

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS

CARRERA AUDITORIA
DIPLOMADO EN TRIBUTACIÓN



MONOGRAFIA

**"DEVOLUCIÓN INDEBIDA DE CEDEIM's A LOS
EXPORTADORES POR PARTE DEL ESTADO"**

POSTULANTES:

Lic. Juan Carlos Bosque Gutiérrez

C.I. 2616527 LP.

Lic. Martha Verónica Imaña Ormachea

C.I. 3422843 LP.

LA PAZ - BOLIVIA

AGOSTO - 2005

INDICE

	Pág.
INTRODUCCIÓN	1
Planteamiento del problema	1
Objetivos	3
Objetivo general	3
Objetivos específicos	3
CAPÍTULO I	
MARCO TEÓRICO	4
1.1 EL COMERCIO EXTERIOR Y EL FOMENTO A LAS EXPORTACIONES	4
1.2 CONCEPTOS Y CARACTERÍSTICAS DE LOS TRIBUTOS	5
1.2.1 Clasificación de los recursos tributarios	6
1.2.2 Clasificación de los impuestos	7
1.2.3 Principios de la tributación	8
1.2.3.1 Principios constitucionales	8
1.2.3.2 Principios políticos	9
1.3 LA TRIBUTACIÓN EN BOLIVIA	10
1.3.1 Descripción de algunos de los principales impuestos en Bolivia	11
1.3.2 Marco normativo de la tributación en Bolivia	12
1.4 DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS A LOS EXPORTADORES	14
1.4.1 Exoneración de Impuestos	14
1.4.2 Devolución Impositiva y Arancelaria	15
1.4.3 Impuestos que se devuelven a través del CEDEIM	17
1.4.4 Procedimientos para la devolución impositiva	18
1.4.4 Normas legales que reglamentan la Devolución Impositiva	21
1.4.5 Neutralidad impositiva	22

CAPÍTULO II	
MARCO PRÁCTICO	24
2.1 DEVOLUCIÓN IMPOSITIVA A LOS EXPORTADORES EN BOLIVIA	24
2.1.1 Casos de indebida devolución de impuestos según autoridades de impuestos nacionales	24
2.1.2 Posición del gobierno respecto a la indebida devolución de impuestos a través de los CEDEIMS	31
2.1.3 Posición de los exportadores	34
2.2 LOS CEDEIMS EN EL SECTOR PETROLERO	34
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	38
CONCLUSIONES	38
RECOMENDACIONES	39
BIBLIOGRAFIA	

TEMA:

DEVOLUCIÓN INDEBIDA DE CEDEIM's A LOS EXPORTADORES POR PARTE DEL ESTADO

INTRODUCCIÓN

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En el mundo actual, donde existe un irreversible proceso de globalización de la economía, se ha intensificado enormemente el comercio internacional. Para ello, a través de acuerdos internacionales de comercio, se han eliminado una serie de barreras que en otrora obstaculizaban el libre tránsito de mercaderías.

Asimismo, por efecto de la apertura de los mercados, los gobiernos nacionales han tenido que promocionar la producción de sus empresas para que estos puedan competir en mercados externos, para ello era necesario mejorar los niveles de competitividad de los sectores productivos de los países, lo cual ha requerido la adopción de políticas de fomento a las exportaciones. Uno de estos mecanismos, ha sido la denominada “neutralidad impositiva”, política que ha sido consensuada en el seno de la Organización Mundial de Comercio (OMC), que se basa en el principio de la no exportación de impuestos, para permitir mayor competitividad a las empresas nacionales, principalmente de carácter manufacturero.

En el país, esta política ha sido implementada como tal, a partir de la gestión 1993, a través del Certificado de Devolución Impositiva (CEDEIM), el cual con seguridad ha permitido enormes ventajas a los exportadores y en general al país, pero que también, según se ha detectado en la gestión 2005, ha sido motivo para la defraudación impositiva.

Al respecto, el Ministerio de Hacienda reveló que los exportadores reciben por devolución de impuestos, en promedio, hasta un 85% más de lo que efectivamente pagan por impuestos. Juan Brun, viceministro de Política Tributaria, mostró los resultados de una

investigación realizada por el Servicio de Impuestos Internos (SIN) sobre los Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM) que arroja conclusiones alarmantes.

"Por cada 2 bolivianos que los exportadores efectivamente pagan por impuestos, se les devuelven 13, es decir que hay una sobredevolución de Bs11", explicó la autoridad, al señalar que los exportadores están recibiendo montos que no corresponden en perjuicio del fisco. Entre lo que los exportadores pagan efectivamente en impuestos y lo que el SIN les devuelve hay una diferencia de 11 bolivianos. Por ejemplo, una empresa exportadora recibió CEDEIM por un valor que representa el 1.738% de su utilidad.

La distorsión del principio de neutralidad impositiva -con el que el Estado apoya las exportaciones-, fue constatada por la indagación del SIN. Tras un seguimiento a 964 empresas proveedoras de materias primas y suministros, Impuestos Nacionales verificó que éstas realizaron ventas por 1.347,5 millones de bolivianos; que el IVA que realmente pagaron los exportadores por el consumo de estos bienes intermedios fue de 26,9 millones, aunque lo que se les devolvió como CEDEIM fue 175,1 millones de bolivianos.

Otro caso develado en el citado estudio puso en evidencia que muchas veces el fisco devuelve impuestos que nunca se pagaron. Así, de las ventas realizadas por 151 proveedores, los exportadores no pagaron nada por concepto de IVA, aunque se les devolvió 68 millones de bolivianos.

"Esto quiere decir que el Estado está sobre devolviendo por impuestos, cantidades que no llegan a ese monto. Es decir que los exportadores están recibiendo una especie de subsidio", aseguró el Viceministro. "Esto ha hecho que se vaya agrandando la deuda del Estado con los exportadores".

Estas afirmaciones de las autoridades tributarias, generan serias dudas respecto a los procedimientos que se realizan para la devolución de los CEDEIM's, además de las acciones fiscalizadoras poco adecuadas del Servicio de Impuestos Nacionales. Ante tal

situación es que se plantea el problema de investigación a través de la siguiente interrogante:

¿De qué manera, las actuales normas y procedimientos en relación a los CEDEIM's, estarán facilitando la defraudación fiscal como consecuencia de la indebida devolución de los impuestos a los exportadores?

OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL

Analizar la indebida devolución de impuestos a través del CEDEIM, generada por los vacíos legales que se presentan en la normativa vigente.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Describir las características normativas y procedimentales de los CEDEIM's.
- Identificar casos en los cuales la devolución de los CEDEIM's es indebida.
- Conocer el criterio de autoridades tributarias respecto a la efectividad de la fiscalización para la devolución de los CEDEIM's.
- Establecer la situación real de la devolución de los CEDEIM's, a partir de los intereses del Estado Boliviano y de los exportadores.

CAPÍTULO I

MARCO TEÓRICO

1.1 EL COMERCIO EXTERIOR Y EL FOMENTO A LAS EXPORTACIONES

La importancia que tienen las relaciones internacionales en el campo comercial, político o cultural ha alcanzado, a nivel mundial, un profundo significado, a tal grado que no se puede hablar tan sólo de intercambio de bienes sino de programas de integración.

El comercio internacional permite una mayor movilidad de los factores de producción entre países, dejando como consecuencia las siguientes ventajas:

1. Cada país se especializa en aquellos productos donde tienen una mayor eficiencia lo cual le permite utilizar mejor sus recursos productivos y elevar el nivel de vida de sus trabajadores.
2. Los precios tienden a ser más estables.
3. Hace posible que un país importe aquellos bienes cuya producción interna no es suficiente y no sean producidos.
4. Hace posible la oferta de productos que exceden el consumo a otros países, en otros mercados. (Exportaciones)
5. Equilibrio entre la escasez y el exceso.
6. Los movimientos de entrada y salida de mercancías dan paso a la balanza en el mercado internacional.
7. Por medio de la balanza de pago se informa que tipos de transacciones internacionales han llevado a cabo los residentes de una nación en un período dado.

Por su parte, los instrumentos de fomento a la exportación son de varios tipos: comerciales, financieros y fiscales.

Los gobiernos prestan apoyo comercial a sus exportadores ofreciéndoles facilidades administrativas, servicios de información y asesoramiento e incluso promocionando

directamente los productos originados en el país mediante publicidad, exposiciones y ferias internacionales.

Las ayudas financieras a la exportación son principalmente los préstamos y créditos a la exportación, frecuentemente con tipos de interés muy bajos, y los seguros gubernamentales que cubren los riesgos empresariales incluso el riesgo derivado de perturbaciones políticas o bélicas. Entre las ayudas financieras hay que incluir las medidas de tipo monetario que actúan sobre el tipo de cambio haciendo que los productos nacionales resultan más baratos en el extranjero.

Los instrumentos fiscales consisten en las desgravaciones fiscales, **la devolución de impuestos** y las subvenciones directas. Estos instrumentos son los menos aceptados internacionalmente ya que pueden conducir a situaciones de dumping, a que el producto se venda en el extranjero a un precio inferior al nacional e incluso a precios inferiores a su coste.

