores por importancia fiscal el fiscalizador debe aplicar las siguientes variables, interactuando con las diferentes aplicaciones del SIRAT:

Determinar la muestra inicial de contribuyentes. Su conformación será dada por todos aquellos contribuyentes que cumplan la mayor parte de las variables señaladas, para tal efecto estableciéndose un mínimo de 50% del crédito fiscal a verificar, sin embargo, el mismo puede ser modificado por disposición de la Gerencia Nacional de Fiscalización o si el fiscalizador encuentre indicios de mayor riesgo podrá ampliar la muestra.

CRUCE PROVEEDORES DE RIESGO - REVISIONES A REALIZAR

- ✓ Aplicar guía técnica Control Cruzado
- ✓ Verificar la materialización de las operaciones comerciales realizadas
- ✓ Verificar las importaciones
- ✓ Aplicar otros criterios de verificación
- ✓ Estructura de costos, De acuerdo a lo establecido en el artículo 12 de la Ley No.1489 modificado por el artículo 1 de la Ley No. 1963, y en cumplimiento al principio de neutralidad impositiva, se determina

que los exportadores de mercancías y servicios recibirán la devolución de impuestos incorporados en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, debiendo verificarse los componentes de la estructura de costos del bien o servicio exportado.

Observaciones Detectadas

En caso que el fiscalizador detecte observaciones, las mismas deben ser registradas en los papeles de trabajo respectivos, para posteriormente ser evaluadas y consideradas en el informe final de actuación, para que una vez notificado al contribuyente sean estas corregidas, conforme lo establece la normativa legal en vigencia, caso contrario se procederá conforme los procedimientos específicos establecidos de acuerdo al D. S. N°. 25465 del 23-07-1999.

DETERMINACION DE AJUSTES

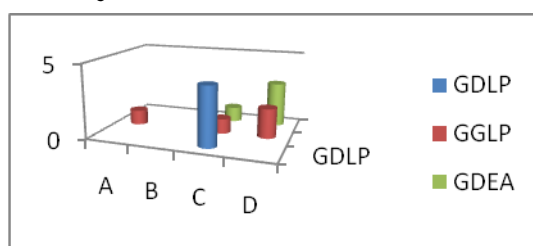
Las verificaciones externas de Devolución Impositiva en las cuales el fiscalizador determine observaciones en el crédito fiscal según la modalidad resultaran:

- En verificación previa, constituirán reducción del crédito fiscal en el o los períodos fiscales en los cuales el exportador se acreditó incorrectamente el crédito fiscal.
- En verificación posterior, constituirán reparos los cuales deben ser cobrados en función a las leyes y normativas vigentes en la fecha del hecho generador respectivo.

3.1.6. ANALISIS DE PRAXIS DE LAS VERIFICACIONES DE CEDEIMS

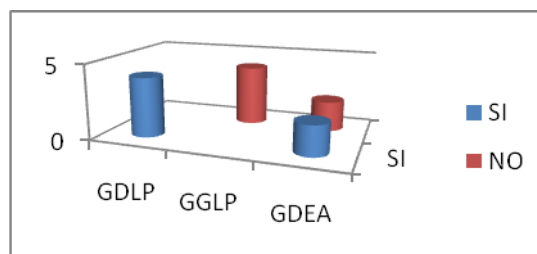
Luego de haber analizado las practicas de las verificaciones de CEDEIM realizados en la Gerencia Distrital La Paz, otras gerencias del Servicio de Impuestos Nacionales, los fallos y la posición de la Autoridad de Impugnación Tributaria. Se tiene los siguientes resultados de las entrevistas realizadas:

¿Cómo determina el crédito a revisar?



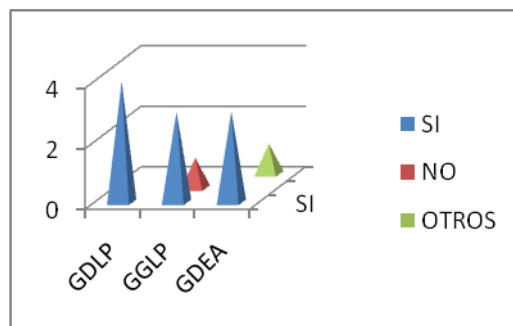
FUENTE: Elaboración propia

¿Determina el IVA efectivamente incorporado en los costos de los productos exportados, para devolver?



FUENTE: Elaboración propia

¿Encuentras alguna divergencia entre la Ley 1489 modificado por. Ley 1963 y Ley 843?



FUENTE: Elaboración propia

Las respuestas evidencian que existen diferencias en las formas de determinación entre las Gerencias operativas. Asimismo se evidencia que encuentra divergencia entre la Ley 1489 modificado por la Ley 1963 y la Ley 843.

3.1.6.1. VERIFICACIONES EN LA GERENCIA DISTRITAL LA PAZ

En la Gerencia Distrital La Paz, las verificaciones de CEDEIM sean estas Previas o Posteriores se realizan al amparo de la normativa vigente, considerando:

- a) Aplicación principal de la Ley de exportaciones Ley N° 1489 modificado por la Ley 1693, donde se establece el objeto, mejor dicho la razón y esencia de la devolución impositiva es evitar la exportación del componente impositivo.
- b) En base a la normativa mencionada, para las verificaciones de las facturas cuyos crédito fiscales serán devueltas mediante CEDEIM, reciben revisión específica según detalle de las facturas (crédito fiscal) comprometido y solicitado en el periodo objeto de devolución, en ausencia de este solo se devuelve el crédito fiscal del mes revisado.
- c) En las verificaciones, determinan el IVA efectivamente incorporado en los costos (materia prima) de los productos exportados, para ser devueltos en CEDEIM, entendiendo costos y gastos como conceptos separados.

- d) Aplican, el principio de Neutralidad Impositiva para la devolución del CEDEIM, por consideran que esa es la razón y esencia fundamental del CEDEIM, no exportar el componente impositivo, para que nuestros productos sean competitivos en el mercado externo, los cual implica devolver por COSTOS el IVA efectivamente incorporados en los productos exportados y gastos vinculados a la actividad exportadoras que implica devolver el IVA los gastos administrativos, operativos, comerciales, financieros y otros.
- e) Consideran, que el principio de Integración Financiera es para mercado interno y no para CEDEIM, además no se cumpliría el principio de neutralidad impositiva.
- f) Sin embargo por las interpretaciones de la Autoridad de Impugnación Tributaria, no es justo devolver al exportador, IVA por productos no exportados, quién sabe si en un futuro será exportado o no, en caso de no ser exportador quién sabe si el producto será vendido con nota fiscal o sin nota fiscal.
- g) No es justo, devolver CEDEIM por materia prima no incorporada en los productos exportados, no se estaría cumpliendo el objeto, razón o esencia de la devolución impositiva, más aún se estaría causando daño económico al Estado.

La Gerencia Distrital La Paz, había realizado varias consultas a su Gerencia Nacional de Fiscalización, también el tema fue tratado en un taller nacional del CEDEIM, hasta la fecha no se tiene resultados a los interrogantes planteados, pero sin embargo recibe apoyo de sus

autoridades la forma de revisar y verificar la devolución impositiva, que dio los siguientes resultados:

- ✓ Evidenciar exportadores que solicitan CEDEIM, con notas fiscales no vinculadas a los costos o materia prima incorporada en los productos exportados, la partida arancelaria, factura de exportación evidencia la exportación de productos de lana de Alpaca, pero sin embargo respaldado con factura de lana acrílica, mejor dicho con IVA no incorporada en los productos exportados.
- ✓ Exportación de productos (artesanías, productos de la tierra, fibra de animales y otros) que no tienen nota fiscal, pero sin embargo el exportador solicita CEDEIM del total del tope máximo o sea el 13% del FOB exportador, en esta circunstancia solicitan devolución de impuestos respaldados con notas fiscales, que aparentemente están vinculadas a la actividad exportadora.
- ✓ IVA solicitado de materia prima no exportada o exportada parcialmente, pero sin embargo fueron objeto de devolución impositiva.

Estas prácticas de los exportadores no guardan relación con la verdad material o realidad económica.

3.1.6.2. VERIFICACIONES EN OTRAS GERENCIAS DISTRITALES.

En las otras Gerencia Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales (Graco La Paz y El Alto), las verificaciones de CEDEIM sean estas Previas o Posteriores se realizan al amparo de la normativa vigente, considerando:

- a) Aplicación principal de la Ley N° 843, donde se establece el tratamiento del IVA, de forma implícita el principio de integración financiera o conocido como la base financiera, velando el cumplimiento del techo del 13% del tope máximo del FOB exportado.
- b) En base a la normativa mencionada, para las verificaciones de las facturas cuyos crédito fiscales serán devueltas mediante CEDEIM, se realiza comparación del crédito fiscal declarado del mes con el comprometido/solicitado, primero se revisa o parte del crédito fiscal del periodo solicitado, en caso que falte el crédito fiscal, se acude al acumulado consignado en la declaración jurada del periodo anterior, hasta cubrir el importe solicitado.
- c) En las verificaciones, determinan el IVA a ser devueltos en CEDEIM en base a costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, entendiendo costos y gastos como un solo concepto global.
- d) Aplican parcialmente el principio de Neutralidad Impositiva para la devolución del CEDEIM, sin embargo dicho principio está subordinado a las resoluciones de la Autoridad de Impugnación Tributaria, en resumen subordinado al principio de integración financiera o base financiera.
- e) Aplican el método de compensaciones de Debito y Créditos fiscales, tal como está establecido en la Ley 843, por tanto implícitamente van en la línea del principio de Integración Financiera, además respaldado por la interpretación de la Autoridad de Impugnación Tributaria, porque

consideran que al ser los solicitantes de CEDEIM netamente exportadores en algún momento exportarán.

- f) La mayoría cree que no es justo devolver al exportador, IVA por productos no exportados, sin embargo en sus revisiones no discriminan estas situaciones, por diversas razones.
- g) Todos creen y aceptan por la forma de la práctica de sus revisiones, se estaría devolviendo CEDEIM por adelantado, devolviendo el IVA de materia prima aún no exportada, creyendo que en el futuro exportaran, al ser el contribuyente netamente exportador.

En las revisiones que se realizan el concepto de costos y gastos es entendido de forma global, no se separa el concepto costos del concepto gastos, al tener una interpretación esta forma de entender dicho concepto y técnica de las compensaciones débito y crédito fiscal, esta facilita sus revisiones de devolución impositiva en forma más coherente, rápida, sin complicaciones de determinar los costos efectivamente incorporados en los productos exportados.

La práctica de las revisiones en la línea de la integración financiera, no se tiene recursos en la Autoridad de Impugnación Tributaria, por conceptos de aplicación plena del principio de neutralidad impositiva, el objeto, la razón y esencia del CEDEIM, pero no guardan relación con la verdad material o realidad económica de evitar la exportación del componente impositivo por cada exportación.

3.1.6.3. POSICION DE LA AUTORIDAD DE IMPUGNACION TRIBUTARIA

Revisada las resoluciones de la Autoridad de Impugnación Tributaria, las misma siguen la posesión adoptada por el Ex–superintendencia Tributaria, las resoluciones de recurso de Alzada, son confirmadas en las resoluciones de recurso Jerárquico, revisadas las resoluciones de las gestiones 2009 y 2011 se tiene los siguientes resultados en los casos de exportadores (Cirvian, Suzuki y Altifibers), que solicitaron CEDEIM y fueron objeto de revisión en la gerencia Distrital La Paz, basado en el principio de neutralidad impositiva, con los siguientes resultados:

3.1.3.3.1. RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0165/2009 de 05-05-2009

El Recurso Jerárquico interpuesto por la Gerencia Distrital La Paz del SIN; a la Resolución STR/LPZ/RA 0068/2009 del Recurso de Alzada.

Del mencionado recurso de tiene los siguientes puntos sobresalientes referentes al tema de estudio:

- 1) La Administración explica una serie de conceptos de contabilidad, pero olvida que los principios de contabilidad analizan los asientos contables por períodos y no por operaciones específicas; de hecho es distinto referirse al costo a efectos de estudio o asignación de precio del producto y decisiones gerenciales, que al costo derivado del análisis contable de la actividad, siendo esta última concordante con la aplicación del crédito fiscal de compras e importaciones por período contra ventas o exportaciones del mismo período, para que

al cierre del mes, en caso de existir, se establezca el crédito fiscal acumulado.

- 2) Previamente a ingresar en el análisis de los agravios expresados por la Administración Tributaria en su recurso jerárquico, cabe recordar que el IVA es un impuesto indirecto, no acumulativo, aplicable a todas las etapas del ciclo productivo, que permite en cada etapa deducir el impuesto pagado en las etapas anteriores; en el sistema tributario nacional, de acuerdo con el art. 9 de la Ley 843, el IVA tiene la modalidad de **impuesto contra impuesto**, que al decir de Ricardo Fenochietto, consiste en que del total del impuesto o débito fiscal generado por los ingresos obtenidos se sustrae el total de crédito fiscal o impuesto facturado en las adquisiciones de bienes y contrataciones de servicios, modalidad que además admite dos técnicas de liquidación diferentes: la de **integración física** y la **integración financiera**.
- 3) La doctrina señala que en la técnica de **integración física** 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 registración de identificación específica, de forma tal, que pueda conocerse con precisión, por ejemplo, con cada materia prima adquirida, qué bien se fabricó; en tanto, que la **integración financiera**, consistente en deducir del débito fiscal correspondiente a las operaciones que un sujeto realiza en un determinado período, el crédito fiscal por las adquisiciones que efectúa en ese mismo lapso, sin importar si las mismas se venden o

permanecen en inventario. O sea se deduce del débito fiscal correspondiente a los ingresos de un período, el crédito fiscal por compras y contrataciones de servicios de ese mismo período (FENOCHIETTO Ricardo. El Impuesto al Valor Agregado. p. 52-53).

- 4) En ese sentido, los arts. 11 de la Ley 843 (Texto Ordenado) y 11 del DS 21530 (IVA), disponen 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, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno y el IVA pagado en oportunidad de efectuar las importaciones, por lo que, a efecto de determinar el monto del crédito fiscal computable contra operaciones de exportación, los exportadores deben proceder a computar inicialmente contra operaciones gravadas en el mercado interno y el saldo resultante está sujeto a devolución mediante CEDEIM.

- 5) Asimismo, los arts. 12 y 13 de la Ley 1489, modificados por los arts. 1 y 2 de la Ley 1963, establecen que en cumplimiento del principio de neutralidad impositiva los exportadores de mercancías y servicios, recibirán la devolución de los impuestos internos al consumo incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora. En este sentido, con el objeto de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devuelve al exportador un monto igual al IVA pagado e incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora.

- 6) De conformidad a la línea doctrinal nacional asumida por esta instancia jerárquica en las Resoluciones STG/RJ/0056/2005, STG/RJ/0090/2005, STG/RJ/0180/2006, STG/RJ/0228/2006 y STG/RJ/0118/2008 -entre otras- en aplicación del art. 11 de la Ley 843 (Texto Ordenado), del art. 8 del DS 21530, los arts. 12 y 13 de la Ley 1489, los arts. 1 y 2 de la Ley 1963 modificatoria de la Ley 1489, el IVA adoptado en nuestra legislación es a través del método de la **integración financiera** y de **apropiación indirecta**. La doctrina conceptualiza a la integración financiera como se señaló precedentemente, como la posibilidad de deducir del débito fiscal las operaciones que un sujeto realiza en un determinado periodo, el crédito fiscal por las compras que efectúa, independientemente si las mismas se venden o permanecen en inventario. Por su parte, el sistema de créditos fiscales de apropiación indirecta, son aquellos que pueden asignarse a un determinado bien o servicio, a través de algún mecanismo indirecto, es decir, son gastos que se asignan a un centro de costos y a través de estos a los bienes y servicios que se producen (FENOCHIETTO Ricardo, Impuesto al Valor Agregado, p. 896).
- 7) En este marco doctrinal y jurídico, cabe reiterar que el IVA adoptado en nuestra legislación contiene la técnica de **integración financiera** y no así el de integración física, ya que como se estableció precedentemente los exportadores pueden solicitar la devolución del saldo de crédito fiscal que resulte luego de haber sido inicialmente computado contra operaciones gravadas en el mercado interno, es decir, que la identificación de los insumos y gastos contenidos en cada uno de los productos exportados no es

relevante para efectos de la devolución del IVA a través de CEDEIM.

