Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

27-06-16
10:47

SALA PLENA

SENTENCIA:	81/2016
FECHA:	Sucre, 30 de marzo de 2016
EXPEDIENTE N°:	**667/2011.**
PROCESO :	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELA TOR:	**Pastor Segundo Mamani Villca**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 26 a 30 vta. de obrados, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0550/2011 de 15 de septiembre, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 33, la contestación de fs. 59 a 64; los memoriales de réplica y dúplica de fs. 68 a 70 vta. y de fs. 75 y vta., los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada; y.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho y fundamentos de la demanda.

En mérito a la Resolución Administrativa de Presidencia del Servicio de Impuestos Nacionales N° 03-0461-11 de 4 de noviembre, Raúl Vicente Miranda Chávez en representación de la Gerencia Distrital La Paz del SIN, se apersonó e interpuso demanda contencioso-administrativa contra la AGIT, e impugnó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0550/2011 de 15 de septiembre, en virtud de los siguientes argumentos:

I.1.1. De la diferencia y alcances del proceso de verificación y fiscalización. Citando el art. 29 del Decreto Supremo (DS) N° 27310, refiere que en ningún momento reconoció expresamente que la contribuyente Yumiko Suzuki Endo poseía crédito fiscal, ya que para esto la verificación debió alcanzar periodos anteriores y realizar la reconstrucción o determinación específica del crédito fiscal.

I.1.2. De la incorrecta aplicación del método de Integración Financiera. Que la AGIT incorrectamente manifestó que "para el Impuesto al Valor Agregado (IVA) se adoptó el método de integración financiera o base financiera", aseverando además que en nuestra normativa no se señala de forma expresa que Bolivia haya adoptado el *método de Integración Financiera*, citando lo previsto por el art. 5 de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano (CTB), en sentido que los métodos no son fuente del derecho administrativo en Bolivia.

I.1.3. De la depuración del crédito fiscal.

a. Señala la Administración Tributaria (AT) que al observar las notas fiscales estableció, que si bien son válidas para el mercado interno, si embargo no corresponden a costos incorporados en los productos efectivamente exportados y gastos vinculados directamente, relativas a las

importaciones o desaduanización y compras en el mercado legal de fechas posteriores a las exportaciones de materia prima (por cualidades y características) no incorporadas efectivamente en las exportaciones en los periodos respectivos. Así también las notas fiscales clasificadas como compras mixtas, que verificadas las mismas corresponde a compras vinculadas directamente al mercado interno por compra de activos, alquileres y comisiones Linkser, compra de ácidos, consumo de energía eléctrica y telefonía de tienda, material eléctrico correspondiente a otra actividad, talonario de facturas de compra local y envió no vinculados a exportación ni clientes.

b. Expresa por otra parte, que se depuró las notas fiscales clasificadas como directamente vinculadas a las exportaciones, por fletes pagados en destino "Total Collect" emitidas por Amercan Airlines y Declaraciones Únicas de Importación (DUI) sin respaldo de documento original; las notas fiscales clasificadas como vinculadas a compras mixtas, no vinculadas a la actividad de la empresa por Gastos por llamadas de uso de celular, teléfonos fijos de otros domicilios, energía eléctrica y agua de otros domicilios, antigüedades del anticuario, avisos en el periódico "dueño alquilo la casa", seguro de vehículo, servicios de seguridad sin especificación de lugar de servicios, servicios legales sin respaldo de contrato, flete pagado en destino y otros, por no cumplir con el art. 8 de la Ley N° 843; notas fiscales que no cumplen con las formalidades por falta de respaldo de documento original, facturas con otro NIT y facturas sin NIT, de conformidad al numeral 16 de la Resolución Administrativa (RA) 05-0043-99.
Citando los arts. 12 y 13 de la Ley 1489, 3 y 24 numerales 1) y 3) del DS N° 25465, art. 8-VII, VIII y IX del DS N° 21530, expresó que las normativas mencionadas son claras al establecer que el objetivo por el cual se otorgan los CEDEIM´s, es la devolución del crédito fiscal IVA, para que los comerciantes que realicen las exportaciones de diversos productos cualquiera sea su índole, eviten la exportación de componentes impositivos, garantizando de esta manera la competitividad de sus exportaciones, pero para que esta se configure, el crédito fiscal IVA debe estar necesariamente demostrado por facturas o notas fiscales relativas a la exportación realizada y dentro del periodo en el cual se produjo la exportación de los bienes.