Si no existieran barreras a las importaciones ni ayudas disimuladas a las exportaciones, los movimientos internacionales de bienes y servicios se producirían exclusivamente por razones de precio y calidad. Esa es, en el fondo, la única forma sostenible de mejorar la posición internacional y la relación real de intercambio de un país: conseguir producir con mayor eficacia, más calidad, a menor coste. Y para ello lo que hay que hacer es mejorar la organización productiva, la formación de los trabajadores (mano de obra barata) y la tecnología.

1.2 CONCEPTOS Y CARACTERÍSTICAS DE LOS TRIBUTOS

El sistema o régimen tributario existente en toda nación. La tributación tiene por objeto recaudar los fondos que el Estado necesita para su funcionamiento pero, según la orientación ideológica que se siga, puede dirigirse también hacia otros objetivos: desarrollar ciertas ramas productivas, redistribuir la riqueza, etc.

Cuando la tributación es baja los gobiernos se ven sin recursos para cumplir las funciones que se supone deben desempeñar; cuando la tributación es muy alta se crean auténticos desestímulos a la actividad productiva, pues las personas y las empresas pierden el aliciente de incrementar sus rentas, con lo que se perjudica el producto nacional total. Por ello a veces los gobiernos obtienen mayores ingresos cuando bajan los tipos de impuestos, ya que el menor porcentaje que se cobra es compensado con creces por el aumento de la producción y, en consecuencia, de la cantidad base sobre la que éstos se calculan. Lo anterior se cumple especialmente en el caso de los llamados impuestos progresivos -cuya tasa impositiva va aumentando a medida que aumentan los ingresos- que afectan de un modo muy agudo las expectativas y actitudes de quienes tienen que pagarlos.¹

La tributación es considerada un problema tanto económico como político, pues en ella confluyen aspectos referidos a ambos campos de actividad: por una parte están los efectos de la tributación sobre las actividades productivas, sobre el nivel de gastos del Estado y el equilibrio de sus presupuestos, y sobre la distribución de la riqueza; por otra parte están las formas de consenso o de decisión política que se utilizan para determinar la magnitud, estructura y tipo de los impuestos que se cobran.

1.2.1 Clasificación de los recursos tributarios²

1. **Impuestos:** es la detracción económica que el estado exige en virtud de su poder de imperio a los sujetos determinados por él en la Ley Tributaria correspondiente, sin que exista un servicio o contraprestación especial de su parte.

El Código Tributario señala que: impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por Ley, independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

2. **Tasas:** es el tributo que exige el estado al prestar un servicio público divisible (susceptible de ser fraccionado en unidades de uso o consumo).

¹ COSSIO MUÑOZ, Fernando. El sistema tributario y sus connotaciones en la reducción de la pobreza. Edit. IDEE. Perú. 2001. Pág. 14.

² COSSIO MUÑOZ, Fernando. Op cit. Pág. 15.

De acuerdo al Código Tributario: I. Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades sujetas a normas de Derecho Público individualizadas en el sujeto pasivo, cuando concurren las dos (2) siguientes circunstancias:

1. Que dichos servicios y actividades sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.
2. Que para los mismos, esté establecida su reserva a favor del sector público por referirse a la manifestación del ejercicio de autoridad.

II. No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual o la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

III. La recaudación por el cobro de tasas no debe tener un destino ajeno al servicio o actividad que constituye la causa de la obligación.

3. **Contribuciones especiales:** son los tributos que el estado cobra por la realización de una obra pública o una actividad estatal que produce beneficios reales o potenciales a los particulares. Pueden clasificarse en:
 - a. Contribuciones por mejoras: servicios locales o pavimento.
 - b. Contribuciones parafiscales: son contribuciones que exige para cumplir con fines sociales o económicos: aportes jubilatorios.

Al respecto expresamente el Código Tributario señala lo siguiente: Las contribuciones especiales son los tributos cuya obligación tiene como hecho generador, beneficios derivados de la realización de determinadas obras o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación (...).

1.2.2 Clasificación de los impuestos³

- **Impuestos directos e indirectos:** se basa en la incidencia real del impuesto, se debe analizar quién es el sujeto que realmente lo paga:

³ COSSIO MUÑOZ, Fernando. Op cit. Pág. 15.

- a) Impuestos directos: es pagado por el sujeto pasivo que determina la ley, y éste no logra trasladarlo a otro (p.e. ganancias y bienes personales).
- b) Impuestos indirectos: la ley define a un sujeto que debe pagarlo, pero el responsable logra trasladarlo a otra persona (p.e. IVA, Ingresos brutos).
- **Impuestos reales y personales:**
 - a) Impuestos reales u objetivos: no tienen en cuenta la situación personal o económica del sujeto responsable del pago del impuesto (p.e. impuesto a los inmuebles).
 - b) Impuestos personales o subjetivos: son los que consideran la situación personal o económica del contribuyente (p.e. Ganancias).
- **Impuestos fijos, proporcionales, progresivos o regresivos:**
 - a) Impuestos fijos: se paga una suma fija por cada contribuyente (p.e. timbrado del libro de sueldos y jornales).
 - b) Impuestos proporcionales: se aplica una misma alícuota o tasa (p.e. IVA, bienes personales).
 - c) Impuestos progresivos: a medida que aumenta el monto sujeto a impuesto, se aplica una tasa creciente (p.e. Ganancias).
 - d) Impuestos regresivos: a medida que aumenta el monto sujeto a impuesto, se aplica una tasa decreciente (no hay en la actualidad).
- **Impuestos en función del beneficio, del patrimonio o del gasto:**
 - a) Impuestos en función del beneficio: Ganancias, juegos de azar.
 - b) Impuestos en función del patrimonio: impuesto a los bienes personales, a los inmuebles.
 - c) Impuestos en función del consumo o del gasto: IVA, a las ventas, internos (consumos específicos).

1.2.3 Principios de la tributación

1.2.3.1 Principios constitucionales

- a. Legalidad: no existe tributo sin ley previa.

- b. Distribución del poder tributario entre los distintos niveles de gobierno (nacional, provincial y municipal).
- c. No confiscatorio: por considerarse inviolable la propiedad privada.
- d. Igualdad: la igualdad es la base del impuesto y de la carga pública. Quienes están en igual situación deben soportar la misma carga tributaria.
- e. Retroactividad: las leyes impositivas deben ser preexistentes a los hechos que originan el gravamen.

IMPUESTOS NACIONALES	
De manera permanente y exclusiva	Derechos aduaneros
De manera permanente y en concurrencia con las provincias	Impuestos indirectos
De manera transitoria	Impuestos directos
IMPUESTOS MUNICIPALES	
De manera permanente y exclusiva	Impuestos directos
De manera permanente y en concurrencia con la Nación	Impuestos indirectos

1.2.3.2 Principios políticos

1. **Equidad:** uno de los problemas más complejos es determinar en qué medida cada persona debe contribuir al logro del bienestar general. Existen diversas corrientes que sostienen:
 - Quienes obtienen más beneficios del estado son los que deben pagar mayores impuestos.
 - La equidad o justicia tributaria tiene que estar relacionada con la capacidad de pago o capacidad contributiva. Hechos reveladores de esa capacidad contributiva son: el nivel de vida, propiedades muebles e inmuebles, ingresos o rentas que percibe.
2. **Deseabilidad de sus efectos económicos:** un efecto deseado de la tributación puede ser la *neutralidad económica*, es decir, que la transferencia de recursos del sector privado hacia el estado no provoque ningún cambio en la economía. en la corriente

opuesta, hay quienes sostienen que el estado debe influir sobre aspectos como el nivel general de precios, de ocupación, etc.

3. **Instrumentalidad:** se trata de establecer tributos que sean instrumentales, administrativa y legalmente. Si el tributo es equitativo, no confiscatorio, ha sido aprobado por una ley previa, pero general un alto costo administrativo al fisco, o al contribuyente, o a ambos, en realidad no es útil.

1.3 LA TRIBUTACIÓN EN BOLIVIA

El país en su conjunto se ha caracterizado durante los últimos años por una política impositiva de una carga moderada. La aplicación de un régimen tributario a las actividades realizadas en Bolivia se encuentra regida por la Ley de Reforma Tributaria (Ley 843 de 20 de mayo de 1986), cuya modificación se realiza a través de la Ley 1606 de 22 de diciembre de 1994, bajo esta normativa legal se encuentra la aplicación de la siguiente tabla de impuestos.⁴

PRINCIPALES IMPUESTOS VIGENTES - 2004

IMPUESTO APLICABLE	SIGLA	BASE IMPONIBLE	ALICUOTA	PERIODO
Impuesto al Valor Agregado	IVA	Las ventas facturadas	13%	mensual
Régimen Complementario	RCIVA	Ingresos Personales	13%	mensual
A las Transacciones	IT	Las ventas facturadas	3%	mensual
A las Utilidades	IU	Utilidades antes de impuesto	25%	anual
A Consumos Específicos	ICE	Venta de bienes suntuarios	variable	mensual
Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados	IEHD	La importación y comercialización en el mercado interno de los hidrocarburos y sus derivados	variable	mensual
Impuesto Complementario a la Minería	ICM	Prospección, explotación, concentración, fundición, refinación y comercialización de minerales	variable	En cada operación de venta o exportación

Fuente: SIN.