- 8) Como resultado del procedimiento descrito, estableció que el crédito fiscal emergente de las Pólizas de Importación C-12082 (en proporción que no fue utilizada), C-18151, C-12717 y C-13235 no pueden ser objeto de devolución impositiva; sin embargo, el procedimiento aplicado por la Administración Tributaria, en sentido de identificar el costo de la materia prima efectivamente exportada, no se adecua a lo establecido en los arts. 11 de la Ley 843 y 11 del DS 21530, ya que como se expuso en nuestra legislación, el IVA supone la aplicación del criterio de integración financiera que implica que el exportador puede solicitar la devolución del crédito fiscal de las compras efectuadas en el período aun cuando los bienes que originaron dicho crédito fiscal no hubieran sido incorporados en los productos exportados en un determinado período fiscal y por los cuales se solicita la devolución a través de CEDEIM.
- 9) Adicionalmente, cabe indicar que si bien la determinación del costo fijo (materia prima e insumos) y el costo variable (gastos de administración) que hacen el costo total de la producción, son importantes 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, pierde tal importancia debido a que la identificación de los costos y gastos vinculados con 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, lo que tampoco significa validar cualquier factura como sostiene la Administración Tributaria, ya que esta entidad, a través de su facultad de verificación y a base de la Estructura de Costos puede identificar los insumos y gastos administrativos que se encuentran vinculados a la actividad exportadora, debiendo depurarse aquel crédito fiscal por compras o servicios que no se encuentren vinculados o que incumplan los requisitos formales establecidos para el cómputo de crédito fiscal IVA, de conformidad con el inc. a) del art. 8 de la Ley 843; en consecuencia, corresponde a esta instancia jerárquica confirmar en este punto la Resolución de Alzada STR/LPZ/RA 0068/2009, en cuanto la devolución impositiva del IVA en que se aplica el criterio de integración financiera y la proporcionalidad está reservada para operaciones no comprendidas en el objeto del IVA

RESUELVE: CONFIRMAR la Resolución STR/LPZ/RA 0068/2009, de 2 de marzo de 2009, dictada por el Superintendente Tributaria Regional La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por la contribuyente, contra la Gerencia Distrital La Paz del SIN, que revocó parcialmente la Resolución Administrativa GDLP/DJTCC/UJT N° 140.

3.1.3.3.2 RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0086/2011 de 07-02-2011

En la fundamentación **técnico-jurídica se expone.**

- 1) Sobre la inexistencia de una relación de las notas fiscales solicitadas y declaradas por el exportador para la devolución impositiva que fueron consideradas no válidas, la Administración Tributaria ahora recurrente, aclara que elaboró hojas de trabajo,

como el cuadro de Determinación del IVA Sujeto a Devolución por Costos Incorporados en los Productos Exportados, Determinación Cantidad de Prendas y Tipo de Materia Prima Utilizada, Determinación del IVA Sujeto a Devolución por Gastos Vinculados a la Actividad Exportadora y Clasificación de Compras, en los que se pueden verificar las facturas observadas, sus fechas, razón social, números, importes y marco legal por el que fueron depuradas, respecto a las importaciones realizadas por la contribuyente en los períodos junio, julio y agosto de 2006.

- 2) La contribuyente, en alegatos, señala que la valoración de la ARIT permitió que adquiriera convencimiento de la actuación del SIN y concluya que el procedimiento equivocado de la Administración Tributaria atenta sus derechos, referidos al debido proceso y al derecho inviolable a la defensa, impidiendo una defensa objetiva y puntual del crédito fiscal cuestionado, lo que vicia de nulidad la Resolución Administrativa, y solicita se confirme la Resolución de Alzada que anula obrados hasta el vicio más antiguo.

- 3) Cabe señalar que iniciada la verificación CEDEIM correspondiente a los períodos, la Administración Tributaria estableció que el crédito fiscal comprometido del exportador en los períodos citados, según las declaraciones juradas alcanza a Bs93.374.-, lo que procedió a verificar, en función de su óptica para interpretar la vinculación de insumos al producto exportado; esto es sin considerar que las disposiciones que regulan la devolución impositiva como los arts. 8, 9 y 10 de la Ley 843, disponen que del débito fiscal, se deducirá el crédito fiscal por las adquisiciones que efectúa en un determinado

período, sin importar si el producto exportado se vende o permanece en inventario, tal como el sistema tributario boliviano lo establece al adherirse a la técnica de **integración financiera**, así como al sistema de **apropiación indirecta** de créditos fiscales de acuerdo con el art. 3 del DS 25465, según el cual la determinación del crédito fiscal de los exportadores debe tener tratamiento similar al de los sujetos pasivos que realizan actividades en mercado interno.

Integración financiera y apropiación indirecta.

- 4) Manifiesta la Administración Tributaria, ahora recurrente, que actuó en estricta sujeción al ordenamiento jurídico, al verificar que la contribuyente obtuvo indebidamente valores fiscales y considera contradictorio que alzada señale que no es relevante identificar la materia prima efectivamente utilizada en los productos exportados, cuando la devolución surge de un monto igual al IVA pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, lo que la contribuyente no aclaró, impidiendo verificar las cantidades insumidas para el producto exportado, e incumple el art. 13 de la Ley 1963 según el cual con el objetivo de evitar la exportación de componentes impositivos, el estado devolverá un monto igual al IVA pagado e incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora; por lo que alzada no consideró los arts. 125 y 126-II de la Ley 2492 (CTB), referidos a que el Estado restituirá los impuestos efectivamente pagados a sujetos pasivos que cumplan las condiciones establecidas en la Ley, además que la Administración debe revisar los documentos que sustentan la solicitud de devolución y en caso de comprobar

que la devolución fue indebida, emitirá una Resolución Administrativa, expresando el monto indebidamente devuelto.

- 5) Por su parte, la contribuyente, en alegatos, cita la Resolución Jerárquica AGIT-RJ/0166/2009, la cual sostiene que el IVA adoptado en nuestra legislación es a través del método de integración financiera y de apropiación indirecta, ya que la actividad exportadora se rige por períodos y no por operaciones, por lo que solicita la emisión de CEDEIM por un período que tiene una o más operaciones de exportación, además de crédito fiscal acumulado para el período; ya que si bien la exportación pudo realizarse a principio de mes y genera derecho a devolución impositiva, ello no obliga a pedir devolución hasta la fecha de producción de la mercancía exportada, sino de la que corresponde al período.
- 6) Refiere también que el objetivo del art. 13 de la Ley 1963, es evitar la exportación de componentes impositivos, para lo cual el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al IVA pagado, incorporado en los costos y gastos de la actividad exportadora; argumentos en base a los cuales el funcionario de impuestos concluyó que existe un monto indebidamente solicitado y determina una injusta obligación, por los períodos mencionados.
- 7) Nuestra legislación, para el caso concreto de las exportaciones, en los arts. 12 y 13 de la Ley 1489, modificados por los arts. 1 y 2 de la Ley 1963, establecen que en cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios,

recibirán la devolución de los impuestos internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora; consiguientemente, con el objeto de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devuelve al exportador un monto igual al IVA pagado e incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora.

- 8) Asimismo, el art. 3 del DS 25465, dispone que el reintegro 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 art. 8 de la Ley 843; en tanto que, el art. 11 de la Ley 843, dispone que las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda y 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 las compras o insumos efectuados en el mercado interno y el IVA pagado en oportunidad de efectuar las importaciones, por lo que a efectos de determinar el monto del crédito fiscal computable contra operaciones de exportación, los exportadores deben proceder a computar inicialmente contra operaciones gravadas en el mercado interno y el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador a través de notas de crédito negociables (el resaltado es nuestro).
- 9) Por su parte, el art. 11, num. 3) del DS 21530, modificado por el art. 24 del DS 25465, prevé que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones

gravadas, el IVA contenido en los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras en el 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.

Dentro del marco doctrinal y jurídico señalados, reitera que según nuestra legislación, el IVA adopta la técnica de **integración financiera** y no así la de integración física, ya que los exportadores pueden solicitar la devolución del saldo de crédito fiscal que resulte luego de haber sido inicialmente computado contra operaciones gravadas en el mercado interno, es decir, que la identificación de los insumos y gastos contenidos en cada uno de los productos exportados no es relevante para efectos de la devolución del IVA a través de CEDEIM, más aún cuando de acuerdo con el art. 3 del DS 25465 la determinación del crédito fiscal de los exportadores deben tener el mismo tratamiento que para los sujetos pasivos que realizan actividades de mercado interno.

En este entendido, el criterio de integración financiera y el principio de neutralidad impositiva no pueden ser desconocidos por la Administración Tributaria, por ser las bases de nuestro sistema tributario boliviano, puesto que el crédito fiscal se computa en el período fiscal en el que se realizó la compra, independientemente de su incorporación o no al producto exportado en un período u otro y en aplicación del principio de neutralidad impositiva, una vez efectuada la exportación, se devuelve al exportador el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado contenido en los costos y gastos realizados por importaciones definitivas y/o compras en el mercado

interno; tal como fue expresado por esta instancia jerárquica, al resolver casos similares, tales como las resoluciones jerárquicas STG-RJ/0023/2005, AGIT-RJ/0166/2009, entre otras (*la AGIT-RJ/0165/2009 de 05-05-2009 va en la misma línea de AGIT-RJ/0166/2009*).

RESUELVE: REVOCAR totalmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0498/2010, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por la contribuyente, contra la Gerencia Distrital La Paz del SIN; en consecuencia, se deja sin efecto la depuración del crédito fiscal por concepto de compras de materia prima, compras mixtas no válidas y facturas que corresponden a otro período, manteniendo firme la depuración de facturas por la compra de activos fijos, compras no vinculadas y facturas observadas por aspectos formales por los períodos mencionados; por tanto, se modifica el importe indebidamente devuelto establecido según la R. A. N° 0147/2009.

3.1.3.3.3 RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0179/2011 de 14-03-2011

El Recurso Jerárquico interpuesto por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); la Resolución ARIT-LPZ/RA 0594/2010, de 29 de diciembre de 2010, del Recurso de Alzada. De la revisión de los antecedentes de hecho y derecho, en el presente caso se evidencia lo siguiente:

El método de integración financiera en el IVA.

- 1) Arguye que en consideración de la indebida aplicación del método de integración financiera, la normativa de devolución impositiva es clara y precisa al señalar que la devolución de crédito fiscal

mediante valores fiscales se la realizará en la medida que las notas fiscales (productos o servicios), hayan sido implementados en el producto exportado, para lo cual transcribe los arts. 1 y 2 de Ley 1963, que modifican los arts. 12 y 13 de la Ley 1489, que establecen la devolución de crédito fiscal IVA para cumplir con el principio de neutralidad impositiva establecido en la Ley 843; asimismo, cita los arts. 3; 24, incisos 1, 3 y 7 del DS 25465; 8 y 11 del DS 21530.

- 2) Al respecto, de manera general se puede indicar que el Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto al consumo que grava las transacciones de bienes muebles, las prestación de servicios y las importaciones definitivas, su nombre técnico es plurifásico no acumulativo porque permite eliminar el efecto cascada del impuesto a las ventas brutas y de los impuestos a las transacciones, constituyéndose en una pieza importante en la estructura tributaria de la mayoría de los países latinoamericanos. En cuanto a su funcionamiento, Ricardo Fenochietto, señala que para el IVA existen dos mecanismos distintos para su determinación: el método de la adición y el de la sustracción, el primero que consiste en sumar en cada etapa del ciclo productivo el valor agregado representado por la retribución a los distintos factores que intervienen en el mismo, tales como salarios, utilidades y todos aquellos que se hubieran incorporado en la etapa anterior, aplicando sobre este producto la alícuota correspondiente; y el segundo método, que propone liquidar el impuesto por diferencia entre ingresos y egresos o por la deducción de los créditos fiscales a los débitos fiscales, siendo la ventaja de este último método, que

permite conocer la incidencia del impuesto en el costo del producto exportado.

- 3) Asimismo, continúa el citado tratadista señalando que el método de sustracción permite la aplicación de dos mecanismos de liquidación, el de base contra base o el de impuesto contra impuesto. En el método de base contra base, del total de ventas debe restarse el total de compras y a aplicarse a dicha diferencia la alícuota del gravamen; en tanto que el método de impuesto contra impuesto, consiste en deducir del total del impuesto o débito fiscal generado por los ingresos obtenidos, el total del crédito fiscal o impuesto facturado en las adquisiciones de bienes y contrataciones de servicios.

- 4) A mayor especificidad, Ricardo Fenochietto, señala que el método de impuesto contra impuesto, admite dos técnicas de liquidación diferentes: *la de integración física y la de integración financiera*. De acuerdo con el primero de estos mecanismos, 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 al servicio que se presta. Esto implica llevar un mecanismo de registración de identificación específica, de forma tal que pueda conocerse con exactitud, por ejemplo, con cada materia prima adquirida y con cada metro de gas insumido, que bien se fabricó. Sin lugar a duda, la aplicación de este mecanismo complicaría cualquier tipo de actividad económica en forma significativa, de manera tal que lo torna prácticamente inaplicable. Estas dificultades no sólo se producirían en el sector privado, sino también en los

organismos de la administración tributaria encargados del control de las obligaciones fiscales.

- 5) Refiere también que debido a las dificultades que el mecanismo de integración física presenta, la mayoría de las legislaciones ha adoptado la técnica **de integración financiera**, que consiste en deducir del débito fiscal correspondiente a las operaciones que un sujeto realiza en un determinado período, el crédito fiscal por las adquisiciones que efectúa en ese mismo lapso de tiempo sin importar si las mismas se venden o permanecen en inventario. O sea, se deduce del débito fiscal correspondiente a los ingresos de un período, el crédito fiscal por compras y contrataciones de servicios de ese mismo período (FENOCHIETTO, Ricardo. El Impuesto al Valor Agregado. Págs. 47-53).

- 6) Concordante con ello, Carlos Otálora Urquizu en su libro Economía Fiscal, señala que el IVA recae sobre el valor que agregan o añaden las unidades económicas a los bienes y servicios en cada una de las etapas del proceso de producción y distribución; añade que para su cálculo presenta dos métodos: el de adición y el de sustracción, asimismo indica que el método de sustracción presenta dos modalidades denominadas sobre base real (forma pura) y sobre base financiera, estableciendo que el primero **genera problemas administrativos** y de control, por otra parte, no es de aplicación fácil debido a que el valor imponible se calcula restando de la producción de un año los gastos efectuados en el mismo período y no se toma en cuenta si la producción fue vendida en su totalidad o está en existencias (inventarios), por lo que considera

que un sistema más viable para el cálculo del valor agregado es el de sustracción base financiera que consiste en la deducción de las ventas facturadas menos las compras facturadas, sin toma en cuenta si las ventas provienen de la producción anual o de la disminución de inventarios.