Manifiesta, que la AGIT incorrectamente pretende que los productos que no hayan sido integrados dentro del producto exportado o que simplemente no salieron del territorio nacional, sean considerados para devolución de crédito fiscal.

Refiriendo los arts. 14 de la Ley 1489, 3 y 24 del DS N° 25465, señala que; costos son la materia prima qué integra el producto, y; gastos son todos los servicios que fueron necesarios para exportar (luz, agua, almacenaje, etc.); es decir, costos directamente incurridos en la producción del producto exportado y no así de costos correspondientes a otros productos que en muchos casos no fueron exportados cuando se realizó la solicitud del CEDEIM, y gastos correspondientes a la fecha de exportación relacionadas a gastos administrativos para lograr la exportación.
Citando el art. 24 del DS N° 25465, refiere que los productos de las Pólizas de Importación observadas, no salieron del país, es decir no fueron

exportados, razón por la que no se puede otorgar CEDEIM sobre productos no exportados. Se debe entender por operaciones gravadas a las exportaciones realizadas, es decir los productos que fueron fruto de exportación, pero no se puede otorgara CEDEIM's sobre productos no exportados como incorrectamente pretende la AGIT.

En base a lo precedentemente expuesto, refiere que no corresponde aplicar el método de integración financiera dado que los métodos no son fuentes del derecho tributario, ya que no existen vicios en la normativa nacional respecto al tratamiento de CEDEIM's, sólo debe considerarse para la devolución del crédito fiscal las notas fiscales que hubieran ingresado dentro de la exportación realizada por la contribuyente, mencionando al efecto los arts. 125, 126-III y 128 de la Ley 2492 CTB.

I.2. Petitorio de la demanda.

Concluye solicitando se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico, manteniendo subsistente la Resolución Administrativa N° 0156/2010 de 4 de mayo.

II. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

II.1. Antecedentes de hecho y fundamentos de la contestación.

Por su parte, Julia Susana Ríos Laguna, Directora Ejecutiva General a.i. de la AGIT, luego del traslado corrido, contesta la demanda en forma negativa, en virtud de los siguientes fundamentos:

Con relación a la diferencia y alcances del proceso de verificación y fiscalización, indica que, la contribuyente para los periodos enero, febrero y julio de 2006 comprometió crédito fiscal de periodos anteriores; que para el caso del periodo enero de 2006, proviene de diciembre de 2005, que si bien no fue incluido en el alcance de la Orden de Verificación forma parte del crédito fiscal observado por la AT; en tanto que para los periodos febrero y julio de 2006 el saldo del crédito fiscal proviene de enero y junio de 2006; demostrando que la contribuyente tenía crédito fiscal acumulado de periodos anteriores a los meses de enero, febrero y julio de 2006.

Respecto a la incorrecta aplicación del método de integración financiera, citando los arts. 7, 8 y 9 de la N° Ley 843, señala que para el cálculo del IVA se aplicó el método de sustracción cuando la normativa prevé que del total de ingresos (ventas) se debió restar el total de gastos (compras), por cuanto para la liquidación final, previamente deben determinarse el débito fiscal que surge de las ventas y el crédito fiscal que emerge de las compras. Reitera señalando que los citadas disposiciones legales, refieren para la liquidación al total de ventas y al total de compras, sin discriminar o identificar las compras, sólo aquellos bienes y servicios que hubieran sido utilizados en el periodo de la liquidación, situación que permite que para el IVA se adopte el método de integración financiera o base financiera.
Sobre la depuración del Crédito fiscal, apuntando los arts. 3 y 11 del DS N° 25465 y art. 8 de la Ley N° 843, manifiesta que independientemente de que la compra hubiera sido incorporada o no en el producto exportado,

para la validez del crédito fiscal debe observarse su vinculación con la actividad gravada, en el caso sólo la actividad exportadora.