⁴ CAMEX. Revista Informativa. 2002. La Paz – Bolivia. Pág. 3.

1.3.1 Descripción de algunos de los principales impuestos en Bolivia

Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Es una contribución con que se grava con una tasa uniforme la cantidad en que aumenta el precio de un artículo en cada una de las fases de su fabricación, elaboración y distribución ; Esta vigente a partir del 1 de abril de 1987.

Se determina aplicando la alícuota del 13% sobre los ingresos determinados por la empresa. Contra el impuesto determinado los contribuyentes podrán imputar como pago a cuenta en la forma y condiciones que establezca la reglamentación y la tasa que corresponda sobre el total de sus compras de bienes y servicios, contratos de obra o toda otra presentación o insumo de cualquier naturaleza.

Las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda, los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudasen por sus operaciones gravadas en el mercado interno. El crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen. 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 en forma automática, a través de los CEDEIM's, de acuerdo a lo que establezca el reglamento.

Impuesto a las Transacciones (IT)

El ejercicio en el territorio nacional, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad - lucrativa o no - cualquiera sea la naturaleza del sujeto - personas naturales y jurídicas, empresas públicas y privadas y sociedades con o sin personería jurídica, incluidas las empresas unipersonales - que las preste, estará alcanzado con el Impuesto a Transacciones, el cual se determinará aplicando una tasa del 3% sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el

período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada. El impuesto resultante se liquidará y empazará por períodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un período fiscal.

Impuesto sobre la Utilidad de la empresa (IUE)

Debe tenerse en cuenta que este recae sobre las utilidades de las empresas resultantes de estados financieros provenientes de bienes situados, colocados o utilizados comercialmente en el país, no importando la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones.

En efecto, están incluidas en este impuesto todas las empresas públicas y privadas de todo tipo; agencias y sucursales locales o subsidiarias de empresas domiciliadas en el exterior; aquellas generadoras, transmisoras y distribuidoras de energía eléctrica; remuneraciones por asesoramiento técnico, financiero, comercial u otro que haya sido prestado desde o en el exterior con obtención de utilidades.

Alícuota vigente : 25% sobre utilidades netas

El referido impuesto, sustituye al impuesto a la Renta Presunta de Empresas y se halla regulado por los Arts. 36° al 39° de la Ley 1606 de Reforma a la Ley 843. Para un análisis más exhaustivo de los impuestos anteriormente enunciados nos remitimos a la Ley de Reforma Tributaria - Ley No 843 del 20 de mayo de 1986 - ; Modificaciones a la Ley 843 - Ley No 1606 del 22 de diciembre de 1994.

1.3.2 Marco normativo de la tributación en Bolivia

El marco normativo vigente para el pago de tributos está regido por las siguientes leyes y decretos.

LEYES

	NUMERO	DE FECHA	TEMA
Ley	2646	01-04-04	Créase un Impuesto a las Transacciones Financieras de carácter transitorio, que se aplicará durante veinticuatro (24) meses a partir de la vigencia de la presente Ley.
Ley	2492	02-08-03	Código Tributario Boliviano
Ley	2493	04-08-03	Modificaciones a la Ley 843
Ley	2166	22-12-00	Ley del Servicio de Impuestos Nacionales
Ley	1606	22-12-94	Ley modificatoria de la Ley 843
Ley	843	20-05-86	Texto Ordenado 2001, Principal Normativa del Sistema Tributario Boliviano

El Marco normativo general de la tributación en Bolivia es el Código Tributario, promulgado según Ley No. 2492 del 2 de agosto de 2003, donde se define la política tributaria del país.

Esta Ley establece en su artículo 1, lo siguiente:

“(Ámbito de Aplicación). Las disposiciones de este Código establecen los principios, instituciones, procedimientos y las normas fundamentales que regulan el régimen jurídico del sistema tributario boliviano y son aplicables a todos los tributos de carácter nacional, departamental, municipal y universitario”.

El artículo 2 señala lo siguiente:

“(Ámbito espacial). Las normas tributarias tienen aplicación en el ámbito territorial sometido a la facultad normativa del órgano competente para dictarlas, salvo que en ellas se establezcan límites territoriales más restringidos”.

En los dos artículos anteriores se puede apreciar que la norma tiene alcance universal, desde el punto de vista nacional. Es decir todos aquellos a los que toca cumplir la ley deben hacerlo de manera obligatoria.

DECRETOS

TIPO	NÚMERO	DE FECHA	TEMA
Decreto Supremo	27566	11-06-04	Reglamento del Impuesto a las Transacciones Financieras
Decreto Supremo	27494	14-05-04	El presente Decreto Supremo tiene por objeto realizar ajustes al Decreto Supremo No. 24484 de 29 de enero de 1997, en cuanto a la actualización de valores se refiere.
Decreto Supremo	27369	17-02-04	Reglamento al Nuevo Programa de Regularización de Adeudos Tributarios
Decreto Reglamentario	27310		Reglamento al Código Tributario Boliviano
Decreto Supremo	26462	22-12-01	Decreto Reglamentario de la Ley 2166
Decreto Supremo	24484	29-01-97	(RTS) Decreto Reglamentario del Régimen Tributario Simplificado
Decreto Supremo	24217	20-01-96	(IEHD) Decreto Complementario del Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados
Decreto Supremo	24053	29-06-95	(ICE) Decreto Reglamentario del Impuesto a los Consumos Específicos
Decreto Supremo	24054	29-06-95	(IMT) Decreto Reglamentario del Impuesto Municipal a las Transferencias
Decreto Supremo	24051	29-06-95	(IUE) Decreto Reglamentario del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas
Decreto Supremo	24055	24-06-95	(IEHD) Decreto Reglamentario del Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados
Decreto Supremo	21642	30-06-87	(STI) Decreto Reglamentario del Sistema Tributario Integrado
Decreto Supremo	21530	27-02-87	(IVA) Decreto Reglamentario del Impuesto al Valor Agregado IVA
Decreto Supremo	21531	27-02-87	(RC-IVA) Decreto Reglamentario del Régimen Complementario al Valor Agregado RC-IVA
Decreto Supremo	21532	27-02-87	(IT) Decreto Reglamentario del Impuesto a las Transacciones
Decreto Supremo	21520	12-02-87	(RUC) Decreto Reglamentario del Registro Único de Contribuyentes
Decreto Ley	13622	03-06-76	(RUC) Decreto de Creación del Registro Único de Contribuyentes

1.4 DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS A LOS EXPORTADORES

1.4.1 Exoneración de Impuestos:

Dentro de este tipo de incentivos se encuentran las zonas francas y el Régimen de Internación Temporal para Perfeccionamiento Activo (RITEX):⁵

Las **Zonas Francas** son espacios físicos debidamente delimitados que operan bajo el principio de segregación aduanera y fiscal, es decir las mercaderías que ingresan en ellas están exentas del pago de tributos de importación e impuestos internos, las cuales están

⁵ CAMEX. Revista Informativa. 2002. La Paz – Bolivia. Pág. 3.

dotadas de la infraestructura adecuada a las actividades que desarrollan. Las zonas francas por la actividad económica que se realiza en ellas, se clasifican en: *Zonas Francas Industriales (ZOFRAIN)* y *Zonas Francas Comerciales y Terminales de Depósito (ZOFACOT)*.

Dentro de las ZOFRAIN se pueden establecer industrias cuyos programas sean generadores de productos de exportación. La ZOFACOT cumple la función de almacenamiento de mercaderías por tiempo ilimitado constituyéndose en centro de oferta a los agentes económicos del ente exportador.

El **Régimen de Internación Temporal para Perfeccionamiento Activo (RITEX)** permite internar materias primas, insumos y bienes intermedios libres del pago de impuestos para la fabricación de productos de exportación. Los tributos aduaneros suspendidos por la admisión temporal de materias primas y bienes intermedios son: Impuesto al Valor Agregado (IVA), Gravamen Aduanero (GA) e Impuesto al Consumo Específico (ICE).

1.4.2 Devolución Impositiva y Arancelaria

A través de las Leyes No. 1489 "Desarrollo y Tratamiento impositivo a las Exportaciones" del 16 de abril de 1993 y No. 1963 del 19 de marzo de 1999, el Gobierno de Bolivia establece que los exportadores tienen derecho a la devolución de los impuestos internos al consumo y de los aranceles pagados sobre los insumos incorporados en las mercancías exportadas. Aquello, en concordancia con una medida universal aceptada por todos los países miembros de la Organización Mundial del Comercio OMC basada en el principio de la "neutralidad impositiva", consistente en la premisa de que no se deben "exportar impuestos" ya que estos encarecen el precio del producto exportado en el mercado final restándole competitividad.

El estado devuelve el monto de los tributos pagados en la adquisición de las materias primas y bienes intermedios (costos y gastos) para procesos productivos de exportación. La

devolución impositiva se realiza una vez que los exportadores han tramitado y obtenido el CEDEIM.