- 7) Continúa que en el caso boliviano, en la Reforma Tributaria efectuada el año 1986, se ha adoptado el método de sustracción, **base financiera**, impuesto contra impuesto e impuesto por dentro, siendo en la actualidad la alícuota nominal del 13% y la efectiva del 14.94% (OTALORA, Carlos. Economía Fiscal. Pág. 150-153).
- 8) En este amplio marco teórico, cabe indicar que el **método de integración financiera o base financiera**, constituye un aspecto técnico-formal para el funcionamiento operativo del IVA que surge como una propuesta de la teoría económica, que es adoptado 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, sin detenerse a explicar aspectos técnicos que estructuran el impuesto sino que debe facilitar el cumplimiento cabal de las obligaciones que impone el Estado en su poder de imperio, es lógico que este aspecto técnico con el detalle contenido en la teoría económica no se encuentre expresamente señalado en la norma tributaria; sin embargo, dicha situación tampoco puede ser ignorada por la Administración Tributaria que está facultada para la verificación y control de este impuesto.

9) De lo señalado es evidente que implícitamente la normativa tributaria contiene las características técnicas señaladas precedentemente, es decir que para el cálculo del IVA se aplica el **método de sustracción** cuando la normativa prevé que del total de ingresos (ventas) se debe restar el total de gastos (compras), además se puede identificar que en dicha diferencia se aplica el mecanismo de **impuesto contra impuesto**, dado que según los arts. 7 y 8 de la Ley 843, para la liquidación final, previamente deben determinarse el débito fiscal que surge de las ventas y el crédito fiscal que emerge de las compras; finalmente, cabe advertir que los citados arts. 7 y 8 de la Ley 843, refieren para la liquidación al total de ventas y al total de compras, sin discriminar o identificar, especialmente para las compras, sólo aquellos bienes y servicios que hubieran sido utilizados en el período de la liquidación, situación que permite concluir que el IVA ha adoptado el **método de integración financiera o base financiera**.

10) Asimismo, se debe precisar que las características del IVA hasta aquí expuestas son aplicables tanto a los sujetos pasivos que realizan ventas a mercado interno así como para los exportadores, por lo que debe entenderse que el método de integración financiera o base financiera no es exclusivo para fines de devolución impositiva, sino si bien resulta redundante, es una característica técnico-formal del IVA adoptado por la legislación tributaria nacional.

- 11) Ahora bien, siendo que en el presente caso la impugnación se encuentra relacionada con la Resolución Administrativa N° 148/2010, que determina un importe indebidamente devuelto a través de CEDEIM, corresponde que esta instancia jerárquica en consideración de los agravios expresados por la Administración Tributaria y la normativa que rige la devolución impositiva, se ingrese al análisis de las observaciones efectuadas en el proceso de verificación, mismas que no consideran el método de integración financiera o base financiera.
- 12) Al respecto, se debe señalar que por razones de neutralidad impositiva, el exportador debería tener un tratamiento similar al que se le otorga a un contribuyente que opera en el mercado interno y no exporta, vale decir, que en la devolución de impuestos no se debería discriminar entre los que comercializan en el mercado interno y los exportadores, ya que los primeros recuperan su crédito fiscal a través del mecanismo débito – crédito fiscal, en tanto que a los exportadores se les devuelve el crédito fiscal acumulado en etapas anteriores, lo que implica también que el bien exportado sea competitivo en el mercado externo.
- 13) Sin embargo, (*la Ley 1489*) fue modificada por los arts. 1 y 2 de la Ley 1963, indicándose que: *“En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de Impuestos Internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora”* y que: *“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”.

14) Ahora bien, del art. 3 del DS 25465, expuesto en el párrafo anterior, se tiene que la devolución de crédito fiscal de los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora debe realizarse conforme el art. 11 de la Ley 843, es decir que el crédito fiscal que se genera por compras en mercado interno e importaciones, sin discriminar si han sido incorporados en los bienes exportados, deben en principio ser acreditadas a las ventas que generan débito fiscal, es decir a las ventas de mercado interno y sólo el saldo a favor del exportador será reintegrado a éste; situación que una vez más demuestra que el método de integración financiera o base financiera explicado precedentemente, se encuentra inmerso en la legislación tributaria nacional, en el entendido de que tanto exportadores como los sujetos que sólo realizan ventas a mercado interno tengan igual tratamiento en cuanto a la recuperación de sus créditos fiscales.

15) Asimismo, el citado art. 3 del DS 25465, refiere que la determinación del crédito fiscal para los exportadores debe realizarse de igual manera que para los sujetos pasivos que realizan operaciones en mercado interno conforme el art. 8 de la Ley 843, vale decir que independientemente de que la compra hubiera sido incorporada o no en el producto exportado, para la validez del crédito fiscal se debe observar su vinculación con la

actividad gravada que en este caso, sólo para el cómputo del crédito fiscal, resulta ser la actividad exportadora; además, se prevé que el importe máximo de devolución alcanza al 13 % del valor FOB de las exportaciones, porque se entiende que el componente impositivo incorporado en las exportaciones debe ser igual a la alícuota del IVA como impuesto que debe ser devuelto ya que en el IVA rige el criterio de imposición país destino.

- 16) Por otra parte, tal como transcribe la Administración Tributaria en su recurso jerárquico, el art. 24 del DS 25465, que modifica el num. 3 del citado art. 11 del DS 21530, expresa que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el IVA contenido en los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras en mercado interno de bienes, incluyendo bienes de capital, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, que se les hubiere facturado y no hubiere sido ya utilizado por el responsable; y que para fines de determinar el monto del crédito fiscal computable contra operaciones de exportación, los exportadores: a) Determinarán el crédito fiscal computable contra sus operaciones gravadas y las no comprendidas en el objeto de este impuesto, siguiendo el procedimiento indicado en los párrafos séptimo, octavo y noveno del art. 8 del DS 21530; y b) una vez determinado el crédito fiscal computable contra operaciones gravadas, el monto correspondiente será acreditado inicialmente contra operaciones gravadas en mercado interno, el saldo resultante será devuelto a través de CEDEIM conforme el párrafo tercero del art. 3 del DS 25465,

asimismo 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 computable contra operaciones gravadas (exportaciones y mercado interno).

17) De lo anotado se advierte que la modificación contenida en el art. 24 del DS 25465 para el num. 3 del art. 11 del DS 21530, tiene como fin la reglamentación para la determinación del crédito fiscal para los exportadores, haciendo una distinción de operaciones gravadas y las no comprendidas en el objeto del impuesto, en cuyo caso remite el procedimiento a los párrafos séptimo, octavo y noveno del art. 8 del DS 21530, ya que sólo una vez determinado el crédito fiscal contra operaciones gravadas, establece que primero debe acreditarse contra operaciones gravadas en mercado interno y el saldo devuelto a través de CEDEIM, no obstante para una comprensión cabal de la forma de determinación del crédito fiscal computable, de la lectura del citado art. 8 del DS 21530, se establece que el procedimiento señalado es aplicable cuando existen operaciones gravadas por el IVA y operaciones no comprendidas en el objeto de dicho impuesto, situación que no se ajusta al presente caso, ya que como bien señala el párrafo décimo segundo del propio art. 8 del DS 21530, *“para el cálculo de la proporción a que se refieren los párrafos precedentes, las operaciones de exportación serán consideradas operaciones gravadas”*.

18) Por otra parte, la Administración Tributaria observa que los productos según las pólizas de importación observadas nunca salieron del país y que la ARIT pretende se otorguen CEDEIM sobre productos que no fueron objeto de exportación, siendo que al venderse dichos productos en mercado interno se obtendría un doble beneficio; al respecto, debe entenderse que la devolución impositiva no significa un tratamiento preferencial al sector exportador, sino que como señala la propia Ley 1489 modificada por la Ley 1963, responde a una situación de neutralidad impositiva, por lo que no existe el señalado doble beneficio, ya que el crédito fiscal (incluido el incorporado sólo en la exportación) en principio debe ser computado con ventas de mercado interno, además la posición del SIN no toma en cuenta el ciclo productivo que tiene una empresa que no sólo vende lo que produce en el período sino también las existencias de períodos anteriores, o que la empresa no pueda acumular materia prima u otros insumos, ya que en su criterio si estos fueron adquiridos con anterioridad o posterioridad a la exportación sólo podrían acreditarse contra ventas de mercado interno, situación que pone en desventaja a los sujetos pasivos que son exportadores puros que no podrían recuperar el crédito fiscal de sus compras a través de CEDEIM, vulnerándose el principio de neutralidad impositiva sobre el cual se fundamenta la devolución.

19) En contraposición, el método de integración financiera o base financiera permite conocer la incidencia del impuesto en el costo del producto exportado, es decir que el saldo del crédito fiscal calculado de acuerdo con el art. 11 de la Ley 843 y el límite del 13% del valor FOB de la exportación refleja exactamente el componente

impositivo que por el principio de neutralidad impositiva debe reconocerse a favor del exportador, con el fin de que el bien exportado sea competitivo en el mercado externo; consecuentemente, la aplicación del citado método no distorsiona ni modifica la finalidad u objeto del CEDEIM.

20) Ahora bien, revisados los antecedentes administrativos se tiene que la Administración Tributaria para respaldar las observaciones a las DUI C-5906 y C-17755, elaboró el papel de trabajo *Materia Prima (Lana de Alpaca) Insumida en la Exportación*, sobre la base de la factura Comercial N° 117, procedimiento tal que le permitió identificar por producto exportado, la cantidad de kilogramos de materia prima exactamente utilizada en la exportación de 352 prendas en el período mayo 2007; asimismo, dicha información fue consolidada en el papel de trabajo *Materia Prima (Algodón, Lana y Lino) Insumida en la Exportación*, donde estableció que para la exportación contenida en la DUE C-15931, la materia prima exportada alcanza a 136,80 kg. de los cuales 59 Kg. corresponden a algodón, 70,40 kg. a lana y 7,40 kg. a lino.

21) Con la información obtenida respecto a la cantidad de materia prima válida para la devolución en el papel de trabajo *Detalle de Facturas de Compras de Mayo 2007 Observadas* de antecedentes administrativos c. I), estableció el costo de la materia prima respalda con las pólizas de importación C-5906 y C-17755, de 8 y 14 de mayo de 2007, señalando que no se encuentra vinculada a la exportación de mayo 2007, debido a que fue realizada en fecha posterior a la exportación (3 de mayo de 2007), observando el

crédito fiscal de Bs5.981,01 que consideró válida solo para mercado interno.

22) De lo anotado, se concluye que la Administración Tributaria en su análisis identificó la materia prima efectivamente incorporada en los productos exportados, en función a la cantidad de materia prima que corresponde a los bienes exportados según la factura comercial y la DUE, lo que le llevó a observar el crédito fiscal emergente de las DUI C-5906 y C-17755, así como el crédito fiscal de las compras de bienes y servicios efectuados de manera posterior a la exportación y que por lo tanto, no fueron incluidos en los productos exportados; no obstante, el citado procedimiento que no se adecua a lo establecido en los arts. 11 de la Ley 843 y 11 del DS 21530, ya que como se argumentó precedentemente el IVA en nuestro sistema tributario supone la aplicación de la método de integración financiera o base financiera que implica que el exportador puede solicitar la devolución del crédito fiscal de las compras vinculadas con la actividad exportadora efectuadas en el período, aun cuando los bienes que originaron dicho crédito fiscal no hubieran sido efectivamente incorporados en los productos exportados en el período fiscal por el cual el exportador solicita devolución a través de CEDEIM; caso contrario, si en el afán de verificar crédito fiscal devuelto se emplea la técnica de integración física (como en el presente caso), se corre el riesgo de exigir al exportador la adopción de una técnica que no corresponde a la estructura técnico-formal del IVA y que por lo tanto no se encuentra contemplado en la norma y que vulneraría el principio de seguridad jurídica y legalidad.

Costos y gastos de la actividad exportadora.

Al respecto, cabe considerar lo que los costos de producción son definidos como *“Costes devengados durante un período determinado en proceso de transformación. Incluye la mano de obra directa, el consumo de materias primas y los gastos generales de fabricación”*. Diccionario de Economía y Negocios Espasa Siglo XXI, 1999, pag. 129; otro autor define el costo de fabricación como *“el incurrido en la producción de bienes y servicios, es decir, en la creación de productos nuevos o diferentes de los materiales con que se produjeron y hasta el momento en que tales productos estén para su venta”*; el mismo autor aclara que el *“costo total de fabricación comprende el costo del material directo, la mano de obra directa y los gastos generales de fábrica, es decir, el costo de las mercaderías listas para la venta y su embarque.”* Diccionario Contable y Comercial, Valeta Ediciones, O. Greco y A. Godoy, 2006, págs. 225 y 235.

La normativa boliviana relativa a las exportaciones en el art. 3 del DS 25465, dispone que el crédito fiscal IVA correspondiente a los **costos y gastos** por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del artículo 11 de la Ley 843; aclara, que 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.

De la lectura de las definiciones, tanto de la doctrina como de la normativa vigente, está claro que los costos de fabricación o producción incluyen tres

grandes estamentos, que son también llamados como elementos del costo por John J. W. Neuner, Ph. D., quien enseña que *“los elementos que entran en el costo de fabricación de un artículo, o de un lote o una cantidad determinada de ellos, son los materiales directos, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación.”*, autor que con mayor amplitud define que *“los costos de materiales directos son los que pueden ser identificados en cada unidad de producción”, “los costos de mano de obra directa se refieren a los salarios pagados a los trabajadores por la labor que realizada en una unidad de producción determinada” y “los costos de carga fabril o costos indirectos de fabricación, algunas veces denominados gastos generales de fabricación, son los costos no directos de la fábrica que no pueden ser atribuidos (o cuya identificación resulta inconveniente o inadecuada para que valga la pena intentarla) a unidades de producción específicas”*. Contabilidad de Costos, Editorial UTEHA, Tomo I, 1979, pag. 5.

Por lo anteriormente expuesto, se puede señalar que tanto la Administración Tributaria, como las instancias de alzada y jerárquica coincidentemente comprenden que los elementos para la fabricación de un producto en el presente caso la elaboración de una prenda de vestir de lana son tres: materia prima, mano de obra y costos indirectos de fabricación (éste último en sus diferentes denominaciones); quedando claro que los primeros elementos (materia prima y mano de obra) son costos directos, cuya característica es que son directamente asignables a la producción de bienes y servicios.

En relación al tercer elemento, como son los costos (ó gastos) indirectos de fabricación, podría existir alguna polémica por cuanto la Administración

Tributaria los definió de la siguiente manera: “...los costos indirectos de fabricación (uso de maquinaria, herramientas, muebles, equipos, etc.)”, cuando costo indirecto es aquel “gasto vinculado al proceso industrial y atribuible al producto pero cuya imputación al costo de los bienes y servicios producidos es de difícil aplicación. Se consideran gastos indirectos de fabricación: fuerza motriz, luz, teléfono, amortizaciones, jornales de supervisores e impuestos. Componentes del costo que no pueden identificarse con unidades específicas del producto o en algunos casos con departamentos o proceso específicos.” Diccionario Contable y Comercial, Valeta Ediciones, O. Greco y A. Godoy, 2006, pag. 231.

Para mayor claridad conviene citar lo que el autor Neuner define como la clasificación de los distintos costos o gastos indirectos de fabricación, señalando que éstos pueden dividirse en *fijos, variable y semivARIABLES*; además, hay una clasificación fundamental de estos costos indirectos: “*materiales y suministros indirectos, costos indirectos de mano de obra y otros costos indirectos. Este último grupo es demasiado amplio para su manipulación efectiva con fines de control administrativo. Por ello es subdividido adicionalmente en los siguientes grupos: 1) mantenimiento; 2) cargos fijos; 3) fuerza, alumbrado y calefacción; 4) costos de departamentos especiales de servicios; 5) costos indirectos varios.*” Contabilidad de Costos, Editorial UTEHA, Tomo I, 1979, pag. 230.