Por lo tanto, considera que el procedimiento utilizado por la Administración Tributaria para no aceptar la validación del crédito fiscal del IVA sujeto a devolución, referido a compras no incorporadas al producto exportado, no se adecua a lo establecido en los arts. 11de la Ley 843, 11 del DS N° 21530 y 3 del DS N° 25465, tomando en cuenta que el IVA en nuestro sistema tributario supone la aplicación del método de integración financiera o base financiera, que implica, que el puede solicitar la devolución del crédito fiscal de las compras vinculadas con la actividad exportador efectuada en el período, aún 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 los CEDEIM; caso contrario, si en el afán de verificar el crédito devuelto se emplea la **técnica de la integración física,** se correría el riesgo de exigir al exportador la adopción de una técnica que no corresponde a la estructura técnico-formal del IVA, por lo tanto no contemplada en la normativa y que vulneraría los principios de seguridad jurídica y legalidad, consecuencia no corresponde el crédito fiscal IVA sujeto a devolución, sólo por el hecho de no haber sido incorporado al producto exportado.

II.2. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

La AT notificó a Yumiko Suzuki Endo con la Orden de Verificación Externa N° 0007OVE0454, para la verificación del IVA por los períodos enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio y julio de 2006, en la modalidad CEDEIM Boleta de Garantía; asimismo, notificó el Requerimiento N° 087684, solicitando la presentación de las Declaraciones Juradas del IVA e IT; Libros de Ventas y Compras; Notas Fiscales de respaldo al Débito y Crédito Fiscal; Extractos Bancarios y otros medios fehacientes de pagos para compras mayores a 30.000 UFV; Estados Financieros y Dictamen de Auditoria de la Gestión 2006; Plan Código de Cuentas Contables; Libros de Contabilidad (Diario, Mayor); Kardex y Solicitud de Devolución Impositiva, constancias de presentación del Libro de Compras y Ventas, Pólizas de Importación.

En base a la documentación presentada por Yumiko Suzuki Endo, la AT como resultado de la verificación emitió el Informe CITE: SIN/GDLP/DF/VE-I/INF/0770/2010, observando las compras y los servicios registrados por la contribuyente en su declaración jurada de los períodos verificados, a ése efecto la contribuyente mediante nota CITE: DY-034/2010, remitió las Boletas de Pago, Form. 1000 con Nos. de Orden 2031985083, 2031985145, 2031985199, 2031985245, 2031985305, 2031985345 y 2031985390 con importes cancelados de Bs. 6.982 para el período enero 2006, Bs. 9.529 para el período febrero 2006, Bs. 4.318 para el período marzo 2006, Bs. 1.558 para el período abril 2006, Bs. 132 para el período mayo 2006, Bs. 7 para el período junio 2006 y Bs. 1.985 para

julio 2006, argumentando reconocimiento y buena fe de las facturas incorrectamente beneficiadas con devolución CEDEIM.

El 11 de agosto de 2010, la AT emitió la Resolución Administrativa Nº 0156/2010 de 4 de mayo de 2010, que estableció las obligaciones impositivas de la contribuyente en 114.008 UFV equivalentes a Bs. 175.467, por concepto de impuestos indebidamente devueltos a través de CEDEIM por Bs. 94.939 e intereses correspondientes a los periodos fiscales enero a julio 2006, instruyendo el inicio del procedimiento sancionador, una vez que la citada Resolución Administrativa sea notificada con la emisión del respectivo Auto Inicial de Sumario Contravencional (AISC), por la conducta observada durante la etapa de la fiscalización, al existir indicios que se adecuan a las previsiones de los arts. 165 de la Ley 2492 CTB, concordante con el art. 42 del DS Nº 27310, como omisión de pago, sancionando la misma con el 100% del monto del tributo omitido expresado en UFV, suma que de comprobarse la omisión de pago ascendería a 81.575 UFV.

Ante ese hecho, Yumiko Suzuki Endo presentó recurso de alzada contra la Resolución Administrativa emitida por la AT, que fue resuelto mediante Resolución ARIT-LPZ/RA 0494/2010 de 22 de noviembre, que resolvió **anular obrados** hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Resolución Administrativa Nº 0156/2010 de 4 de mayo, contra la que la AT presentó recurso jerárquico, habiéndose emitió la Resolución AGIT-RJ 0115/2011 de 21 de febrero, que resuelve **anular obrados** hasta que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) emita una nueva Resolución de Alzada, en la que se pronuncie sobre las cuestiones planteadas en el recurso de alzada.