CEDEIM

Los Certificados de Devolución de Impuestos (CEDEIM) son títulos valores transferibles por simple endoso, con vigencia indefinida y podrán ser utilizados por el tenedor final para el pago de cualquier tributo cuya recaudación esté a cargo del Servicio Nacional de Aduanas (SNA) o del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), conforme a la legislación vigente.⁶

A objeto de obtener la devolución de impuestos internos y del Gravamen Aduanero (GA), los exportadores presentan al Sistema de Ventanilla Única de Exportación (SIVEX) o a las oficinas del SIN, donde no existan oficinas del SIVEX, una Solicitud de Devolución Impositiva (SDI) en formulario **gratuito**, que tendrá carácter de declaración jurada.

En los siguientes cuadros, se muestran los documentos que se deben presentar al iniciar el trámite y al finalizar el mismo por parte de los exportadores.

DOCUMENTOS AL INICIO DE LA SOLICITUD

Documento	ENTIDAD RESPONSABLE Y OTROS DATOS RELEVANTES	REQUISITOS Y CARACTERÍSTICAS
Solicitud de Devolución de Impuestos (SDI)	Lugar de trámite: SIVEX o en la Administración Regional de Impuestos Internos, donde no existan oficinas SIVEX. Plazo: La solicitud de devolución se realiza a partir del primer día hábil del mes siguiente al que se efectuó la exportación. El exportador tiene 180 días para presentar la solicitud.	Declaración de Exportación (copia exportador). Factura Comercial del Exportador Certificado de Salida emitido por el concesionario del depósito aduanero (excepto vía aérea). Documentos de transporte (Manifiestos). Si la empresa está acogida al RITEX: i) por una sola vez debe presentar la fotocopia legalizada de la resolución que autorice su incorporación al Régimen; II) en cada exportación debe presentar póliza de Internación o Admisión Temporal. En caso de exportación a Zonas Francas, la Declaración de Exportación debe contar con sello de ingreso al recinto. No se pueden exportar productos RITEX a Zonas Francas.

⁶ CADEX – Santa Cruz. Consultas y Asesoramiento en la Devolución de Impuestos. www.cadex.org.

DOCUMENTOS A LA ENTREGA DEL CEDEIM

Documento	ENTIDAD RESPONSABLE Y OTROS DATOS RELEVANTES	REQUISITOS Y CARACTERÍSTICAS
Certificado de Devolución de Impuestos (CEDEIM)	Lugar de entrega: Oficina donde se entregó la Solicitud de Devolución.	Copia de la Carta Porte, Guía Aérea, o Conocimiento de Embarque con sello de Aduana de Salida. Boleta de garantía bancaria por el 100% del valor del CEDEIM con validez de 120 días a partir de la fecha de emisión del CEDEIM (en el caso de que el exportador haya comprometido su entrega en su SDI). Alternativamente, dictamen de las Empresas Auditoras EVE's. La devolución del gravamen arancelario procede sin necesidad de presentar garantías.

Nota: Se considera que una mercancía 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 mercancía ha sido exportada en la fecha de salida consignada en la declaración de exportación.

1.4.3 Impuestos que se devuelven a través del CEDEIM

Los impuestos que devuelve el CEDEIM son: ⁷

- Impuesto al Valor Agregado - IVA
- Impuesto a los Consumos Específicos - ICE
- Gravamen Aduanero - GA de importación de mercancías.

Devolución del IVA

Se devuelve al exportador el IVA cargado por concepto de costos y gastos en la importación o compra local de bienes destinados a la actividad exportadora.

Se devuelve el crédito IVA no compensado con operaciones del mercado interno hasta un monto máximo equivalente al 13% del valor FOB de la exportación.

⁷ CADEX – Santa Cruz. Op cit.

Devolución del ICE

El ICE pagado por los bienes finales exportados sujetos a este impuesto, será devuelto al exportador previa presentación de la nota fiscal correspondiente.

No es objeto de devolución impositiva, el ICE pagado por la adquisición de insumos que fueran destinados a la producción de bienes de exportación.

Devolución del GA

Será devuelto el GA pagado por la importación o compra local de bienes y servicios incorporados en el costo del producto exportado.

Existen dos formas de acogerse a la Devolución del GA, el procedimiento automático y el procedimiento determinativo

1.4.4 Procedimientos para la devolución impositiva

El procedimiento para que los exportadores soliciten la devolución impositiva es el siguiente:⁸

El CEDEIM puede tramitarse a partir del primer día hábil del mes siguiente al que se efectuó la exportación.

El tramite debe realizarse ante el Sistema de Ventanilla Única de Exportaciones SIVEX con la presentación de los siguientes documentos.

Documentos Básicos:

- Copia legalizada del RUE

⁸ CADEX – Santa Cruz. Op cit.

- Copia legalizada del NIT
- Copia legalizada del Registro de Comercio
- Testimonio original de Constitución de la Empresa
- Testimonio de Poder y fotocopia de Cédula de Identidad del representante legal para el trámite del CEDEIM y recojo de valores.

Para la devolución del IVA:

- Formulario 1130 (Solicitud de Devolución de Impuestos SDI)
- Formulario 1131 (Declaración Jurada del cálculo de la devolución)
- Formulario 143 (Formulario IVA)
- Declaración Única de Exportación
- Factura Comercial
- Certificado de Salida o Airway Bill en el caso de exportaciones por vía aérea
- Documentos de Transporte
- Formulario 391 (notas fiscales por compras mayores a Bs. 3.000)
- Formulario 394 (compras indirectas realizadas en el mercado interno)
- Boleta de Garantía Bancaria por el 100% del monto de devolución solicitado (opcional).

Para la devolución del GA:

- Formulario 1130 (Solicitud de Devolución de Impuestos SDI)
- Formulario 1131 (Declaración Jurada del cálculo de la devolución)
- Declaración Aduanera de Exportación
- Certificado de Salida o Airway Bill en el caso de exportaciones por vía aérea
- Documentos de transporte

Procedimiento automático

- Exportaciones anuales menores a \$us 1 millón: 4% sobre el valor FOB de las exportaciones.

- Exportaciones anuales comprendidas entre \$us 1 millón y 3 millones: 2% sobre el valor FOB de las exportaciones
- Exportaciones anuales menores o iguales a \$us 100.000: 4% sobre el valor FOB de las exportaciones.
- Estos coeficientes están determinados en función de los productos de exportación, de acuerdo a una relación que emite el Viceministerio de Exportaciones de Bolivia.