De acuerdo a las citas precedentes, se puede colegir que el tercer elemento del costo, costos o gastos indirectos de fabricación, incluye un gran número de conceptos, cuya imputación al costo de los bienes y servicios producidos es de difícil aplicación, además que estos componentes del costo no pueden identificarse con unidades específicas

del producto, esto por el número de componentes y/o por el costo/beneficio que implicaría llevar al detalle dichos registros; por lo mencionado, es evidente que la composición de los costos para la fabricación o elaboración de un bien o producto, como de un servicio, incluye en su composición materia prima, mano de obra (ambos directos) y gastos de fabricación (indirectos).

Si bien existe claridad en cuanto a lo que son los elementos del costo; sin embargo, en su recurso jerárquico la Administración Tributaria plantea que según la Ley, *para la devolución impositiva los elementos del costo deben ser aquellos que fueron directamente incurridos en la producción del producto exportado, no así los costos que corresponden a otros productos, que en muchos casos aún no fueron exportados cuando solicitó la devolución impositiva; y que cuando se refiere a los gastos, éstos deben corresponder a la fecha de exportación*; significando con ello que la Administración Tributaria pretende que los insumos (materia prima, materiales, servicios y otros) incorporados al producto exportado sean los mismos que el exportador adquirió mediante las facturas, notas fiscales o Declaraciones Únicas de Importación (DUI) con los que respalda justamente su solicitud de devolución impositiva; situación que podría ocurrir, pero no es lo frecuente, ya que se debe tener presente que al mercado concurren oferentes y demandantes con diferentes intereses, fuerzas y poder económico y que un fabricante de productos toma una serie de decisiones para obtener mejores precios, descuentos, créditos, ventajas comerciales, entre otros, que la Administración Tributaria no puede desconocer, al hacerlo no toma en cuenta lo que ocurre en la realidad.

El tratadista Enrique Fowler Newton (citado por la Administración Tributaria), define el *costo de un bien como el necesario para ponerlo en condición de ser vendido o utilizado (lo que corresponda a su destino)*, así también señala que *dado un elemento cuyo costo se desea medir y un momento al cual se desea practicar la medición (al cierre de un período contable o la fecha en que se vendieron determinados bienes)*, son *costos históricos los realmente incurridos y costos corrientes los que se incurrirían en ese momento*; añade que *aunque los costos históricos constituyan medidas de valor a la fecha en que se los incurre, los cambios de precios posteriores a ese momento no quedan reflejados en sus mediciones, problema que no se soluciona con los ajustes por inflación*, por lo que concluye que *debido a esta limitación del costo histórico, **su utilización en la contabilidad debería restringirse***; al respecto, cabe aclarar que la normativa boliviana para exportación (arts. 12 y 13 de de la Ley 1489 modificados por la Ley 1963) no efectúa puntualización respecto a si los insumos incorporados a los productos exportados deban corresponder a los costos históricos o a los costos corrientes; ello claro está debido a que la citada normativa no refiere los métodos de medición contable de costos históricos ni corrientes, por lo que la Administración Tributaria no puede pretender introducir en su verificación aspectos que la Ley no prevé. Cuestiones Contables Fundamentales, Enrique Fowler Newton, Editorial la Ley, 4ª Edición, 2004, pags. 146-148.

Por otra parte, se debe considerar también que un sistema de costos es un *“conjunto de procedimientos estructurados de acuerdo con las necesidades de cada caso en particular, mediante el cual se procede a la registración y análisis de los sacrificios económicos incurridos en pos de un objetivo determinado, así como del resultado alcanzado.”* Diccionario

Contable y Comercial, Valeta Ediciones, O. Greco y A. Godoy, 2006, pags. 714; existen diferentes sistemas de costeo (ABC, Just in Time, Costo de Sistema Base, entre otros), los cuales permiten a las empresas obtener información respecto de lo que les cuesta la producción o fabricación de un bien o servicio y será optado por las empresas según sus peculiaridades y necesidades, aspecto que tampoco se encuentra normado en la legislación nacional, por lo que no se puede requerir a los exportadores que los insumos adquiridos según las facturas que respaldan la devolución impositiva solicitada, sean los mismos que se encuentren incorporados al producto exportado, ni en teoría ni físicamente, menos cuando el artículo segundo que modifica el artículo 13 de la Ley N° 1489, hace referencia a que el Estado boliviano devolverá a los exportadores, un monto igual al IVA pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora; nótese que señala actividad exportadora no así el producto exportado: debiendo entenderse por “*actividad a un conjunto de operaciones o tareas propias que realiza una persona o entidad*”, vale decir un conjunto de operaciones que implican todo el ciclo de producción, según lo definido en el Diccionario Contable y Comercial, Valeta Ediciones, O. Greco y A. Godoy, 2006, pags. 29.

Por lo señalado, es necesario también puntualizar lo que se entiende por ciclo de producción, definido como el “*tiempo requerido para que las materias primas se transformen hasta que el producto terminado se encuentre listo para la venta.*” Diccionario Contable y Comercial, Valeta Ediciones, O. Greco y A. Godoy, 2006, pag. 170, ciclo de producción que puede dividirse en tres fases principales: 1) almacenamiento de materias primas, 2) proceso de fabricación de las materias primas en artículos terminados y 3) almacenamiento de artículos terminados; sobre las

mencionadas fases se puede advertir que éstas no siempre podrán realizarse en un mismo período, ello dependerá de muchos factores, naturaleza del bien producido, tiempo empleado en la producción, entre otros; aspectos, que si bien no debieran ser considerados a efectos de la devolución impositiva, fueron desconocidos por la Administración Tributaria a tiempo de efectuar sus observaciones, que no tuvo en cuenta la realidad de los hechos, aunque, no tendría que hacerlo por cuanto la Ley no lo señala, menos cuando el procedimiento para la devolución se encuentra establecido en el segundo párrafo, art. 11 de la Ley 843, vale decir que ***el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata***; por lo señalado a continuación se efectúa análisis de las observaciones de la Administración Tributaria a efectos de demostrar que éstas no tienen fundamento.

RESUELVE: CONFIRMAR con fundamento propio la Resolución ARIT-LPZ/RA 0594/2010, de 29 de diciembre de 2010, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Yumiko, contra la Gerencia Distrital La Paz del SIN, que revocó totalmente la Resolución Administrativa N° 0148/2010.

3.1.3.3.4 RECURSO DE ALZADA ARIT-LPZ/RA 0049/2011

La Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, determinó Bs73.586.- como importe indebidamente devuelto por IVA, más mantenimiento de valor e intereses por los períodos octubre, noviembre y diciembre 2006, proveniente de depuración del crédito fiscal de compras no vinculadas y materia prima no incorporada en el producto exportado y devolución del mantenimiento de valor.

1. **Facturas por compras y gastos no vinculados**, la Administración Tributaria determinó el reparo de Bs1.813.- por depuración del crédito fiscal correspondiente a facturas de compras de medicamentos, zapatos, vidrios, torta, tarjetas navideñas, alquiler de grúas, antiincrustante y anticorrosivos para calderos, planchas estampadas no activadas, pizarra, pantallas industriales y bañadores; debido a que dichas adquisiciones no se relacionan con la exportación, de acuerdo a los papeles de trabajo. Al respecto: Los artículos 8 y 9 de la Ley 843, estipulan que sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable de gravamen; y si de la diferencia entre el débito fiscal y crédito fiscal resultase un saldo a favor del contribuyente, éste saldo actualizado podrá ser compensado con el IVA a favor del Fisco de períodos fiscales posteriores.

La empresa, presentó a la Administración Tributaria registros contables y aclaraciones a las facturas observadas; sin embargo, no adjuntó documentación que evidencie la vinculación de las compras y gastos señalados precedentemente con la actividad exportadora; tampoco dentro del término probatorio de esta instancia recursiva, presentó documentación que desvirtúe los cargos determinados por este concepto; consiguientemente, se ratifica el reparo de Bs1.813.- por los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre 2006.

2. **Materia prima no incorporada en el proceso productivo del producto exportado en los periodos fiscales revisados**, las facturas

válidas para la devolución del CEDEIM por los periodos octubre, noviembre y diciembre 2006, son las que corresponden a compras de materia prima incorporadas en las exportaciones por las cuales se solicita el CEDEIM; **estableciéndose la devolución en proporción** a la cantidad de materia prima realmente incorporada en cada exportación. Al respecto: De acuerdo al artículo 125 de la Ley 2492, la devolución tributaria 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.

El artículo 2 de la Ley 1963, que modifica el artículo 13 de la Ley 1489, establece que con el objetivo de evitar la exportación de componentes impositivos, 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. La forma y modalidades de la devolución serán reglamentadas de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 11 de la Ley 843.

En este contexto, el DS 25465, Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones, en su artículo 3 señala, que la determinación del crédito fiscal para las exportaciones debe realizarse bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme establece el artículo 8 de la Ley 843, y como los exportadores no generan, o generan parcialmente, débito fiscal por operaciones gravadas, después de compensar el crédito fiscal contra operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal

excedente, será devuelto al exportador hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicado sobre el Valor FOB de la exportación.

La Administración Tributaria en base a la información proporcionada por el contribuyente, estableció la materia prima no utilizada en los productos exportados en los periodos sujetos a revisión, efectuando la depuración del crédito fiscal de las pólizas de importación y facturas relacionadas a las mismas según detalle.

Asimismo, depuró las pólizas de importación cuyas adquisiciones no fueron incorporadas en los productos exportados en los periodos octubre, noviembre y diciembre 2006 y determinó el crédito fiscal computable en la proporción en que dichas adquisiciones fueron insumidas en los productos exportados; dichos procedimientos no se ajustan al marco jurídico y procedimental vigente, contravienen el principio de legalidad establecido por el artículo 6 de la Ley 2492.

De acuerdo a la normativa citada precedentemente, las condiciones para la devolución del crédito fiscal mediante CEDEIM son: que las facturas de compras sean originales, que correspondan al período y estén vinculadas con la actividad exportadora; evidenciándose que no existe disposición legal alguna que sustente la posición de la Gerencia Distrital La Paz, respecto a la “obligación” de identificar la materia prima efectivamente utilizada en los productos exportados; no se adecua a lo establecido en el artículo 11 de la Ley 843 y artículo 11 del DS 21530, que señalan que a los fines de determinar el monto del crédito fiscal computable contra operaciones de exportación, los exportadores previamente deberán

acreditar contra operaciones gravadas en el mercado interno y el saldo resultante será devuelto a través de CEDEIM's.

Por consiguiente, el exportador puede solicitar la devolución del crédito fiscal de las compras efectuadas en el período, aún cuando los insumos cuya compra originaron dicho crédito fiscal, no hubieran sido incorporados en los productos exportados por los cuales solicita la devolución de impuestos; consiguientemente, la identificación de los insumos y gastos incorporados en los productos exportados no es relevante para efectos de la devolución del IVA, y, que la proporcionalidad a la que hace referencia la Administración Tributaria, se aplica a operaciones no comprendidas en el objeto del IVA, conforme estipula el párrafo 12 del artículo 8 del DS 21530.

En ese contexto y considerando que las pólizas de importación detalladas en el cuadro precedente cumplen con lo establecido por los artículos 8 y 11 de la Ley 843, el crédito fiscal que generan es válido a efectos de la devolución de impuestos.

RESUELVE: REVOCAR PARCIALMENTE la Resolución Administrativa N° 0311/2010, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra Altí....; consecuentemente, se deja sin efecto el importe “xxx” establecido como IVA indebidamente devuelto por los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre 2006, y se mantiene firme y subsistente el importe “xxx” por concepto de IVA indebidamente devuelto más mantenimiento de valor e intereses correspondiente a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre 2006.

PARTE II DESARROLLO DE LA PROPUESTA

3.2. ALTERNATIVA DE DEVOLUCION IMPOSITIVA

Se proponer una nueva alternativa de devolución impositiva a los productores/exportadores de acuerdo a parámetros de costos y gastos efectivamente vinculados a los productos exportados, con seguridad jurídica, oportuna y sencillez administrativa, basada en los principios de neutralidad impositiva, realidad económica, verdad material, principios constitucionales e integración financiera. La misma considerará los siguientes componentes para dicha alternativa y propuesta.

Además, la propuesta incorpora en las conclusiones los aspectos determinados en la Constitución Política del Estado “*El estado promoverá y apoyará la exportación de bienes con valor agregado y los servicios*” (Art. 318 numeral V CPE).; “*La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, proporcionalidad, sencillez administrativa*” (Art. 323 numeral I CPE). y “*Las empresas privadas, bolivianas y extranjeras, pagarán impuestos y regalías cuando intervengan en la exportación de los recursos naturales, y los cobros a que den lugar no serán reembolsables. Las regalías por el aprovechamiento de los recursos naturales son un derecho y una compensación por su exportación, y se regulan por la Constitución y la Ley* (Art. 351 numeral IV CPE).

3.2.1. PARAMETROS DE COSTOS Y GASTOS

Para realizar la determinación de la devolución impositiva a los productores/exportadores de acuerdo a parámetros: de estructura costos,

para conocer la realidad económica y verdad material del valor FOB exportado, sus componentes impositivos y gastos efectivamente vinculados a los productos exportados, se propone delimitar la determinación de los parámetros, las mismas serian:

3.2.1.1. DETERMINACION DE LOS PARAMETROS ANUALES SOBRE LA INFORMACION FINANCIERA

Los exportadores que solicitan la devolución impositiva, al ser sujetos pasivos del Impuesto sobre las Utilidades de la Empresas están obligados a presentar sus estados financieros, de acuerdo al cierre de gestión determinada en las normas tributarias, dichos estados reflejan y evidencia el movimiento de la empresa, permitiendo obtener la siguiente información:

ESTADOS FINANCIEROS entre otros consta del balance general y estado de resultados, los cuales tienen datos básicos para la determinación de los parámetros.

- El Balance general de la gestión anterior y la gestión actual, permiten determinar variaciones y conocer saldos
- El Estado de Resultados de la gestión permite determinar la cuantía de ingresos, costos y gastos.

INFORMACION CONTABLE Y TRIBUTARIA

- El Libro Mayor, permitirá conocer a detalle de la información registrada en los estados Financieros.
- Los formularios de Impuestos permitirán conocer la situación tributaria reportada.

- Declaración jurada formulario 210 del Impuesto al Valor Agregado
- Libro de compras y ventas IVA

INFORMACION TRIBUTARIA COMPLEMENTARIA exigida a los exportadores mediante la RND 10-0008-11 del 14/04/2011, coadyuva la determinación de los parámetros, especialmente los anexos:

- Anexo 1. Información sobre la determinación del débito fiscal IVA declarado, este anexo permite discriminar las ventas locales y las exportaciones (Ingreso gravados y no gravados).
- Anexo 2. Información sobre la determinación de crédito fiscal IVA declarado, este anexo permite conocer el movimiento de la cuenta de Crédito Fiscal.
- Anexo 4. Información sobre la determinación del Impuesto a las Transacciones, este anexo permite confirmar las ventas locales y las exportaciones.
- Anexo 5. Información de la compensación del IT con el IUE, este anexo permite conocer las variaciones de resultados impositivos.
- Anexo 6. Información relacionada con el RC-Dependientes, este anexo permite conocer y apreciar el tema de sueldos-salarios y las cargas sociales.
- Anexo 7. Información sobre ingresos y gastos computables para la determinación del IUE, este anexo permite conocer Ingresos, costos y gastos,
- Anexo 9. Información sobre saldos de las cuentas de los Estados Financieros relacionadas con impuestos, permite conocer sobre las retenciones aplicada en la compra de bienes y servicios.
- Anexos 10, 11 y 12, Información sobre el movimiento de inventarios gravados con tasas específicas y porcentuales, este anexo permite

conocer datos de productos gravados con el Impuesto a los Consumos Específicos.