El 20 de junio de 2011, se dicta la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0310/2011 de 20 de junio, por la ARIT La Paz, que **revocó totalmente** la Resolución Administrativa Nº 0156/2010 de 20 de junio, dejando sin efecto el reparo de Bs. 94.939.- por IVA más intereses respecto a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio y julio 2006 (fs. 135 a 142 del Anexo 1/1 de antecedentes administrativos). Ante esos hechos la AT interpuso Recurso Jerárquico, habiendo sido resuelto por Resolución AGIT-RJ 0550/2011 de 15 de septiembre, emitida por la AGIT, que **confirmó** la Resolución de Recurso de Alzada (fs. 2 a 23 vlta. de obrados), resolución que dio origen a la presente demanda contencioso administrativa de fs. 26 a 30 vta. de obrados.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Que, así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, en atención a la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales, con relación a los

hechos sucedidos en la fase administrativa y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos de la AT y las autoridades recursivas de Alzada y Jerárquica.

En consecuencia, al existir denuncia de errónea interpretaciones de la norma corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el **objeto de la controversia** se refiere a establecer:

> *Si, efectivamente la AGIT al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0550/2011 de 15 de septiembre, incurrió en errónea interpretación del art. 29 del DS N° 27310 Reglamento al CTB, al realizar una verificación parcial y no total, que por lo cual no podía verificarse si la contribuyente en periodos anteriores a los verificados, poseía crédito fiscal y para ello se requería que la verificación alcance a períodos anteriores. Que existió incorrecta interpretación de la normativa para la aplicación del método financiero y por último, si las notas fiscales de los productos que no fueron integrados dentro de los productos exportados o que no salieron del territorio nacional, deben ser consideradas para la devolución del crédito fiscal.*

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

Ingresando al desarrollo de los puntos controvertidos se establece que; si bien es cierto que según la Orden de Verificación CEDEIM no pudo verificarse la existencia de saldos de periodos anteriores (periodo diciembre 2005), sin embargo en el procedimiento aplicado en autos reconoció expresamente que la contribuyente para los periodos enero, febrero y julio de 2006 comprometió crédito fiscal de periodos anteriores; que para el caso del periodo enero 2006, proviene de diciembre 2005, por lo que es innegable que forma parte del crédito fiscal observado por el Ente Fiscal; en tanto que para los periodos febrero y julio el saldo de crédito fiscal proviene de enero y junio 2006, aspecto que en la demanda no puede alegar el reconocimiento de este hecho, consiguientemente no existe errónea interpretación o aplicación del art. 29 del DS N° 27310 Reglamento al CTB, en la resolución impugnada.

Con relación a la incorrecta interpretación por parte de la AGIT del método de integración financiera, en autos la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0550/2011 de 15 de septiembre, esencialmente concluyó; que "de conformidad con los arts. 8 y 11 de la Ley N° 843 y 3 del DS N° 25465, **no corresponde** que en la determinación del crédito fiscal IVA sujeto a devolución a través de CEDEIM **se identifique de manera exacta la materia prima incorporada a los productos exportados**, corresponde confirmar la Resolución de Alzada que dejó sin efecto el reparo de Bs. 94.939 por el IVA indebidamente devuelto más intereses respecto los periodos fiscales enero a julio de 2006, establecidos en la Resolución Administrativa N° 0156/2010".