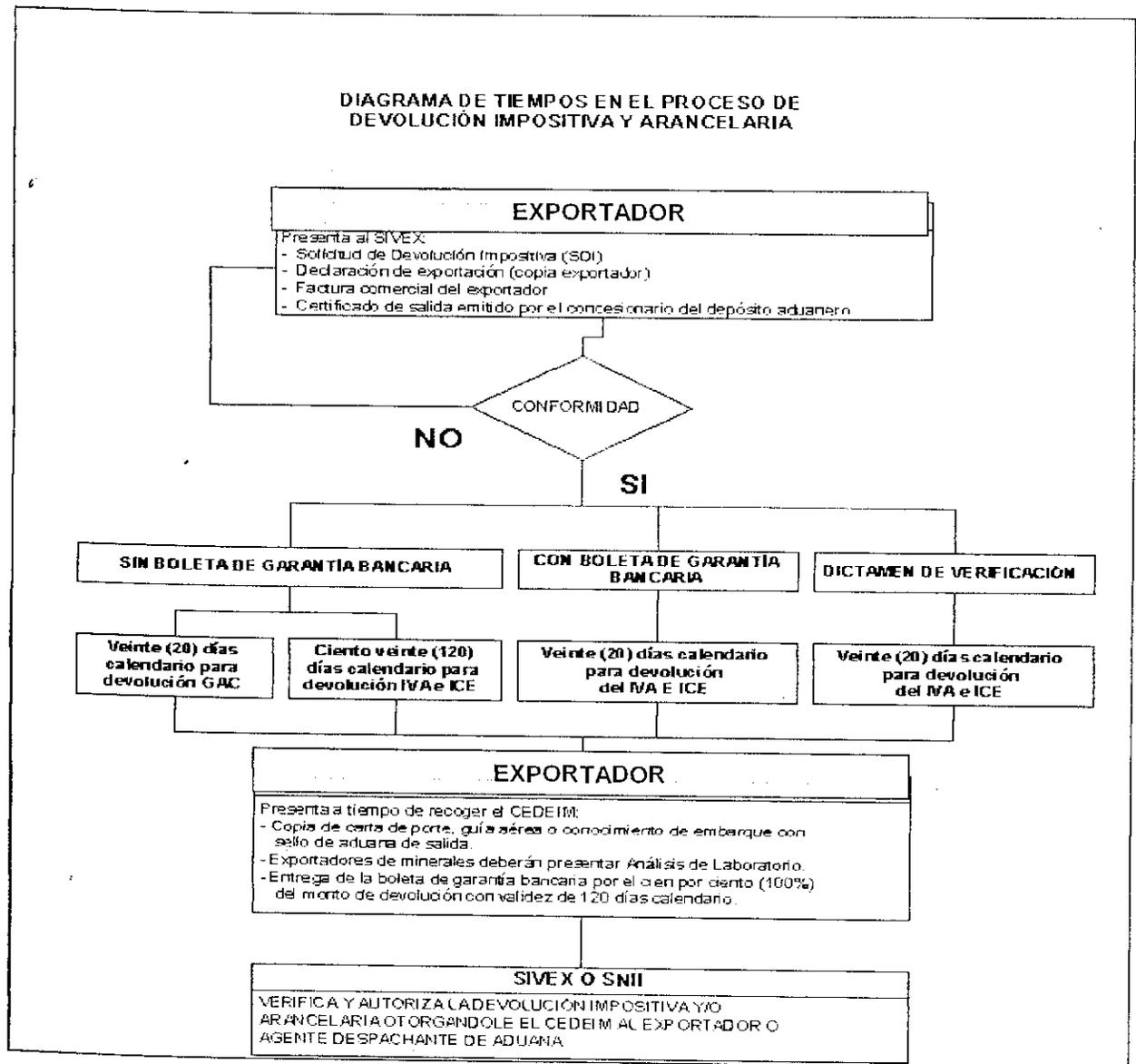
Procedimiento Determinativo

Los exportadores que consideren que los coeficientes de devolución impositiva establecidos por el procedimiento automático no corresponden a su estructura de costos, podrán requerir que se establezca un coeficiente de devolución en base a su propia y singular estructura de costos para una determinada posición arancelaria. El coeficiente establecido de esta manera tendrá vigencia de 1 año.

El CEDEIM correspondiente es emitido a la orden del exportador y es entregado en la oficina donde se haya presentado la SDI. Los plazos de entrega para los CEDEIMS son computables a partir de la fecha de aceptación y aprobación de la SDI de acuerdo al siguiente detalle.

- Veinte días calendario en el caso del GA.
 - Veinte días calendario cuando el exportador comprometa en su SDI una boleta de garantía bancaria para la devolución correspondiente al IVA.
 - Veinte días calendario, cuando el exportador presente adjunto a su SDI, el dictamen de verificación previa, realizado por una empresa especializada autorizada por el Servicio de Impuestos Nacionales.
 - Ciento veinte días calendario cuando el exportador no comprometa la boleta de garantía bancaria, para la devolución del IVA.
- La boleta de garantía es devuelta al exportador si no existe ninguna observación durante la verificación del crédito fiscal o cuando se hubiese vencido el plazo de validez de la boleta aún sin existir la verificación correspondiente.

El siguiente diagrama resume los pasos que se deben seguir para la devolución de los impuestos a través de los CEDEIMs y los tiempos previstos para el efecto. Al respecto se debe señalar que en la práctica estos tiempos nunca se cumple, y más bien las demoras son frecuentes y de largo plazo.



1.4.4 Normas legales que reglamentan la Devolución Impositiva

Las normas que de manera específica regulan la Devolución Impositiva son las siguientes:

Ley No. 1489 (abril/1993) - "Ley de Exportaciones" Capítulo IV Tratamiento tributario y arancelario.

Ley No. 1963 (marzo/1999); Modificación sobre la devolución del IVA a las exportaciones

Decreto Supremo No. 25465 (julio/1999); "Reglamento para la Devolución Impositiva"

Decreto Supremo No. 26630 (mayo/2002); "Modificaciones al Reglamento para la Devolución de Impuestos a los Exportadores".

1.4.5 Neutralidad impositiva

La Ley No. 1489 de 1993 (Ley de Exportaciones), establece entre otros principios la neutralidad impositiva para las exportaciones, mediante la devolución de impuestos internos bajo el sistema crédito - débito fiscal en el caso del IVA y otros impuestos internos, y la devolución de aranceles de importación, pagados en las compras de insumos utilizados en la producción de mercancías exportables. Esto se lo hace a través de los Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM's).

Con la *Ley No. 1963 de marzo de 1999*, se modifican dos artículos de la Ley No. 1489, a objeto de perfeccionar la neutralidad impositiva para las exportaciones:

“En cumplimiento del principio de la 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.”

Modificación del Artículo 12 de la Ley No. 1489 del 16 de abril de 1993.

“Con el objeto de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la

actividad 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 No. 843.”

Modificación del Artículo 13 de la Ley No. 1489 del 16 de abril de 1993.

El *Decreto Supremo Reglamentario No. 25465*, establece la devolución de aranceles mediante un mecanismo simple que considera la devolución del 4% a exportaciones menores y 2% a exportaciones medianas de manera automática. Alternativamente, las empresas exportadoras pequeñas o nacientes pueden acogerse al sistema que les permite recibir un 4% del valor FOB exportado en tanto sus exportaciones no superen los \$US 100.000.- Para las exportaciones mayores, se procede a calcular el coeficiente de devolución correspondiente de acuerdo a la estructura de costos de la industria.

CAPÍTULO II

MARCO PRÁCTICO

2.1 DEVOLUCIÓN IMPOSITIVA A LOS EXPORTADORES EN BOLIVIA

Hay un principio a nivel mundial que es la no exportación de componentes tributarios, todas las legislaciones tributarias devuelven los impuestos asociados a la exportación, en el sentido de que esto significa una carga tributaria para el exportador no recuperable porque está exportando sus productos. En Bolivia este principio es recogido en la legislación tributaria, Ley No. 843, el año 1986.

Es un derecho consagrado aplicable aquí y en todo el mundo. La ley de inversiones de 1991, que es una apertura para la llegada de capitales internacionales, establece determinadas condiciones y beneficios, y otorga seguridad a las mismas y dice que el inversionista extranjero tendrá los mismos derechos y beneficios que un inversionista nacional, con lo cual lo está incluyendo dentro de los alcances de percibir estos CEDEIM.

2.1.1 CASOS DE INDEBIDA DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS SEGÚN AUTORIDADES DE IMPUESTOS NACIONALES

De acuerdo a entrevistas realizadas a autoridades del SIN, los mecanismos de control para la devolución de los CEDEIMS, están establecidos en las normas. Desde el inicio del trámite, el exportador debe presentar una serie de documentos que certifican que en realidad se ha realizado la exportación y que ha pagado los diferentes impuestos por los cuales hace la solicitud de devolución. Asimismo, hace una Declaración Jurada, la misma que es considerada de buena fe por parte de las autoridades nacionales. Todos estos documentos son debidamente registrados y se procesa la información según el RUE y el NIT, para individualizar a cada exportador.

De acuerdo a los procedimientos establecidos estos documentos son evaluados en un tiempo preestablecido en la norma, para aceptar, observar o rechazar la solicitud. Una vez aceptada la misma, el trámite prosigue su curso hasta hacer efectiva la devolución.

Por ejemplo, para detectar si la empresa que solicita la devolución del IVA, cumple con todos los requisitos, se verifica las facturas que respaldan el crédito fiscal del importe solicitado para determinar que las mismas fueron efectivamente emitidas por los proveedores.

Respecto a la pregunta de que si son suficientes estos mecanismos de control dirigidos exclusivamente a los procedimientos, las autoridades entrevistadas señalaron que no, que estos mecanismos que son utilizados no solo para el caso de los CEDEIM's, sino también para todo el conjunto de impuestos nacionales, se basan en la buena fe de los contribuyentes, es decir, se confía en que éstos declaran la verdad respecto a sus actividades. Si bien existen inspectores que visitan a las empresas, estas inspecciones se realizan al azar y es imposible abarcar a todo el universo de contribuyentes. En el caso de los exportadores, se hace inspecciones a los almacenes de éstos para verificar la salida de la mercadería, lo cual también es refrendado por el Certificado de Salida de Almacenes. Aún así estos mecanismos de control no son suficientes.

También se indagó sobre los controles en frontera y en zonas franca, los criterios al respecto expresan que estos controles son mínimos. Si bien los directos responsables del control en estas áreas con las autoridades aduaneras, éstas trabajan en estrecha relación con las autoridades del SIN. Pese a ello, el control nunca es efectivo, pues existen formas en que los ciudadanos evaden estos controles.

En el caso específico de los exportadores se señala que algunos empresarios de zonas fronterizas han encontrado diversas formas de evadir los controles, y lo que es peor de cometer fraudes impositivos. Se ha detectado por ejemplo, que algunos ganaderos pasan por lo controles aduaneros, para exportar ganado en pie, sin embargo, luego de realizada la exportación el ganado es internado nuevamente al país, por lugares apartados que no tienen

control para luego volverlos a exportar. Así, hacen la solicitud de devolución de los impuestos engañando al fisco.

También se señala que muchas de las dificultades que se presentan en el caso de la devolución de los CEDEIM's a los exportadores surgen a consecuencia de vacíos legales de las normas actuales, algunas de estas deficiencias se destacan a continuación:

Modificación de la LEY

La Ley N° 1489 de 16/04/93, en su Art. 12 señala: “Los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de los impuestos internos al consumo y de los aranceles sobre insumos y bienes incorporados en las mercancías de exportación, considerando la incidencia real de éstos en los costos de producción, dentro de las prácticas admitidas en el comercio exterior, basados en el principio de neutralidad impositiva.