Con la información mencionada se obtiene y tiene siguientes datos:

- + Importe de ingresos globales de la gestión.
- + Importe de ingresos por ventas locales.
- + Importe de ingresos por exportaciones.
- + Importe de costos de ventas globales de la gestión.
- + Importe de costos de ventas locales.
- + Importe de Costos de exportaciones.
- + Importe de costos y gastos con notas fiscales.
- + Partidas y/o cuentas de costos y/o resultados con notas fiscales.
- + Partidas y/o cuentas de costos y/o resultados sin notas fiscales.
- + Determinación de compras declaradas en formulario 210, clasificados por tipo de compras (mercado interno, exportación y compras mixtas)

Con la información mencionada se determinará los siguientes parámetros:

- ❖ Parámetro (%) de exportaciones, determinada de la siguiente forma:
Importe de ingresos por exportaciones sobre total de ingresos globales de la gestión.
- ❖ Parámetro (%) de ventas locales, determinada de la siguiente forma:
Importe de ingresos por ventas locales sobre total de ingresos globales de la gestión.
- ❖ Parámetro (%) de costos de ventas locales, determinada de la siguiente forma: Importe de costo de ventas locales sobre total de costo de ventas globales de la gestión.

- ❖ Parámetro (%) de costos de exportaciones, determinada de la siguiente forma: Importe de costo de exportaciones sobre total de costo de ventas globales de la gestión.
- ❖ Parámetro (%) de costos y gastos con notas fiscales, determinada de la siguiente forma: Importe de costos y gastos con notas fiscales sobre el total de costos y gastos de la gestión.
- ❖ Parámetro (%) de costos y gastos sin notas fiscales, determinada de la siguiente forma: Importe de costos y gastos sin notas fiscales sobre el total de costos y gastos de la gestión.
- ❖ Parámetro (%) de compras vinculadas a las exportaciones, determinada de la siguiente forma: Importe de compras vinculadas a las exportaciones sobre el total de compras.
- ❖ Parámetro (%) de compras vinculadas al mercado interno: determinada de la siguiente forma: importe de compras vinculadas al mercado interno sobre el total de compras.
- ❖ Parámetro (%) de compras mixtas (vinculadas al mercado interno y exportación), determinada de la siguiente forma: importe de compras mixtas sobre el total de compras.

Los parámetros determinados sobre los estados financieros, información contable-tributaria e información tributaria complementaria coadyuvarán para la determinación de parámetros anuales de costos de producción.

3.2.1.2. DETERMINACION DE LOS PARAMETROS ANUALES COSTO DE LA PRODUCCION

Los exportadores que solicitan la devolución impositiva, al ser sujetos pasivos obligados a llevar registros contables para fines de determinación

del Impuesto sobre las Utilidades de la Empresas, deben cumplir con las normas contables, especialmente con las normas y prácticas de determinación de los costos, dichas normas y praxis evidencia el movimiento del costo de la producción, permitiendo obtener información respecto al costo:

El estado de costo de producción permite determinar los costos del producto producido, interactuando con los registros contables, libros mayores contables, registros auxiliares, estados de cuentas e información determinada en determinación de los parámetros anuales sobre la información financiera.

Con la información mencionada se obtiene y tiene siguientes datos:

- ✚ Importe Inicial de existencias.
- ✚ Importe final de existencia.
- ✚ Importe de compra de materia prima con notas fiscales.
- ✚ Importe de compra de materia prima sin notas fiscales,
- ✚ Importe de costo materia prima
- ✚ Importe de costo materia prima con notas fiscales
- ✚ Importe de costo materia prima sin notas fiscales
- ✚ Importe de costo de mano de obra
- ✚ Importe de costo indirectos de fabricación
- ✚ Determinación de la producción de la gestión
- ✚ Partidas y/o cuentas de costos con notas fiscales.
- ✚ Partidas y/o cuentas de costos sin notas fiscales.

Con la información mencionada se determinará los siguientes datos y parámetros:

- ❖ Determinación de costo de producción de la gestión, determinada de la siguiente forma: Importe de costos de ventas globales más importe de inventario final menos importe del inventario inicial (producto terminado y productos en proceso).
- ❖ Parámetro (%) de compra de materia prima utilizada, determinada de la siguiente forma: importe de la materia prima utilizada sobre el costo total de la producción.
- ❖ Parámetro (%) de compra de materia prima utilizada con nota fiscal, determinada de la siguiente forma: importe de la materia prima utilizada con nota fiscal sobre el costo total de la producción.
- ❖ Parámetro (%) de compra de materia prima utilizada sin nota fiscal, determinada de la siguiente forma: importe de la materia prima utilizada sin nota fiscal sobre el costo total de la producción.

Los parámetros determinados sobre los costos de producción coadyuvarán para la determinación de parámetros anuales de determinación de componentes impositivos los costos y gastos.

3.2.1.3. DETERMINACION DE COMPONENTES IMPOSITIVOS DEL COSTOS Y GASTOS.

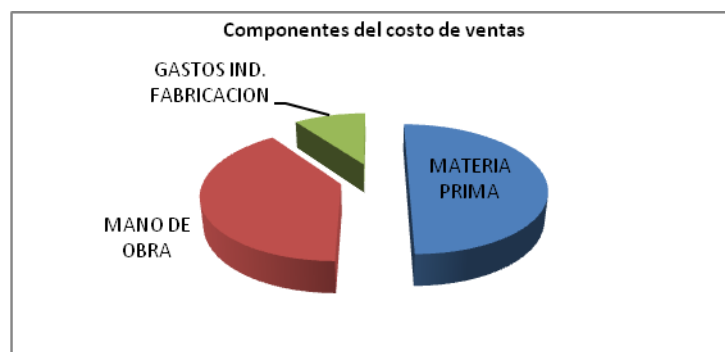
Los exportadores que solicitan la devolución impositiva, al ser sujetos pasivos obligados a llevar registros contables para fines de determinación del Impuesto sobre las Utilidades de la Empresas, considerando que dichos estados financieros deben estar elaborados de acuerdo a los

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, además considerando que Bolivia, ha entrado en el proceso de adaptación a las normas internacionales de información financiera, propiamente la Norma de Contabilidad 2 “NC 2 Inventarios”, deben cumplir con las normas contables, especialmente con las normas y prácticas de determinación de los costos, dichas normas y praxis evidencia la realidad económica del proceso productivo o costos de transformación, permitiendo obtener información de los componentes impositivos de los costos y gastos:

Con la información mencionada se obtiene y tiene siguientes datos:

- ✚ Importe de la materia prima utilizada en el proceso productivo.
- ✚ Importe de la materia prima utilizada con notas fiscales en el proceso productivo
- ✚ Importe de la materia prima utilizada sin notas fiscales en el proceso productivo
- ✚ Importe del costo de mano de obra o costo labor.
- ✚ Importe de los costos indirectos de fabricación.

Con la información mencionada inclusive en los puntos anteriores se determinará los siguientes datos y parámetros:

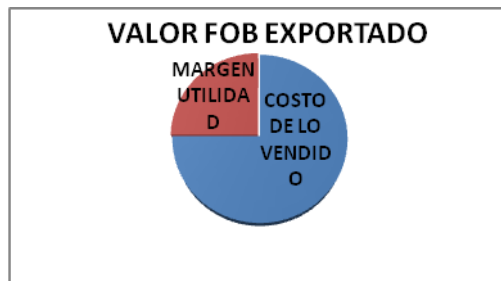


FUENTE: Elaboración propia

- ❖ Parámetro (%) anual del costo efectivamente incorporado en los productos exportados (MP+MO+CIF) durante la gestión, determinada de la siguiente forma: CEIPE sobre el costo total de la gestión.
- ❖ Parámetro (%) anual del costo efectivamente incorporado con componentes impositivos (IVA) en los productos exportados (MP+CIF) durante la gestión, determinada de la siguiente forma: CEIPE-IVA sobre el costo total de la gestión.
- ❖ Parámetro (%) anual del costo efectivamente incorporado con componentes impositivos (IVA) por materia prima en los productos exportados (MP) durante la gestión, determinada de la siguiente forma: MP-IVA sobre el valor FOB exportado.
- ❖ Parámetro (%) anual del costo efectivamente incorporado con componentes impositivos (IVA) por Costos Indirectos e Fabricación en los productos exportados (MP) durante la gestión, determinada de la siguiente forma: CIF-IVA sobre el valor FOB exportado.
- ❖ Parámetro (%) anual del costo efectivamente incorporado con componentes impositivos (IVA) en los productos exportados (MP+CIF) durante la gestión, determinada de la siguiente forma: CEIPE-IVA sobre el valor FOB exportado.
- ❖ Parámetro (%) anual del costo efectivamente incorporado con componentes impositivos (sin IVA) en los productos exportados (MP+CIF) durante la gestión, determinada de la siguiente forma: CEIPE-sin IVA sobre el valor FOB exportado.
- ❖ Parámetro (%) anual del costo efectivamente incorporado sin componentes impositivos (sin IVA o sin factura) por Costo de mano de obra o costo labor en los productos exportados (MO) durante la

gestión, determinada de la siguiente forma: MO sin IVA sobre el valor FOB exportado.

- ❖ Parámetro (%) anual de la margen de utilidad obtenida, determinada de la siguiente forma: Ingresos menos Costo de ventas sobre el Ingreso o ventas de la gestión.
- ❖ Parámetro (%) anual de la margen de utilidad obtenida, determinada de la siguiente forma: Valor FOB exportado menos Costo de ventas de las exportaciones sobre el valor FOB exportado.



FUENTE: Elaboración propia

Con los parámetros determinados, se obtendrá datos aproximados a la realidad económica y verdad material sobre los costos efectivamente incorporados con componentes impositivos,

- ✓ Determinación de importes efectivamente incorporados por costos con componentes impositivos
- ✓ Determinación de importes efectivamente vinculados a la actividad exportada con componentes impositivos

Los importes determinados por costos efectivamente incorporados por costos con componentes impositivos y gastos efectivamente vinculados a la actividad exportada con componentes impositivos, posibilitará la devolución impositiva con neutralidad impositiva coadyuvada con principios y normas constituciones y tributarias.

3.2.2. NEUTRALIDAD IMPOSITIVA Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y TRIBUTARIOS.

Habiéndose evidenciado las divergencias normativas, es necesario que la nueva alternativa o propuesta de la devolución impositiva, considere con preeminencia el principio de neutralidad impositiva y coadyuvada por los demás principios y normas constitucionales y tributarias (capacidad económica, realidad económica, verdad material, integración financiera y sencillez administrativa), para dicho fin se propone la aplicación de principios y normas de acuerdo a la siguientes prelación:

3.2.2.1. PRINCIPIO FUNDAMENTAL DEVOLUCION IMPOSITIVA - NEUTRALIDAD IMPOSITIVA

Las entrevistas realizadas en las distintas gerencias distritales del Servicio de Impuestos Nacionales, evidencia que debe ser el principio fundamental para la devolución impositiva la neutralidad impositiva en razón de los siguientes preceptos y principios:

- La neutralidad de la tributación significa propiciar una mayor eficiencia económica al atenuar los efectos de los tributos en la asignación de recursos. Se trata de restar peso a las consideraciones de naturaleza tributaria en las decisiones de los agentes económicos, pasando a prevalecer los mecanismos de mercado en la formulación de esas decisiones. Lo que evitaría que se generen distorsiones que afecten la eficiencia.

- Este principio constituye la base, razón fundamental, en la cual se halla contenido reglas jurídicas, para propiciar mayor eficiencia económica atenuando los efectos de los tributos; en resumen es evitar la exportación de componentes impositivos (impuestos), para que nuestra actividad exportadora sea competitiva en el extranjero.
- El Código Tributario Ley N° 2492 en su artículo 125 establece “La devolución es el acto en virtud del cual el Estado por mandato de la Ley, restituye en forma parcial o total impuestos efectivamente pagadas 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.
- La devolución impositiva es para propiciar la competitividad de las mercancías producidas en un determinado país (Bolivia) en los mercados internacionales.

Por lo mencionado los derechos y obligaciones tanto del exportador (sujeto pasivo) y del estado (sujeto activo) debe considerar como principio y norma fundamental para la devolución impositiva la neutralidad impositiva, que para la devolución de impuestos se debe considerar los costos efectivamente incorporados en los productos exportados y además los gastos vinculados a la actividad exportadora. Teniendo la premisa fundamental de devolver al exportador los impuestos efectivamente pagadas (IVA) con las compras de bienes y servicios, pero incorporadas en los productos exportados, de esta forma cumplimiento el principio de no

exportar los componentes impositivos incorporados en los costos de los productos exportados y gastos vinculados a dicha actividad exportadora.

De esta forma no exportemos impuestos ósea evitemos la exportación de componentes impositivos, para que nuestro producto sea competitivo en el mercado externo y seamos eficientes en nuestra actividad económica exportador, pero dicha devolución debe ser coadyuvada y complementada por principios y normas constitucionales y tributarias.

3.2.2.2. PRINCIPIOS Y NORMAS COMPLEMENTARIAS DEVOLUCION IMPOSITIVA

El principio fundamental “Neutralidad impositiva” deber ser coadyuvada y complementada, para cumplir su objeto, razón o esencia de evitar la exportación de componentes impositivos por las siguientes principios y normas

- PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA, que toma en cuenta la finalidad, su significación económica y la evolución de las circunstancias. Que permite conocer la realidad de los hechos y/o transacciones efectivamente realizadas u ocurridos.

- PRINCIPIO DE LA VERDAD MATERIAL, que investigara la verdad de los hechos o material en oposición a la verdad formal o procedimiento.

- PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA, que permite conocer la capacidad económica, revelando a través de hechos o situaciones una cierta capacidad económica del contribuyente, es decir, una

cierta capacidad contributiva. En este sentido, la equidad en la distribución de la carga tributaria exige que se observe la capacidad contributiva de quienes reciben la incidencia de los impuestos, en este caso los exportadores, deben aportar y recibir la devolución de impuestos en función a su capacidad económica, dicha capacidad estará medido por las exportaciones y capacidad de compras y/o adquisición de bienes y servicios para fines de exportación y mercado local.

Por lo mencionado en los derechos y obligaciones tanto del exportador (sujeto pasivo) y del estado (sujeto activo) se debe considerar como principios y normas complementarias al principio fundamental para la devolución impositiva, los principios de la realidad económica, verdad material y capacidad económica; ya que dichos principios y normas coadyuvan en conocer la verdad de los hechos y transacciones realizadas, que permitirán la devolución de los componentes impositivos incorporados en los costos de los productos exportados y los gastos vinculados a la actividad exportadora, de esta forma cumplimiento el principio de no exportar los componentes impositivos incorporados en los costos de los productos exportados y gastos vinculados a dicha actividad exportadora coadyuvada por los principios y normas que permiten conocer la realidad de los hechos y transacciones del exportador

3.2.2.3. PRINCIPIO SENCILLEZ ADMINISTRATIVA COADYUVADA POR LA INTEGRACION FINANCIERA

El principio fundamental “Neutralidad impositiva” y los principios de realidad económica, verdad material y capacidad económica, para su

operatividad y aplicación deben responder a los principios de sencillez administrativa coadyuvada por el principio de integración financiera en la forma de determinación de la devolución impositiva.

La devolución de impuestos por IVA, en base al método o principio de integración física sería lo óptimo, para de esa forma tener datos preciso y al detalle de los componentes impositivos efectivamente incorporados en los productos exportados cálculo realizado tanto para costos y gastos.