Al respecto, resulta necesario rememorar que, este máximo Tribunal en su Sentencia N° 122/2014 de 6 de junio de 2014, ha expresado que "..., la técnica de integración financiera consiste en deducir del débito fiscal correspondiente a las operaciones de un determinado periodo, el crédito fiscal por las compras que se efectúan en ese mismo periodo, sin importar

si las mismas se venden o permanecen en inventario, en consecuencia, **no es relevante que el bien comprado se incorpore al producto exportado** como señala el método de integración física, sino que el mismo tenga vinculación con la actividad exportadora, así permite que el exportador deduzca el crédito fiscal -emergente de las compras que efectúa en ese mismo periodo o en un periodo anterior- del débito fiscal que surge de las operaciones efectuadas en determinado periodo, siempre que dicho crédito fiscal esté vinculado a la exportación. El método de integración financiera se encuentra inmerso en nuestra legislación en los arts. 9 y 11 de la Ley N° 843, 11 del DS N° 21530, 13 de la Ley N° 1489 modificado por Ley N° 1963 y por el art. 3 del DS N° 25465, normativa que prevé la compensación para las ventas internas y la devolución para ventas externas del excedente de crédito que resultare en un período fiscal respectivo y **no obliga a los sujetos pasivos a llevar un registro detallado de cuáles insumos fueron empleados en los productos exportados**, sino que efectúa control de cantidades y precios para establecer costos de fabricación.

En la especie, la legislación boliviana recoge el método de integración financiera como técnica de liquidación que implica que el exportador puede pedir la devolución del crédito fiscal de las compras vinculadas con la actividad exportadora realizadas en el periodo, **aun cuando los insumos que produjeron ese crédito fiscal, no hubieran sido efectivamente incorporados en los productos exportados** en el periodo fiscal por el cual se pide la devolución a través de CEDEIM, caso contrario si se emplea la técnica de integración física que consiste en calcular el valor imponible restando de la producción los gastos efectuados en el mismo periodo sin tomar en cuenta si la producción fue vendida en su totalidad o están en existencias, implicaría llevar un mecanismo de control de insumos para determinar cuántos y cuáles se utilizaron para producir el bien, generando también problemas administrativos, además de afectar el ciclo productivo en función de dicha adquisición, complicando la actividad económica porque impediría que los productores pudieran acopiar materias primas u otros insumos en época de precios favorables y mantenerlos en almacenes u otras posibilidades que resulten necesarias para el proceso de fabricación, de modo que los productos pueden contener insumos adquiridos en el mismo periodo y otros en periodos anteriores que permita descontar el importe neto de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación imputable al periodo fiscal que se liquida, conforme dispone el art. 7 de la Ley N° 843; a su vez el art. 8 determina que del débito fiscal se debe restar el crédito fiscal que surge de aplicar la misma alícuota sobre el monto de compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente; de modo que la diferencia entre dicho débito y crédito fiscal resulta en un saldo que puede ser a favor del fisco o del contribuyente conforme establece el art. 9 de la citada Ley.". Entendimiento concordante con las Sentencias ~~de~~ Sala Plena 242/2013 y 153/2014.

Del análisis precedente, la línea jurisprudencial sentada por este Supremo Tribunal de Justicia y conforme disponen los arts. 9, 11 de la Ley N° 843, 12 y 13 de la Ley N° 1489, 1 y 2 de la Ley N° 1963, 11 del DS N° 21530 y 3 del DS N° 25465, la AT no puede discriminar las compras según su

destino, desconociendo en la depuración del crédito fiscal, la compra de bienes o la prestación de servicios, independientemente de su incorporación o no al producto exportado en un periodo u otro, bajo el argumento equivocado que la **devolución de crédito fiscal mediante valores fiscales se realiza en la medida que las notas fiscales de productos o servicios fueron implementados en el producto exportado**, que de ser aceptado nos llevaría a aplicar un mecanismo de control de insumos para determinar cuántos y cuáles se utilizaron para producir el bien, técnica propia de la integración física que no es aplicada en nuestra legislación, cuando en virtud del art. 11 de la Ley N° 843, *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 e inmediata, a través de notas de crédito negociables.*

V.1. Conclusión.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que en la actuación de la AGIT, no se encontró vulneración a norma alguna que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada mediante la presente acción, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la AT en atención a que la aplicación del método de integración física no corresponde por no encontrarse contemplado en la normativa señalada precedentemente.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y por lo dispuesto por los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso-administrativa de fs. 26 a 30 de obrados, interpuesta por la Gerencia Distrital de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0550/2011 de 15 de septiembre, emitida por la AGIT.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Nerka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2016
SENTENCIA Nº 81 FECHA 30 de marzo
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2016
Conforme.
VOTO DISIDENTE:

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