A su vez el Art. 13 señala: “Con el objeto de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en el costo de las mercancías exportadas, la forma y las modalidades de dicha devolución, serán reglamentadas por el poder ejecutivo sobre la base de lo previsto en el último párrafo del Art. 11 de la Ley 843.

La Ley 1963 del 23/03/99, en su Art. Primero, modifica el Art. 12, de la Ley 1489 de 16/04/93 en la forma que a continuación se indica:

Debe decir: Art. 12 En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios sujetos a la presente Ley, recibirán la devolución de impuestos internos al consumo de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora.

La Ley 1963 del 23/03/99, en su Art. Segundo, modifica el Art. 13, de la Ley 1489 de 16/04/93 en la forma que a continuación se indica:

Debe decir: Art. 13 Con el objeto de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en los Costos y Gastos vinculados a la actividad exportadora. La forma y modalidades de dicha devolución serán reglamentadas por el Poder Ejecutivo de acuerdo con el segundo párrafo del Art. 11 de la Ley 843.

Lo descrito incide en el inadecuado comportamiento tributario del exportador que presenta deliberadamente facturas con derecho a crédito fiscal IVA por actividades no relacionadas con el producto exportado, obteniendo CEDEIM's (Certificados de Devolución Impositiva) por importes mayores que lo que corresponde efectivamente devolver (fraude tributario).

Dicho riesgo es alto debido a que el SIN no cuenta con la capacidad operativa para cumplir con la fiscalización a todos los exportadores que solicitan la devolución de impuestos; por tanto, gran parte de los exportadores no son objeto de fiscalización, que sumado en el último tiempo, a la gran cantidad de las Solicitudes de Devolución Impositiva que se van presentando bajo la modalidad previa (fiscalización previa).

Observación a los Medios Fehacientes de Pago

El numeral 11 del Art. 66 "Facultades Específicas" del actual Código Tributario señala:

"Aplicar los montos mínimos establecidos mediante reglamento a partir de los cuales las operaciones de devolución impositiva deban ser respaldadas por los contribuyentes y/o responsables a través de documentos bancarios como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente. La ausencia del respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción.

A su vez el Decreto Supremo N° 27874 de 26/11/04 en su Art. 37 (Medios Fehacientes de Pago) señala: “Cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a Cincuenta Mil 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda, deberán ser respaldadas por los sujetos pasivos y/o terceros responsables, a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente”.

Lo descrito es atentatorio para los intereses del Estado Boliviano, y manifiesta claramente la intencionalidad de favorecer a los exportadores, para que estos puedan aprovechar esta situación y cometan fraude tributario, fraccionando las posibles compras por cada transacción, por importes menores a 50.000 UFV's, no tienen la obligación de demostrar la existencia real de la transacción (cheques u otros medios fehacientes de pago); disminuyendo de esta manera la sensación de riesgo en el exportador (fraude tributario), y por ende aumenta la posibilidad de hacer fraude.

Además de algunas deficiencias presentadas en las normas tributarias y aduaneras, existen errores y omisiones que se presentan en los procedimientos. Estos tienen que ver principalmente con los siguientes casos:

Origen del Crédito Fiscal

Existen empresas que acumularon crédito fiscal por varias gestiones, periodos en los cuales no efectuaron exportaciones, sin embargo, una vez realizada una exportación solicitaron la devolución de impuestos (CEDEIMS) dentro de los 180 días correspondientes, incorporando a la solicitud el crédito fiscal acumulado en anteriores gestiones como si éste fuera parte de lo que se ha exportado.

Por consiguiente, parte del crédito fiscal de productos no exportados en gestiones anteriores, ha sido incorporado a los productos recientemente exportados, por lo que la Administración Tributaria en el momento de efectuar la verificación tiene dificultades en probar si ese crédito acumulado corresponde efectivamente a la actividad de exportación con la consiguiente devolución de impuestos; asimismo debido a la prescripción (4 años) la

Administración Tributaria se ve limitada en efectuar la verificación (fiscalización) del crédito fiscal. Por otra parte el contribuyente de acuerdo al Código de Comercio tiene la obligación de guardar su documentación por 5 años.

Exportaciones a zonas francas por empresas comercializadoras

Muchas de las exportaciones efectuadas a zonas francas, son realizadas por empresas comercializadoras y no por las mismas empresas productoras como es el caso de la Cervecería Boliviana Nacional, donde la que se beneficia de la Devolución de Impuestos a través de Certificados de Devolución de Impuestos (CEDEIM) es la empresa comercializadora por haber efectuado la compra del producto (cerveza) y exportarlo.

Este también es un aspecto procedimental que debe ser normado con mayor claridad, puesto que el verdadero exportador del producto que es el que fabrica y paga los respectivos impuestos incurridos durante el proceso de fabricación ve dificultada la devolución de los mismos por la participación de los intermediarios comercializadores.

Crédito fiscal generado en la actividad del mercado interno como en la actividad de exportación

Respecto a este punto, la norma no especifica en que porcentaje será la afectación del crédito fiscal a devolver (ejemplo en las facturas de Servicios Básicos) en el mercado interno como en la actividad de exportación.

Esta situación ocasiona en muchos casos que los exportadores que producen bienes tanto para el mercado interno como el externo, incorporen en su solicitud de devolución importes que han sido destinados a la proporción de bienes destinados al mercados interno como si hubieran sido para la exportación, debido a la imposibilidad de discriminar estos impuestos de una manera más correcta.

Registros contables admisibles para la administración tributaria

El Decreto Supremo N° 25465 Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones, en su Art. 20 establece la obligación que tienen los exportadores de llevar Registros Contables y Estados Financieros, sin embargo el incumplimiento de los mismos puede ser considerado por algunos como un incumplimiento al deber formal y por otros como una causal de rechazo de la Solicitud de la Devolución de Impuestos, debido a que la norma no es clara respecto a este punto.

Al respecto, algunos exportadores agropecuarios que no cuentan con una planta administrativa y que su actividad es netamente productiva como son los ganaderos y agricultores exportadores, que en muchos casos son campesinos con muy poca instrucción, encuentran una dificultad para cumplir con tal requisito. Si bien la mayoría de estos exportadores cuentan con un asesoramiento sobre el tema, en algunos casos tienden a falsear la información respecto a su actividad empresarial, o cometen errores en la información que proporcionan.

Clonación de facturas

El inadecuado sistema de facturación existente en la actualidad, ha facilitado la existencia de fraude tributario (clonación de facturas), generando créditos fiscales inexistentes.

Si bien esta práctica es generalizada en todo el sistema impositivo del país, la misma que se realiza para evadir principalmente el pago del IVA y el IT, en el caso de los CEDEIMs, la situación es más grave puesto que en este caso, la presentación de facturas clonadas no solo implica el no pago de un impuesto, sino el hecho de que el Estado, asumiendo que estas facturas son verdaderas tiene que erogar dinero para supuestamente devolver estos impuestos por la falsa información presentada.

Falta de sanción respecto Solicitudes de Devolución Impositiva con fiscalización previa

La no sanción de la tentativa de defraudación, incrementa la presentación de Solicitudes de Devolución Impositiva, bajo la modalidad previa, es decir, con fiscalización previa que en caso de establecerse fraude tributario, lo único que queda es depurar el crédito fiscal no valido, recomendando la emisión de CEDEIM's por la diferencia resultante, es decir, por el monto que corresponde, sin sancionar la conducta del exportador.

La eliminación de la tentativa de defraudación del actual Código Tributario, alienta a los exportadores a cometer fraude tributario en contra del Estado Boliviano (facturas falsas, gastos ficticios o facturas no relacionadas con la actividad de exportación), fundamentalmente debido a la falta de castigo (sanción) de la acción intencional bajo la modalidad previa.

2.1.2 POSICIÓN DEL GOBIERNO RESPECTO A LA INDEBIDA DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS A TRAVÉS DE LOS CEDEIMS

El gobierno denunció en julio del 2005 que está subvencionando a algunos exportadores del país debido a que se devuelven montos superiores a lo que declaran los productores para que se les entregue el Certificado de Devolución Impositiva (CEDEIM).

La devolución de impuestos a las mercancías que son exportadas se refiere a que por ejemplo un proveedor de materias primas vende a un exportador un valor de 100 bolivianos, éste proveedor retiene 13 bolivianos que corresponde al Impuesto al Valor Agregado (IVA). Y precisamente es este IVA que retiene el proveedor el que se le devuelve al exportador, porque de acuerdo al principio de neutralidad impositiva no se pueden exportar impuestos.

El Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) realizó un estudio donde se detectó que de 964 proveedores que realizaron ventas por 1,347.5 millones de bolivianos, solo retuvieron por

IVA 26.9 millones de bolivianos, pero se devolvió a los exportadores por un valor de 175.1 millones de bolivianos.

En otro caso se pudo establecer que de 151 proveedores que realizaron ventas por 523.6 millones de bolivianos no se pagó nada por concepto del IVA, pero sin embargo se devolvió a algunos exportadores el CEDEIM por un valor de 68.0 millones de bolivianos.