Sin embargo realizar la determinación de devolución impositiva del IVA sobre la integración física, tendría varias dificultades, por lo cual autores tanto internacionales y nacionales plantea lo siguiente:

- Ricardo Fenochietto, señala que para el IVA existen dos mecanismos distintos para su determinación: el método de la adición y el de la sustracción, el primero que consiste en sumar en cada etapa del ciclo productivo el valor agregado representado por la retribución a los distintos factores que intervienen en el mismo, tales como salarios, utilidades y todos aquellos que se hubieran incorporado en la etapa anterior, aplicando sobre este producto la alícuota correspondiente; y el segundo método sustracción, que propone liquidar el impuesto por diferencia entre ingresos y egresos o por la deducción de los créditos fiscales a los débitos fiscales, siendo la ventaja de este último método, que permite conocer la incidencia del impuesto en el costo del producto exportado.

- A mayor especificidad, Ricardo Fenochietto, señala que el método de impuesto contra impuesto, admite dos técnicas de liquidación

diferentes: *la de integración física y la de integración financiera*. De acuerdo con el primero de estos mecanismos, 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 servicio que se presta. Esto implica llevar un mecanismo de registro de identificación específica, de forma tal que pueda conocerse con exactitud, por ejemplo, con cada materia prima adquirida y con cada metro de gas insumido, que bien se fabricó. Sin lugar a duda, la aplicación de este mecanismo complicaría cualquier tipo de actividad económica en forma significativa, de manera tal que es prácticamente inaplicable. Estas dificultades no sólo se producirían en el sector privado, sino también en los organismos de la administración tributaria encargados del control de las obligaciones fiscales.

- Refiere también que debido a las dificultades que el mecanismo de integración física presenta, la mayoría de las legislaciones ha adoptado la técnica **de integración financiera**, que consiste en deducir del débito fiscal correspondiente a las operaciones que un sujeto realiza en un determinado período, el crédito fiscal por las adquisiciones que efectúa en ese mismo lapso de tiempo sin importar si las mismas se venden o permanecen en inventario. O sea, se deduce del débito fiscal correspondiente a los ingresos de un período, el crédito fiscal por compras y contrataciones de servicios de ese mismo período (FENOCHIETTO, Ricardo. El Impuesto al Valor Agregado. Págs. 47-53).

- Carlos Otálora Urquizu en su libro Economía Fiscal, señala que el IVA recae sobre el valor que agregan o añaden las unidades económicas a los bienes y servicios en cada una de las etapas del proceso de producción y distribución; añade que para su cálculo presenta dos métodos: el de adición y el de sustracción, asimismo indica que el método de sustracción presenta dos modalidades denominadas sobre base real (forma pura) y sobre base financiera, estableciendo que el primero **genera problemas administrativos** y de control, por otra parte, no es de aplicación fácil debido a que el valor imponible se calcula restando de la producción de un año los gastos efectuados en el mismo período y no se toma en cuenta si la producción fue vendida en su totalidad o está en existencias (inventarios), por lo que considera que un sistema más viable para el cálculo del valor agregado es el de sustracción base financiera que consiste en la deducción de las ventas facturadas menos las compras facturadas, sin tomar en cuenta si las ventas provienen de la producción anual o de la disminución de inventarios.

- Continúa que en el caso boliviano, en la Reforma Tributaria efectuada el año 1986, se ha adoptado el método de sustracción, **base financiera**, impuesto contra impuesto e impuesto por dentro, siendo en la actualidad la alícuota nominal del 13% y la efectiva del 14.94% (OTALORA, Carlos. Economía Fiscal. Pág. 150-153).

- En este amplio marco teórico, cabe indicar que el método de integración financiera o base financiera, constituye un aspecto técnico-formal para el funcionamiento operativo del IVA que surge como una propuesta de la teoría económica, que es adoptado 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, sin detenerse a explicar aspectos técnicos que estructuran el impuesto sino que debe facilitar el cumplimiento cabal de las obligaciones que impone el Estado en su poder de imperio, es lógico que este aspecto técnico con el detalle contenido en la teoría económica no se encuentre expresamente señalado en la norma tributaria; sin embargo, dicha situación tampoco puede ser ignorada por la Administración Tributaria que está facultada para la verificación y control de este impuesto.

- De lo señalado es evidente que implícitamente la normativa tributaria contiene las características técnicas señaladas precedentemente, es decir que para el cálculo del IVA se aplica el **método de sustracción** cuando la normativa prevé que del total de ingresos (ventas) se debe restar el total de gastos (compras), además se puede identificar que en dicha diferencia se aplica el mecanismo de **impuesto contra impuesto**, dado que según los arts. 7 y 8 de la Ley 843, para la liquidación final, previamente deben determinarse el débito fiscal que surge de las ventas y el crédito fiscal que emerge de las compras; finalmente, cabe advertir que los citados arts. 7 y 8 de la Ley 843, refieren para la liquidación al total de ventas y al total de compras, sin discriminar o identificar, especialmente para las compras, sólo aquellos bienes y servicios que hubieran sido utilizados en el período de la liquidación,

situación que permite concluir que el IVA ha adoptado el **método de integración financiera o base financiera**.

Por las dificultades y problemas administrativos que se generaría en la aplicación efectiva de la integración física y ampara en el principio constitucional de la sencillez administrativa, aplicada a la devolución impositiva su espíritu será simplificar, viabilizar y hacer sencillo la devolución impositiva cuidando en cumplimiento de la neutralidad impositiva, sin burocracia ni complejidades ni complicaciones, la misma está orientado a la eficiencia y rapidez administrativa.

3.2.3. DEVOLUCION IMPOSITIVA JUSTA, RAPIDA Y SENCILLA

La devolución impositiva a los productores exportadores no tradicionales debe ser justa y rápida, con seguridad jurídica y basada en parámetros, que cumpla con el principio de neutralidad impositiva, coadyuvada por las demás principios y normas constitucionales y tributarias, para dicho alternativa se propone.

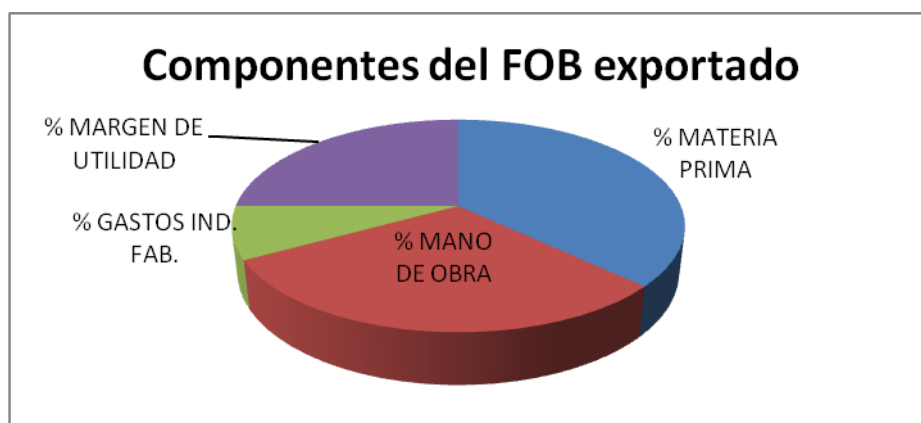
3.2.3.1. APLICACIÓN DE PARAMETROS PARA LA DEVOLUCION IMPOSITIVA

Por las características de las distintas prácticas de los solicitantes, verificadores e instancias que evalúan, habiendo conocido la praxis, actividades, circunstancias, motivaciones y las intencionalidades de recuperar impuesto IVA pagados mediante la devolución impositiva es necesario en aplicación del principio fundamental de “Neutralidad Impositiva”, que es razón, esencia y objeto de la devolución impositiva “no

exportar el componente impositivo”, que la devolución de impuestos al exportador no debe vulnerar su objeto principal, sino más bien debe afianzar, para su estricto cumplimiento, pero coadyuvada por los principios de realidad económica, verdad material, capacidad económica, sencillez administrativa e integración financiera. Considerando lo siguiente:

Que el valor FOB exportado contiene

- ✚ % de materia prima efectivamente incorporada
- ✚ % de mano de obra o costo labor
- ✚ % de costos indirectos de fabricación
- ✚ % de margen de utilidad



FUENTE: Elaboración propia

Que de ninguna manera se puede devolver hasta el 13% del valor FOB exportado en CEDEIM, que ninguna exportación puede contener y tener respaldo de notas fiscales por mano de obra o margen de utilidad, por lo tanto bajo ninguna circunstancia los exportadores podrán solicitar hasta el tope del 13% del FOB exportado.

Para evitar solicitudes en exceso o solicitud indebidas es necesario que la devolución impositiva considere la devolución basada en los principios mencionados, la devolución justa es posible aplicar mediante los parámetros planteados y cumpliendo el principio de neutralidad impositiva coadyuvada por los demás principios.

Pero también considerando que la devolución debe ser un proceso sencillo, son complicaciones administrativas para ninguna de las partes intervinientes, debe ofrecer seguridad jurídica tanto al exportador solicitante, a los funcionarios responsables de la verificación y a las autoridades de impugnación.

3.2.3.2. MODIFICACION DE LA NORMATIVA DE DEVOLUCION IMPOSITIVA

Habiéndose evidenciado la forma de devolución impositiva actual que tiene varias deficiencias: desde normas contradictorias, interpretaciones y formas de praxis y otros, es necesario la modificación de la normativa de la devolución impositiva:

- Cumpla con el principio de la neutralidad impositiva vía la determinación de la devolución mediante parámetros.
- El principio de la neutralidad debe ir complementada los principios de: Realidad económica, verdad material y capacidad económica.
- Debe ofrecer seguridad Jurídica tanto al exportador, funcionarios, etc. Teniendo normas claras y precisas para la devolución impositiva
- La norma clara y precisa debe estar basadas en formas de determinación de integración financiera, considerando parámetros

anuales de cálculos de costos efectivamente incorporados en los productos exportados y gastos vinculados a la actividad exportadora.

La devolución debe ser justa y sencilla, lo justo estará determinado por los parámetros y la sencillez debe prever.

- Verificaciones de devolución impositiva por canales “Rojo” fiscalización, “Amarillo” según parámetro anterior gestión y “Verde” sin revisión.
- Simplificar las revisiones, realizando verificaciones anuales, post cierre de la gestión, presentación máximo hasta 120 días del cierre y revisión máxima en 360 días.
- Determinar parámetros generales y máximos de devolución impositiva por sectores económicos o exportadores, que permita devoluciones automáticas por canal verde.
- Determinar parámetros específicos y máximos de devolución impositiva individualizada para cada exportador, basada en la revisiones de la gestión y/o gestiones anteriores, que permita la aplicación del canal rojo y/o amarillo; con alternativas de anticipos de devolución impositiva, que no debe exceder el 50% del parámetro establecido de la gestión anterior.

La modificación de la devolución impositiva debe estar respaldada con una Ley de devolución impositiva, que incluya análisis de la Constitución Política del Estado y establezca normas y criterios para una devolución justa, rápida y sencilla.

CAPITULO IV – CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 CONCLUSIONES

Por los análisis planteados, los resultados de la recolección de la información, propuesta de los fiscalizadores y planteamiento de casos con parámetros para productores exportadores que utilizan materia prima con IVA pagado (con nota fiscal) y sin IVA pagado (sin nota fiscal), se tiene:



En base a: resultados análisis, propuestas y planteamientos se concluye:

- a) Con relación al objetivo general del proyecto “Sugerir una alternativa nueva de devolución impositiva de acuerdo a parámetros de costos y gastos efectivamente vinculados a los productos exportados, basadas en los principios de neutralidad impositiva, verdad material, realidad económica, principios constitucionales e integración financiera

(determinación anual); otorgando seguridad jurídica y evitando perjuicios a los exportadores, fiscalizadores y la administración tributaria”, se concluye lo siguiente:

- La necesidad de sugerir la modificación de la normativa de la devolución impositiva, considerando como principio fundamental la neutralidad impositiva, previo análisis e implementación de lo determinado en la Constitución Política del Estado en sus artículos 318 y 351 referente a las exportaciones, incentivos y tributos.
 - La alternativa sugerida debe ser coadyuvada por los principios y normas constitucionales y tributarias (verdad material, realidad económica y capacidad económica), permitiendo obtener parámetros de costos y gastos vinculados a la actividad exportadora.
 - La modificación debe incluir que la devolución impositiva sea justa, rápida y sencilla: Devolviendo lo que realmente le corresponde para evitar la exportación de componentes impositivos, con determinación anuales de parámetros y aplicación de integración financiera.
- b) Con relación al objetivo específico del proyecto “Describir las normativas y procedimientos vigentes sobre la devolución impositiva, documentación y plazos; procesos de solicitud, devolución, verificación (fiscalización) e impugnaciones”, se concluye lo siguiente:

- Descrito los procedimientos de trámites, se determina plazos que no siempre se cumple.
 - La normativa de revisión es interno, por tanto no reconocido por la Autoridad de Impugnación Tributaria.
 - Es necesario normativa clara, precisa y oportuna para la devolución impositiva.
- c) Con relación al objetivo específico del proyecto "Analizar la praxis de las verificaciones de CEDEIM en la Gerencia Distrital La Paz, otras gerencias del Servicio de Impuestos Nacionales, los fallos y la posición de la Autoridad de Impugnación Tributaria", se concluye lo siguiente:
- Analizada las formas de verificaciones, se evidencia discrepancias o diferencias en la interpretación y procesos de verificación, por es necesario uniformar las revisiones y formas determinar lo indebidamente devuelto.
 - En las verificaciones de la gerencia distrital La Paz del SIN, se evidencia la opción preferencial por la neutralidad impositiva de no exportar componentes impositivos y no por la aplicación directa de la integración financiera.
 - Conocidas las resoluciones de la autoridad de impugnaciones tanto recurso de alzada y jerárquico, se verifica opción preferencial por la

integración financiera y no por la neutralidad impositiva de no exportar componentes impositivos.

- d) Con relación al objetivo específico del proyecto “Proponer una alternativa de devolución impositiva a los productores/exportadores de acuerdo a parámetros de costos y gastos efectivamente vinculados a los productos exportados, con seguridad jurídica, oportuna y sencillez administrativa, basada en los principios de neutralidad impositiva, verdad material, realidad económica, principios constitucionales e integración financiera”, se concluye lo siguiente:
- Evidenciada las diferentes formas de revisiones al interior de las distintas gerencias distritales del SIN, ambas respaldadas por interpretaciones de leyes, es proponer una nueva alternativa de devolución justa basada en parámetros de costos y gastos.
 - La devolución impositiva basada en la neutralidad impositiva de no exportar componentes impositivos, debe dar ofrecer seguridad jurídica al exportador, funcionario y Estado.
 - La devolución impositiva debe ser rápida y sencilla, lo cual es posible con la aplicación de parámetros anuales, coadyuvada por la integración financiera que posibilidad la sencillez administrativa.
- e) Con relación al objetivo general de la propuesta “Proponer una alternativa de devolución impositiva a los productores/exportadores de acuerdo a parámetros de costos y gastos efectivamente vinculados a los productos exportados, con seguridad jurídica, oportuna y sencillez

administrativa, basada en los principios de neutralidad impositiva, verdad material, realidad económica, principios constitucionales e integración financiera”, se concluye lo siguiente:

- La devolución impositiva debe cumplir con la neutralidad impositiva de hacer competitivos nuestros productos evitando exportar los componentes impositivos.
 - Los parámetros de costos y gastos permitirán la aproximación a la realidad económica, verdad material y capacidad económica para una devolución justa.
 - La necesidad de modificación de la normativa de devolución impositiva orientada a la neutralidad impositiva y coadyuvada por integración financiera para la rapidez y sencillez administrativa.
- f) Con relación al objetivo específico de la propuesta “Determinar la devolución impositiva a los productores/exportadores de acuerdo a parámetros de estructura costos para conocer la realidad económica y verdad material del valor FOB exportado y sus componentes impositivos y gastos efectivamente vinculados a los productos exportados”, se concluye lo siguiente:
- Es fundamental la determinación de parámetros de estructura de costos para conocer la realidad económica y verdad material de los componentes impositivos incorporados en los productos exportados.

- La estructura de costos, permitirán conocer los conceptos que forman parte del valor FOB exportado y los conceptos que posiblemente tengan componentes impositivos y conceptos que no tienen componentes impositivos.
 - Los parámetros determinados permitirán conocer y evidenciar los gastos vinculados a la actividad exportadora y determinar una justa devolución impositiva.
- g) Con relación al objetivo específico de la propuesta “Replantear la devolución impositiva, eliminando las divergencias normativas, basada en el principio de neutralidad impositiva y coadyuvada por los demás principios y normas constitucionales y tributarias (capacidad económica, realidad económica, verdad material, integración financiera y sencillez administrativa), se concluye lo siguiente:
- La nueva normativa de devolución impositiva debe considerar la implementación y análisis de lo establecido en la Constitución Política del Estado de: *“El estado promoverá y apoyará la exportación de bienes con valor agregado y los servicios”* (Art. 318 numeral V); y *“Las empresas privadas, bolivianas y extranjeras, pagarán impuestos y regalías cuando intervengan en la exportación de los recursos naturales, y los cobros a que den lugar no serán reembolsables. Las regalías por el aprovechamiento de los recursos naturales son un derecho y una compensación por su exportación...”* (Art. 351 numeral IV).

- Considerando el análisis de lo planteado, se debe armonizar criterios para evitar divergencias evidenciadas y optar por la aplicación preferencial de la neutralidad impositiva, previo análisis e implementación de los artículos 318 y 351 de la Constitución Política del Estado.
 - Los principios de realidad económica, verdad material, capacidad económica deben coadyuvar la aplicación de neutralidad impositiva para una devolución justa.
 - La integración financiera debe ser utilizada para facilitar los procesos de verificaciones y determinaciones anuales, para lograr la rapidez y sencillez administrativa en la devolución impositiva.
- h) Con relación al objetivo específico de la propuesta “Proponer una alternativa de devolución impositiva justa, rápida y sencilla, con seguridad jurídica y parámetros, que cumpla con el principio de neutralidad impositiva, coadyuvada por las demás principios y normas constitucionales y tributarias”, se concluye lo siguiente:
- La nueva alternativa de devolución impositiva debe asegurar el cumplimiento de la neutralidad impositiva, de no exportar componentes impositivos, previo análisis de la aplicación de los artículos referentes de la exportación y tributos de la Constitución Política del Estado, con normativa de rango de ley.

- La nueva alternativa de devolución impositiva debe responder a una devolución justa, rápida y sencilla en su forma de solicitar, recibir, determinación de parámetros en las verificaciones o fiscalizaciones. A través de determinaciones anuales y anticipos a cuenta de CEDEIM a ser confirmadas y revisiones por canales (tipo aduana) donde los canales: “Rojo” sea con fiscalización, “Amarillo” según parámetro de la revisión de la gestión anterior y “Verde” devolución automática (sin revisión) de acuerdo a los parámetros y estándares por sectores económicos o exportadores considerando si utiliza materia prima con o sin crédito fiscal.
- La revisión y devolución mediante canal rojo debe ser previa fiscalización, anual y post cierre de la gestión, plazo para solicitar devolución 120 días del cierre del ejercicio y plazo para determinar los resultados de 12 meses de acuerdo al código tributario.
- Determinar parámetros específicos y máximos de devolución impositiva individualizada para cada exportador, basada en la revisiones de la gestión solicitada y/o gestiones anteriores, que permita la aplicación del canal rojo y/o amarillo; con alternativas de anticipos de devolución impositiva, que no debe exceder el 50% del parámetro establecido de la gestión anterior.
- La nueva alternativa de devolución impositiva debe garantizar seguridad jurídica, evitar elusión e interpretación arbitraria y perjuicios tanto al exportador, funcionarios y al Estado.

4.2 RECOMENDACIONES

Con relación a las conclusiones mencionadas se recomienda las siguientes acciones:

- ✓ Sugerir a la Asamblea Plurinacional de Bolivia, la modificación de la normativa de devolución impositiva a partir del análisis de lo establecido en la Constitución Política y considerando la neutralidad impositiva, la misma aclare aspectos de divergencia y tenga rango de Ley.
- ✓ La nueva norma de la devolución impositiva, debe considerar como principio fundamental la neutralidad impositiva y coadyuvada por los demás principios y normas constitucionales y tributarias.
- ✓ Además debe considerar que la devolución impositiva debe ser justa, rápida y sencilla, mediante aplicación de parámetros anuales y devolviendo los componentes impositivos realmente incorporados.
- ✓ La nueva normativa de la devolución impositiva, debe tener características de aplicación rápida, segura, clara, precisa y oportuna; y la norma de revisión debe tener un rango aceptable por la autoridad de impugnación tributaria.
- ✓ La nueva normativa de la devolución impositiva, debe ser clara y precisa sobre la aplicación de la neutralidad impositiva y permitir práctica uniforme que cumpla criterios de universalidad, generalidad y equidad; de esta manera evitar a futuro divergencias e

interpretaciones arbitrarias, fuera de la realidad económica y verdad material de los hechos.

- ✓ La nueva normativa de la devolución impositiva, debe incluir una devolución justa (no exportar componentes impositivos), en base a parámetros anuales de costos y gastos, dando seguridad jurídica y de acceso rápido y sencillo.
- ✓ Como premisa se debe tener que el objetivo de la devolución impositiva es hacer competitivo la exportación de nuestros productos, evitando la exportación o incorporación de los impuestos en la mercancía exportada,
- ✓ La normativa de la devolución debe incluir la determinación anual de parámetros, para la aproximación a la realidad económica, verdad material y capacidad económica del exportador para la devolución justa y equitativa.
- ✓ La normativa debe obligar al exportador productor llevar la contabilidad de costos, la presentación de la estructura de costos que permitan la determinación de parámetros para conocer la realidad económica, verdad material y capacidad económica.
- ✓ La normativa, debe permitir evidenciar los conceptos que forman el valor FOB exportado, los importes y porcentaje vinculados a cada concepto; analizar la distribución razonable del crédito fiscal entre el mercado local y el mercado externo, para una devolución justa y equitativa.

- ✓ En la normativa de devolución impositiva debe evitarse contradicciones, eliminar las divergencias entre leyes y optar por la aplicación preferencial de la neutralidad impositiva, coadyuvada por los principios de realidad económica, verdad material, capacidad económica, para una devolución justa a actividades reales y crédito fiscal efectivamente incorporada.
- ✓ Dicha forma de devolución impositiva, debe ser facilitada por el principio de integración financiera pero subordinándose a la neutralidad impositiva y demás principios que evidencian la realidad de los hechos, de esta forma lograr la rapidez y sencillez administrativa.
- ✓ La nueva alternativa de devolución impositiva debe asegurar el cumplimiento de la neutralidad impositiva, responder a una devolución justa, rápida y sencilla en su forma de solicitar, recibir, determinación de parámetros en las verificaciones o fiscalizaciones. A través de determinaciones anuales y anticipos a cuenta de CEDEIM a ser confirmadas y revisiones por canales (fiscalización, según parámetro anterior y sin revisión).
- ✓ Hacer conocer la necesidad de la modificación de la normativa de devolución impositiva, en calidad de iniciativa ciudadana a las instancias correspondientes del Estado Plurinacional de Bolivia.

REFERENCIAS

Benítez, A. (1988). Compendio de Derecho Tributario Boliviano Tomo I (2ª Ed.) La Paz Bolivia.

Lafuente, J. (2008). Fundamentos de la Tributación Sistema Tributario Boliviano (1ª Ed.) Oruro Bolivia.

Comisión viaje de estudios de la facultad de Ciencias Económicas. Temas de Derecho Tributario.

Uckmar, V. (2002). Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario (Ed. Temis S.A.) Bogotá Colombia.

Villegas, H. (1987). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario Tomo I (Ed. Depalma) Buenos Aires Argentina.

García, O. (2009), Derecho Tributario y Legislación Tributaria (1ª Ed.) La Paz Bolivia.

Ramos, P (1986), Crítica de la Reforma Tributaria (Imprenta Papiros) La Paz Bolivia.

Fowler, E. (1989). Tratado de Contabilidad Básica Libro 2 (Ed. Interoceanica S.A.) Buenos Aires Argentina.

Sánchez, R (2009). Contabilidad de Costos I (2ª Ed.) La Paz Bolivia

Sánchez, R (2009). Contabilidad Industrial de Costos II (2ª Ed.) La Paz Bolivia.

Touchard, F (2008). Glosario del consultor Aduana y Comercio Exterior (1ª Ed.) La Paz Bolivia.

Touchard, F (2008). Glosario del consultor Auditoria y Contabilidad (1ª Ed.) La Paz Bolivia.

Valdez, J. (2009). Aplicaciones Técnicas, legales y contables de los tributos (1ª Ed.) La Paz Bolivia.

Paton, W. (1994). Manual del Contador (4ª Ed) México.

Kohler, E. Diccionario para Contadores.

Williams, J. Guías Miller de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados 1998-1999.

Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia

Código Tributario Boliviano Ley N° 2492

Ley de Exportaciones Ley N° 1489 y 1963

Ley de Reforma Tributaria Ley N° 843

Ley de Procedimiento Administrativo Ley N° 2341

Decreto Supremos N° 21530.

Decreto Supremo N° 25465.

Resoluciones Administrativas del Servicios de Impuestos Nacionales

Resoluciones Normativas del Directorio del Servicios de Impuestos Nacionales

Impuestos Nacionales, Nuevo Sistema de Facturación.

Impuestos Nacionales, Guías de Devolución Impositiva.

AIT, Resoluciones de Recurso Jerárquicos.

ARIT, Resoluciones de Recurso de Alzada.

Espinoza, W. (1990). Los Incas economía sociedad y estado en la era del Tahuantinsuyo (2ª Ed.) Perú.

Zegada, I (2003). El Cetro del Inca (2ª Ed.) La Paz Bolivia.

Cabanellas, G. (2007). Diccionario Jurídico Elemental (14ª Ed.) Argentina

Hernández, R., Fernández, C., Bautista Pilar (2010). Metodología de la Investigación (5ª Ed) México.

Rodríguez, F, Barrios, Irina, Fuentes M. (1984). Introducción a la metodología de las investigaciones sociales (Ed. Política) La Habana Cuba.

INDICE DE TABLAS

	Página
CASO 1	
Planteamiento del caso	XVIII
Información base 2009	XVIII
Información base 2010	XVIII
Movimiento información IVA	XIX
Determinación de parámetros	XX
Propuesta	XXI
Resultado	XXI
CASO 2	
Planteamiento del caso	XXII
Información base 2009	XXII
Información base 2010	XXII
Movimiento información IVA	XXIII
Determinación de parámetros	XXIV
Propuesta	XXV
Resultado	XXV
Resultados de la recolección de información	XXVI
Resultados de la recolección de sugerencias	XXVII

CASO 1

Empresa industrial 100% exportadora utiliza Materia Prima con IVA

Que para fines tributarios y recuperación de CEDEIM tiene todo respaldado

- a) Importa legalmente la materia prima (tiene IVA pagado)
- b) Compra local todo con factura tanto materia prima, insumos y gastos
- c) Solicita CEDEIM todos los periodos que tiene exportación.
- d) 50% del costo de producción es materia prima
- e) 40% del costo de producción es mano de obra
- f) 10% del costo de producción es costos indirectos de fabricación
- g) Margen de utilidad (FOB exportado menos costo de ventas) 25%
- h) 75% de las compras con factura de la gestión es materia prima
- i) 15% de las compras con factura de la gestión es C.I.F
- j) 10% de las compras con factura de la gestión es gastos vinculados
- k) compra Nov/10 Bs500,000,- materia prima/Insumos. Para siguiente gestión
- l) compra Nov/10 Bs500,000,- Maquinaria en general

INFORMACION BASE 2009

			Saldos	Equivalencia
Crédito Fiscal acumulado a dic/09			216.000	1.661.538
Bienes de uso			450.000	
Dep. acumulada			-270.000	
Saldo neto de Bienes de uso			180.000	206.897
Inventario de materia prima e insumos			0	0
Inventario de productos terminados			144.000	
Materia prima e insumos	50%	72.000		82.759
Mano de obra	40%	57.600		Sin IVA pagado
Costos Indirectos fab.	10%	14.400		16.552
Total inventario			144.000	306.207

INFORMACION BASE 2010

			Saldos	Equivalencia
Crédito Fiscal acumulado a dic/10			0	0
Bienes de uso			450.000	
Dep. acumulada			315.000	
Saldo neto de Bienes de uso			135.000	155.172
Maquinaria Activo fijo comprada nov/10 Bs500,000-IVA			435.000	
Dep. acumulada (maquinaria 8 años)			9.063	
Saldo neto de Bienes de uso			425.938	489.583
Inventario de materia prima e insumos			435.000	500.000
inventario de productos terminados			0	
Materia prima e insumos		0		0
Mano de obra		0		
Costos Indirectos fab.		0		0
Total inventario			435.000	1.144.756

MOVIMIENTO INFORMACION IVA

Mes	Compras DD.JJ.	Credito Fiscal	Saldo mes anterior	Total credito disponible	FOB export \$us	FOB export Bs	Tope máximo 13% FOB export.	Importe comprometido y solicitado	Saldo Credito fiscal sgte. Mes	Resultado mes	Dif. 13% FOB menos Solicitado
dic-09									216.000		0
ene-10	210.000	27.300	216.000	243.300	30.000	210.000	27.300	27.300	216.000	0	0
feb-10	400.000	52.000	216.000	268.000	40.000	280.000	36.400	36.400	231.600	15.600	0
mar-10	330.000	42.900	231.600	274.500	50.000	350.000	45.500	45.500	229.000	-2.600	0
abr-10	500.000	65.000	229.000	294.000	60.000	420.000	54.600	54.600	239.400	10.400	0
may-10	240.000	31.200	239.400	270.600	90.000	630.000	81.900	81.900	188.700	-50.700	0
jun-10	300.000	39.000	188.700	227.700	80.000	560.000	72.800	72.800	154.900	-33.800	0
jul-10	400.000	52.000	154.900	206.900	85.000	595.000	77.350	77.350	129.550	-25.350	0
ago-10	180.000	23.400	129.550	152.950	90.000	630.000	81.900	81.900	71.050	-58.500	0
sep-10	200.000	26.000	71.050	97.050	70.000	490.000	63.700	63.700	33.350	-37.700	0
oct-10	200.000	26.000	33.350	59.350	70.000	490.000	63.700	59.350	0	-33.350	4.350
nov-10	1.200.000	156.000	0	156.000	100.000	700.000	91.000	91.000	65.000	65.000	0
dic-10	340.000	44.200	65.000	109.200	130.000	910.000	118.300	109.200	0	-65.000	9.100
	4.500.000	585.000			895.000	6.265.000	814.450	801.000		-216.000	13.450

Importe devuelto en CEDEIM por la gestión



DETERMINACION DE PARAMETROS

RESUMEN ANUAL DE COMPRAS Y GASTOS CON NOTA FISCAL

	% Gral	Total	IVA	Neto
TOTAL COMPRAS GESTION	100%	4.500.000	585.000	3.915.000
Compuesto de:				
M.P./INSUMOS P/SGTE. GEST.	11%	500.000	65.000	435.000
ACTIVOS FIJOS/MAQUINARIA	11%	500.000	65.000	435.000
COMPRAS/GASTOS GESTION	78%	3.500.000	455.000	3.045.000