Los exportadores son quienes declaran el monto que les debe ser devuelto y al parecer son ellos quienes hacen aparecer proveedores inexistentes.

La propuesta del gobierno es que se pueda perfeccionar el mecanismo de neutralidad impositiva. En este sentido se propone devolver el IVA, ICE y Gravamen Arancelario efectivamente pagados por el exportador en sus compras e importaciones. También se propone garantizar la sostenibilidad fiscal de la neutralidad impositiva, logrando que el Tesoro General de la Nación (TGN) emita en tiempo oportuno y permanente los CEDEIM. Además se propone asumir a la fecha el compromiso de pago de deuda pendiente, que actualmente alcanza a unos 300 millones de bolivianos.

Al respecto, el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) presentó un informe donde se señala que en el período 2002-2004, de 1.228 casos fiscalizados a las empresas exportadoras, se detectó una defraudación por 135,05 millones de bolivianos.

De este monto, la oficina estatal recuperó 68,68 millones de bolivianos y otros 66,37 millones se encuentran en litigio, puesto que las empresas exportadoras presentaron procesos contencioso-tributarios tanto al Poder Judicial como a la Superintendencia Tributaria.

Según el matutino La Prensa, en la gestión 2004, “el Gobierno devolvió 440 millones de bolivianos por Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM), pero a Diciembre de ese año estaba rezagado el pago de 220 millones de bolivianos...”.⁹

A continuación se extracta el siguiente cuadro publicado en el matutino “El Diario” de la ciudad de La Paz, en el cual se puede apreciar la diferencia por concepto de devoluciones que va en contra del fisco.

Montos que demuestran la devolución indebida

GESTIÓN	CANTIDAD DE CASOS	MONTO VERIFICADO	DIFERENCIA A FAVOR	DIFERENCIA NO REPARADA AL FISCO NO PAGADO
2002	287	43.609.496	4.205.438	3.158.042
2003	325	170.427348	14.046.597	43.358.114
2004	616	243.331.961	50.429.399	19.857.586
TOTAL	1.228	457.368.805	68.681.434	66.373.742

Fuente: Servicios de Impuestos Nacionales.

Regularmente, cada año son unas 300 empresas exportadoras las que solicitan la devolución de impuestos, de las cuales por lo menos 150 son alcanzadas por la fiscalización, con base a indicios y acciones de inteligencia fiscal.

En los casos observados, el SIN encontró que para las solicitudes de los CEDEIM's, las empresas habían presentado facturas falsas o en su defecto los proveedores de servicios o materias primas contratadas no existían.

⁹ Matutino La Prensa. Los exportadores se quejan de la lentitud en devolución de CEDEIM. Enero 12 de 2005. La Paz, Bolivia.

2.1.3 POSICIÓN DE LOS EXPORTADORES

Los exportadores aseguran que el Gobierno utiliza el dinero que está destinado para la devolución de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM) para cubrir el déficit que tiene el Tesoro General de la Nación (TGN).

De acuerdo al vicepresidente de la Cámara de Exportadores de La Paz, Guillermo Pou Mont, el Gobierno está realizando un "negocio financiero "con la devolución de los impuestos bajo la modalidad de los CEDEIM's. A criterio del sector, ese negocio se explica cuando existe un desfase de 14 meses entre la presentación de demanda y la devolución efectiva de los tributos pagados por los exportadores por concepto del Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto al Consumo Específico (ICE) y Gravamen Arancelario (GA).

"El pago impositivo de los exportadores le beneficia al Estado, porque recibe dinero sin intereses, para luego desviarlos con otros fines, por lo que, no acelera la devolución,... El Ministerio de Hacienda adeuda a los exportadores 321 millones de bolivianos desde 2003 a la fecha", recordó.¹⁰

La Ley 1489 que normó el Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones establece que el Estado debe devolver a los exportadores todos los impuestos nacionales pagados, contenidos en la adquisición de insumos o componentes nacionales incorporados en el costo de las mercancías de exportación, en un plazo no mayor a los 15 días, hecho que nunca se cumple.

2.2 LOS CEDEIMS EN EL SECTOR PETROLERO

En el país, en las gestiones 2004 y 2005, ha existido un amplio debate respecto al tratamiento impositivo a las empresas petroleras transnacionales, quienes también se benefician con la devolución impositiva a través de los CEDEIM's.

¹⁰ Matutino "La Razón. El Gobierno y los exportadores se enfrentan por los impuestos. Julio 29 de 2005. La Paz, Bolivia.

Al respecto se presenta el artículo de prensa titulado: “EL ABSURDO DE LA DEVOLUCIÓN IMPOSITIVA A LAS PETROLERAS”, publicado en el Semanario “Nueva Economía”, el cual en sus partes más sobresalientes señala lo siguiente:¹¹

“Entre las noticias que están saliendo a la opinión pública relacionadas con la entrega de nuestros recursos naturales al capital transnacional, tal vez la que reviste ribetes de escándalo es la norma que autoriza la devolución impositiva a las empresas petroleras. El Decreto Supremo No. 25504 en cuestión, aprobado el 3 de septiembre de 1999 con carácter retroactivo al 1 de enero de 1997, se ampara en la Ley de Exportaciones de 1993 que establece la figura de los Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM).

El principio original recogido por la Ley No. 1489 de Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones de 1993 es el de neutralidad impositiva, dentro de un espíritu claro y táctico de promoción de las exportaciones no tradicionales de Bolivia, entendiéndose como exportaciones no tradicionales todos aquellos productos diferentes a las exportaciones de minerales y gas natural, llamadas también tradicionales por haber dominado el perfil del exportador prácticamente monoprodutor del país hasta la segunda mitad de la década de los ochenta.

En suma, el desarrollo de las exportaciones no tradicionales -particularmente la de productos manufacturados- requiere de importantes esfuerzos de apertura de mercados, así como de desarrollo de la oferta, razón por la cual el Estado veía la conveniencia de renunciar a algunos tributos percibidos durante este proceso -particularmente el Impuesto al Valor Agregado (IVA)- como una herramienta de promoción de las exportaciones bolivianas. La no inclusión explícita de los dos sectores tradicionales del comercio exterior boliviano -minerales y gas natural- en la Ley de Exportaciones de 1993 partía básicamente del hecho de que la ventaja de dotación de recursos naturales del país en estos dos sectores no hacía necesario un

¹¹ GARCÍA PALAO, Vicent Gómez. “EL ABSURDO DE LA DEVOLUCIÓN IMPOSITIVA A LAS PETROLERAS”. Semanario Nueva Economía, No. 574. del 17/04 al 23/04/2005. La Paz, Bolivia.

sacrificio fiscal para incidir en los niveles de competitividad internacional de las exportaciones de minerales y gas natural. Luego, de forma extraña y poco transparente, el primer gobierno de Sánchez de Lozada incorpora mediante Ley No. 1731 del 25 de noviembre de 1996 al sector hidrocarburos en los alcances del artículo 13 de la Ley No. 1489 de Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones.

En este marco ¿cómo se entiende el decreto supremo de septiembre de 1999 que extiende este beneficio al sector de hidrocarburos –con carácter retroactivo a 1997 – cuando prácticamente la totalidad de las exportaciones de gas natural ya estaba asegurada por un contrato de 20 años de duración firmado entre Estados?. Por su supuesto no hay mayores explicaciones lógicas ni racionales, quedando la explicación de este absurdo restringida a consideraciones de búsqueda y captura de renta por parte de las empresas petroleras a partir de una relación privilegiada con las autoridades gubernamentales del sector, tanto durante el primer gobierno de Sánchez de Lozada como durante el gobierno de Bánzer.

Justamente, no resulta casual que el Viceministro encargado en ese entonces del sector de hidrocarburos, Carlos Alberto López, luego pase a formar parte de la planta ejecutiva de la capitalizada Chaco en calidad de Vicepresidente de Negocios, en esa calidad luego prescindir la Cámara Americana de Comercio y ahora aparecer como el principal defensor de las transnacionales en el país. No es muy distinta la situación de prácticamente todos los ex presidentes de Yacimientos Fiscales Bolivianos de estos dos gobiernos –aquellos que firmaron los contratos de riesgo compartido sin autorización congresal- que luego se convirtieron en ejecutivos de las empresas petroleras, siendo el más notorio el caso de Arturo Castaños, que llegó a convertirse en representante de Petrobras en Bolivia.

Definitivamente cada vez son más claras las relaciones incestuosas entre ex funcionarios del gobierno encargados del sector hidrocarburo, petroleras y organismos multilaterales de financiamiento –el ministro cabeza del sector en

septiembre de 1999, José Luis Lupo, es ahora representante del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) en Colombia por no mencionar el ya celebre caso de Alfonso Revollo en el Banco Mundial- detrás de casos como este millonario daño económico al Estado Boliviano mediante el D.S. 25504....”.¹²

Sobre el artículo anterior, se debe señalar que en abril de 1996, sale la Ley de Hidrocarburos No. 1689 y posteriormente en noviembre del mismo año sale la Ley No. 1781 que incorpora al sector petrolero dentro de los alcances de la devolución de impuestos. Esta ley 1781 y demás disposiciones complementarias, de forma discriminatoria realizan una devolución presunta al sector, no real. Es decir, a todos los exportadores se les devuelve el 100% de los impuestos asociados a exportación, pero a las empresas petroleras se les presume el 49% del valor FOB (mercadería en frontera) y solamente se les presume el IVA y NO los demás impuestos, tampoco el 13% de 100, sino el 13% de 49.