COMPRAS/GASTOS CON NF VINCULADOS AL COSTO Y GASTOS

	%				
	% C&G	Compra *	Total	IVA	Neto
COMPRAS/GASTOS GESTION	100%	78%	3.500.000	455.000	3.045.000
Compuesto de:					
MATERIA PRIMA GESTION	75%	58%	2.625.000	341.250	2.283.750
COSTOS INDIRECT. FABRICA	15%	12%	525.000	68.250	456.750
GASTOS VINC. ACT. EXPORT	10%	8%	350.000	45.500	304.500

COMPOSICION GENERAL DE COMPRAS E IVA DE LA GESTION

DETALLE	% Gral	Total	IVA	Neto
MATERIA PRIMA GESTION	58%	2.625.000	341.250	2.283.750
COSTOS INDIRECT. FABRICA	12%	525.000	68.250	456.750
GASTOS VINC. ACT. EXPORT	8%	350.000	45.500	304.500
M.P./INSUMOS P/SGTE. GEST.	11%	500.000	65.000	435.000
ACTIVOS FIJOS/MAQUINARIA	11%	500.000	65.000	435.000
TOTAL COMPRA AÑO		4.500.000	585.000	3.915.000

PROPUESTA**BASE DE DEVOLUCION**

DETALLE	M.P.	M.O	C.I.F.	COSTO	BASE IVA
	A	B	C	D=A+B+C	E=A+C
Inventario Inicial	72.000	57.600	14.400	144.000	86.400
Prod. Gestión	2.283.750	1.827.000	456.750	4.567.500	2.740.500
TOTAL	2.355.750	1.884.600	471.150	4.711.500	2.826.900

DETERMINACION DE LA UTILIDAD

FOB EXPORTADO EN BOLIVIANOS	6.265.000	
COSTO DE LO EXPORTADO	4.711.500	75%
UTILIDAD DE LAS EXPORTACIONES	1.553.500	25%

PROPUESTA - RESULTADO

COMPONENTES Y CALCULO DE LA DEVOLUCION

	IVA pagado	Importe	Neto 87%	Valor 100%	IVA	% Propues	% Dev. FOB	Int. Fin.	%
Materia prima exportada	SI	2.355.750	2.355.750	2.707.759	352.009	75%	44%	2.355.750	36%
Mano de obra	NO	1.884.600						1.884.600	29%
Costos Indirectos de fabric.	SI	471.150	471.150	541.552	70.402	15%	9%	471.150	7%
Utilidad	NO	1.553.500						1.553.500	24%
FOB EXPORTADO		6.265.000							
Mas Gastos vinculados a la act. Exp	SI	304.500	304.500	350.000	45.500	10%	6%	304.500	5%
TOTAL IVA A SER DEVUELTO PROPUESTA					467.910	100%	58%	6.569.500	100%

TOTAL IVA A SER DEVUELTO APLICACIÓN PLENA INTEGRACION FIN.

801.000

DEVOLUCION INDEBIDA, ANTICIPADA Y EXCESO

333.090

42%

DETERMINACION PARAMETRO DE DEVOLUCION - 100% EXPORTADOR - MATERIA PRIMA CON NOTA FISCAL

VALOR FOB EXPORTADO	6.265.000
IVA A DEVOLVER SEGÚN PROPUESTA	467.910
IVA A DEVOLVER SOBRE EL FOB EXPORT.	7,47%

CASO 2

Empresa industrial 100% exportadora utiliza materia prima sin IVA

Que para fines tributarios y recuperación de CEDEIM tiene todo respaldado

- a) Compra materia prima con retención a los productores (productor) no tiene IVA pagado
- b) Compra de insumos local o importación de todo con nota fiscal y gastos con factura
- c) Solicita CEDEIM todos los periodos que tiene exportación.
- d) 50% del costo de producción es materia prima: Sin nota fiscal 85%, con nota fiscal 15%
- e) 40% del costo de producción es mano de obra
- f) 10% del costo de producción es costos indirectos de fabricación
- g) Margen de utilidad (FOB exportado menos costo de ventas) 25%
- h) 35% de las compras con factura de la gestión es nuevas construcciones
- i) 15% de las compras con factura de la gestión es insumos para producción
- j) 30% de las compras con factura de la gestión es C.I.F
- k) 20% de las compras con factura de la gestión es gastos vinculados
- l) compra Nov/10 Bs500,000,- Insumos. Para siguiente gestión
- m) compra Nov/10 Bs500,000,- Maquinaria en general

INFORMACION BASE 2009

		Saldos	Equivalencia
Saldos de la gestión anterior:			
	Crédito Fiscal acumulado a dic/09	216.000	1.661.538
	Bienes de uso	450.000	
	Dep. acumulada	270.000	
	Saldo neto de Bienes de uso	180.000	206.897
	Inventario de materia prima e insumos	0	0
	Inventario de Insumos	0	0
	Inventario de productos terminados	144.000	
	Materia prima sin nota fiscal	45% 64.800	Sin IVA pagado
	Materia prima con nota fiscal	5% 7.200	8.276
	Mano de obra	40% 57.600	Sin IVA pagado
	Costos Indirectos fab.	10% 14.400	16.552
	Total inventario	144.000	231.724

INFORMACION BASE 2010

		Saldos	Equivalencia
	Crédito Fiscal acumulado a dic/10	0	0
	Bienes de uso	450.000	
	Dep. acumulada	315.000	
	Saldo neto de Bienes de uso	135.000	155.172
	Maquinaria Activo fijo comprada nov/10 Bs500,000-IVA	435.000	
	Dep. acumulada (maquinaria 8 años)	-9.063	
	Nuevas construcciones gestion 2010 - IVA	532.875	
	Saldo neto de Bienes de uso	958.813	1.102.083
	Inventario de insumos	435.000	500.000
	inventario de productos terminados	0	
	Materia prima e insumos	0	0
	Mano de obra	0	
	Costos Indirectos fab.	0	0
	Total inventario	435.000	1.757.256

MOVIMIENTO INFORMACION IVA

Mes	Compras DD.JJ.	Credito Fiscal	Saldo mes anterior	Total credito disponible	FOB export \$us	FOB export Bs	Tope máximo 13% FOB export.	Importe comprometido y solicitado	Saldo Credito fiscal sgte. Mes	Resultado mes	Dif. 13% FOB menos Solicitado
dic-09									216.000		0
ene-10	105.000	13.650	216.000	229.650	30.000	210.000	27.300	27.300	202.350	-13.650	0
feb-10	200.000	26.000	202.350	228.350	40.000	280.000	36.400	36.400	191.950	-10.400	0
mar-10	165.000	21.450	191.950	213.400	50.000	350.000	45.500	45.500	167.900	-24.050	0
abr-10	250.000	32.500	167.900	200.400	60.000	420.000	54.600	54.600	145.800	-22.100	0
may-10	120.000	15.600	145.800	161.400	90.000	630.000	81.900	81.900	79.500	-66.300	0
jun-10	150.000	19.500	79.500	99.000	80.000	560.000	72.800	72.800	26.200	-53.300	0
jul-10	200.000	26.000	26.200	52.200	85.000	595.000	77.350	52.200	0	-26.200	25.150
ago-10	90.000	11.700	0	11.700	90.000	630.000	81.900	11.700	0	0	70.200
sep-10	100.000	13.000	0	13.000	70.000	490.000	63.700	13.000	0	0	50.700
oct-10	100.000	13.000	0	13.000	70.000	490.000	63.700	13.000	0	0	50.700
nov-10	1.100.000	143.000	0	143.000	100.000	700.000	91.000	91.000	52.000	52.000	0
dic-10	170.000	22.100	52.000	74.100	130.000	910.000	118.300	74.100	0	-52.000	44.200
	2.750.000	357.500			895.000	6.265.000	814.450	573.500		216.000	240.950

Importe devuelto en CEDEIM de la gestión



DETERMINACION DE PARAMETROS

RESUMEN ANUAL DE COMPRAS Y GASTOS CON NOTA FISCAL

	% Gral	Total	IVA	Neto
TOTAL COMPRAS GESTION	100%	2.750.000	357.500	2.392.500

Compuesto de:

INSUMOS P/SGTE. GEST.	18%	500.000	65.000	435.000
ACTIVOS FIJOS/MAQUINARIA	18%	500.000	65.000	435.000
NUEVAS CONSTRUCCIONES	22%	612.500	79.625	532.875
COMPRAS/GASTOS GESTION	41%	1.137.500	147.875	989.625

COMPRAS/GASTOS CON NF VINCULADOS AL COSTO Y GASTOS

	% C&G	% Compra	Total	IVA	Neto
COMPRAS/GASTOS GESTION	100%	65%	1.137.500	147.875	989.625

Compuesto de:

MATERIA PRIMA C/NOTA FISCAL	23%	15%	262.500	34.125	228.375
COSTOS INDIRECT. FABRICACION	46%	30%	525.000	68.250	456.750
GASTOS VINC. ACT. EXPORT	31%	20%	350.000	45.500	304.500

COMPOSICION GENERAL DE COMPRAS E IVA DE LA GESTION

DETALLE	% Gral	Total	IVA	Neto
MATERIA PRIMA C/NOTA FISCAL	10%	262.500	34.125	228.375
COSTOS INDIRECT. FABRICACION	19%	525.000	68.250	456.750
GASTOS VINC. ACT. EXPORT	13%	350.000	45.500	304.500
NUEVAS CONSTRUCCIONES	22%	612.500	79.625	532.875
M.P./INSUMOS P/SGTE. GEST.	18%	500.000	65.000	435.000
ACTIVOS FIJOS/MAQUINARIA	18%	500.000	65.000	435.000
TOTAL COMPRA AÑO	100%	2.750.000	357.500	2.392.500

PROPUESTA**BASE DE DEVOLUCION**

DETALLE	M.P. sin NF	M.P. con NF	M.O	C.I.F.	COSTO	BASE IVA
	A	B	C	D	E=A+B+C+D	E=B+D
Inventario Inicial	64.800	7.200	57.600	14.400	144.000	21.600
Prod. Gestión	2.055.375	228.375	1.827.000	456.750	4.567.500	685.125
TOTAL	2.120.175	235.575	1.884.600	471.150	4.711.500	706.725

DETERMINACION DE LA UTILIDAD

FOB EXPORTADO EN BOLIVIANOS	6.265.000	
COSTO DE LO EXPORTADO	4.711.500	75%
UTILIDAD DE LAS EXPORTACIONES	1.553.500	25%

PROPUESTA – RESULTADO

COMPONENTES Y CALCULO DE LA DEVOLUCION

	IVA pagado	Importe	Neto 87%	Valor 100%	IVA	% Propues Sin IVA pagado	% Dev. FOB	Int. Fin.	%
Materia prima export. Sin NF	NO	2.120.175						2.120.175	32%
Materia prima export. Con NF	IVA	235.575	235.575	270.776	35.201	23%	6%	235.575	4%
Mano de obra	NO	1.884.600						1.884.600	29%
Costos Indirectos de fabric.	SI	471.150	471.150	541.552	70.402	47%	12%	471.150	7%
Utilidad	NO	1.553.500						1.553.500	24%
FOB EXPORTADO		6.265.000							
Mas Gastos vinculados a la act. Exp	SI	304.500	304.500	350.000	45.500	30%	8%	304.500	5%
TOTAL IVA A SER DEVUELTO PROPUESTA					151.103	100%	26%	6.569.500	100%
TOTAL IVA A SER DEVUELTO APLICACIÓN PLENA INTEGRACION FIN.					573.500				
DEVOLUCION INDEBIDA, ANTICIPADA Y EXCESO					422.397		74%		

DETERMINACION DE PORCENTAJE O PARAMETRO DE DEVOLUCION - 100% EXPORTADOR - MATERIA PRIMA SIN NOTA FISCAL

VALOR FOB EXPORTADO	6.265.000
IVA A DEVOLVER SEGÚN PROPUESTA	151.103
IVA A DEVOLVER SOBRE EL FOB EXPORT.	2,41%

RESULTADOS DE LA RECOLECCION DE INFORMACION**RESUMEN DEL CUESTIONARIO APLICADO MEDIANTE ENTREVISTA PERSONAL A LOS FISCALIZADORES DE CEDEIM DE LAS GERENCIA DISTRALES LA PAZ, GRACO Y EL ALTO (Cuestionarios/entrevistas 4 por cada Gerencia a funcionarios vinculados a revisión de CEDEIM)**

GDLP= Gerencia Distrital La Paz
 GGLP= Gerencia Distrital Graco La Paz
 GDEA= Gerencia Distrital El Alto

A.T. = Administracion Tributaria
 S.I.N. = Servicio de Impuestos Nacionales
 A.I.T = Autoridad de Impugnación Tributaria

	Alternativas	GDLP	GGLP	GDEA
1 Gerencia en que ejecuto verificaciones de CEDEIM		4	4	4
2 Que formación profesional tiene?	Auditor Financiero	4	2	4
	Economista		1	
	Administrador de Emp.		1	
3 Como se determina el credito a revisar?	a) Revisión solo del periodo solicitado		1	
	b) Revisión primero del acumulado			
	c) Revisión específica sg/detalle	4	1	1
	d) Revisión primero del periodo, si falta se va al acumulado		2	3
4 Determina el IVA efectivamente incorporado en los costos de los productos exportados, p/devolver CEDEIM?	SI	4		2
	NO		4	2
5 Estas de acuerdo con la aplicación del principio de la neutralidad impositiva?	SI	4	4	3
	NO			1
6 Estas de acuerdo con la aplicación del principio de la integración financiera	SI		2	
	NO	4	2	4
7 Si un exportador que produce prendas de vestir tanto para exportar y vender en el mercado local, para dicha prod. utiliza materia prima importada y solicita CEDEIM sobre el total de la importación ampara en el tope máximo del 13% del FOB exportador, te parece justo?	SI		1	
	NO	4	3	4
8 Encuentras alguna divergencia entre la Ley 1489 mod. Ley 1963 y Ley 843?	SI	4	3	3
	NO		1	
	Se necesita norma aclaratoria			1
9 Cómo debería ser la dev. Impositiva justa y rapida, cumpliendo la neutralidad impositiva y coadyuvada por las demas principios y normas constitucionales y tributarias?	a)	3	4	3
	b)			
	c)	1		1
10 Para dev. del IVA con seguridad jurídica, sin causar perjuicio o daño al Estado y/o al exportador solicitante de CEDEIM y mantener un criterio general entre la A.T. (SIN) y la A.I.T. sería modificar las reglas de devolución impositiva?	SI	3	4	4
	NO	1		

RESULTADOS DE LA RECOLECCION DE SUGERENCIAS

**RESUMEN DE SUGERENCIAS PLANTEADAS POR LOS FISCALIZADORES
DURANTE LA APLICACIÓN DEL CUESTIONARIO**

SUGERENCIAS PLANTEADAS DURANTE LAS ENTREVISTAS

- 1 Modificación de la normativa para contar con un mismo objetivo.
- 2 Modificación de la normativa que asegure al fisco devolución justa y correcta.
La exportación de materia prima no debería ser sujeta a devolución de
- 3 impuestos.
- 4 La revisión sea por canales tipo aduana: verde sin revisión, amarillo no existiría y rojo con
revisión.
- 5 Contar con personal especializado para revisión de costos por
sectores.
- 6 Los registros contables cumplan con los PCGA.
- 7 Facilitar al contribuyente, cambiar las exigencias.
- 8 Uniformar la norma y aclaraciones de cálculo de la restitución automática.
Solo debería existir CEDEIM previa, para evitar pago de accesorios y sanciones al
- 9 contribuyente.
- 10 La devolución debe ser automática a través de parámetros de dev. Con estudio por producto.