En este caso, de acuerdo a la Cámara Boliviana de Hidrocarburos el sector petrolero es discriminado respecto a los demás, pero las empresas aceptaron y no hicieron ningún reclamo. Hasta el momento a las empresas petroleras no se les ha devuelto ni un centavo a través de los CEDEIM's, y si se les devuelve, lo harán en el largo plazo porque está sujeta al presupuesto del TGN. El monto es más o menos 300 millones de bolivianos desde 1997 a 2004, de los cuales, se han rechazado 130 millones de bolivianos correspondientes al periodo 1997 - 2000. Hay aceptados y esperando una orden del Ministerio de Hacienda para que sean monetizados 170 millones de bolivianos del periodo 2000 en adelante, que las empresas podrían cobrar en los próximos años.¹³

Cabe recordar que el sector petrolero pagó al Estado más de \$us 2.000 millones en tributos desde 1997 a 2004, \$us 1.342 millones en regalías y participaciones y \$us 724 millones en otros impuestos directos, sin contar el impuesto indirecto IEHD, que tuvo una recaudación de \$us 1.605 millones.

¹² GARCÍA PALAO, Vicent Gómez. Op cit.

¹³ Cámara Boliviana de Hidrocarburos. “La realidad sobre los certificados de devolución de impuestos-CEDEIM”. www.cbh.org.bo. Noticia basada en el criterio de Ramos Marco, Analista Tributario Petrolero. Santa Cruz, Bolivia.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

De acuerdo a la información descrita en la presente Monografía, se ha llegado a las siguientes conclusiones, las mismas que se estructuran en función a los objetivos específicos:

Objetivo 1.- Describir las características normativas y procedimentales de los CEDEIM's.

Con la descripción de la normativa vigente en relación al CEDEIM, se ha podido constatar que la misma presenta algunos vacíos legales, que al mismo tiempo ocasiona vacíos técnicos en cuanto a procedimientos y procesos de control.

Estos vacíos jurídicos en la mayoría de los casos perjudica al Estado Boliviano, debido a que da lugar a la comisión de errores y defraudaciones tributarias por parte de los exportadores.

Objetivo 2.- Identificar casos en los cuales la devolución de los CEDEIM's es indebida.

Si bien, no se han identificado casos específicos, con nombres de empresas y responsables, la información proporcionada por el Servicios de Impuestos Nacionales, da cuenta de que la defraudación por concepto de devolución de impuestos a través de los CEDEIM's, es evidente y de elevados montos que van en contra del erario nacional.

Se ha establecido que las defraudaciones, se dan por ejemplo a través de la clonación de facturas, o la presentación de facturas falsas; así como la presencia de proveedores inexistentes.

Objetivo 3.- Conocer el criterio de autoridades tributarias respecto a la efectividad de la fiscalización para la devolución de los CEDEIM's.

En el análisis de la información proporcionada por autoridades del SIN y aquella recaba por la prensa nacional, se da cuenta de que la afectación de la indebida devolución de los CEDEIM's, es altamente perjudicial para el Estado. A través de informes del SIN, se ha podido constatar que dicha indebida devolución es evidente, pues se han presentado datos reales de este hecho. Por ejemplo, se ha conocido que entre las gestiones 2002 al 2004, existen Bs. 66.373.742.- que han sido declarados y reclamados para su devolución pero que nunca han sido pagados en realidad por parte de los exportadores.

Objetivo 4.- Establecer la situación real de la devolución de los CEDEIM's, a partir de los intereses del Estado Boliviano y de los exportadores.

En definitiva, se evidencia que las normas que regulan los CEDEIM's, deben ser reformuladas en el sentido de dar mayor eficacia a los mecanismos de control. De lo contrario se deben cambiar los procedimientos para permitir mayor agilidad y transparencia en este cometido.

RECOMENDACIONES

Para lograr superar las deficiencias detectadas en la devolución de CEDEIM's a los exportadores, es importante tomar en cuenta las siguientes recomendaciones:

- Es imperioso modificar las normas legales, incorporando nuevos y más eficaces mecanismos de control, llenando aquellos vacíos que hoy en día permiten algunas discrecionalidades por parte de los exportadores.
- Las normas que se vayan a implementar deben tomar en cuenta el principio de neutralidad impositiva pero en un marco de respeto a la ley. Para ello es importante que las autoridades gubernamentales entablen permanente comunicación con los

exportadores a través de seminarios y talleres para concienciar a estos últimos en la importancia de respetar las reglas de juego.

- La administración tributaria debe mejorar los controles en coordinación con autoridades aduaneras, poniendo en práctica inspecciones oculares más frecuentes a los almacenes aduaneros, para verificar la salida de las mercaderías de exportación.
- Asimismo, debe hacerse un seguimiento a las exportaciones realizadas por algunas empresas, en base a muestras aleatorias, para verificar la información proporcionadas por éstas y comprobar la veracidad de su información.
- Es importante cambiar el sistema de facturación, pues, hoy en día éste sistema permite una fácil manipulación de las mismas, su clonación o falsificación.
- La administración tributaria debe tener una base de datos permanentemente actualizada, donde estén registrados proveedores de materias primas e insumos en relación directa con exportadores, para de esa manera verificar la información proporcionada por estos últimos.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFÍA:

- CADEX – Santa Cruz. Consultas y Asesoramiento en la Devolución de Impuestos. www.cadex.org.
- CÁMARA BOLIVIANA DE HIDROCARBUROS. “La realidad sobre los certificados de devolución de impuestos-CEDEIM”. www.cbh.org.bo. Noticia basada en el criterio de Ramos Marco, Analista Tributario Petrolero. Santa Cruz, Bolivia.
- CAMEX. Revista Informativa. 2004. La Paz – Bolivia.
- COSSIO MUÑOZ, Fernando. El sistema tributario y sus connotaciones en la reducción de la pobreza. Edit. IIDEE. Perú. 2001.
- GARCÍA PALAO, Vicent Gómez. “EL ABSURDO DE LA DEVOLUCIÓN IMPOSITIVA A LAS PETROLERAS”. Semanario Nueva Economía, No. 574. del 17/04 al 23/04/2005. La Paz, Bolivia.
- MATUTINO LA RAZÓN. El Gobierno y los exportadores se enfrentan por los impuestos. Julio 29 de 2005. La Paz, Bolivia.
- MATUTINO EL DEBER. La evasión impositiva. “Diario Mayor” Santa Cruz de la Sierra, martes 10 de febrero 2004.
- MATUTINO EL DIARIO. SIN encontró indicios de defraudación en devolución Impositiva a exportadores. 29/07/2005.
- MATUTINO LA PRENSA. Los exportadores se quejan de la lentitud en devolución de Cedeim. Enero 12 de 2005. La Paz, Bolivia.
- SEMANARIO NUEVA ECONOMÍA. El Absurdo de la devolución impositiva. Semana 17/04 al 23/04/2005. No. 574.
- SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES. Instructivo N° DAR 07-01-01. Sistema de Devolución Impositiva. La Paz, Bolivia.

LEYES Y DECRETOS:

- H. CONGRESO NACIONAL. Ley 2492 del 02-08-03. Código Tributario Boliviano. Bolivia
- H. CONGRESO NACIONAL. Ley 2493 del 04-08-03. Modificaciones a la Ley 843. Bolivia
- H. CONGRESO NACIONAL. Ley 2166 del 22-12-00. Ley del Servicio de Impuestos Nacionales. Bolivia
- H. CONGRESO NACIONAL. Ley 1606 del 22-12-94. Ley modificatoria de la Ley 843. Bolivia
- H. CONGRESO NACIONAL. Ley No. 1489 del 16 de abril de 1993. Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones. Bolivia
- H. CONGRESO NACIONAL. Ley 843 del 20-05-86. Texto Ordenado 2001, Principal Normativa del Sistema Tributario Boliviano. Bolivia
- GACETA OFICIAL DE BOLIVIA. D.S. 27874. Reglamentación de algunos aspectos del Código Tributario en relación a la devolución impositiva. Bolivia.
- GACETA OFICIAL DE BOLIVIA. D.S. 23574. Reglamento a la Ley 1489. Bolivia.
- GACETA OFICIAL DE BOLIVIA. D.S. 25465. Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones. Bolivia.
- GACETA OFICIAL DE BOLIVIA. D.S. 26397. del 19 de noviembre del 2001. Reglamento de Devolución de Impuestos a las exportaciones. Bolivia.
- GACETA OFICIAL DE BOLIVIA. D.S. No. 26630 del 22 de mayo del 2002. Modificaciones al Reglamento para la Devolución de Impuestos a los Exportadores. Bolivia