Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

27-06-16
10:05

**SALA PLENA**

| | |
|---|---|
| **SENTENCIA:** | 89/2016 |
| **FECHA:** | Sucre, 30 de marzo de 2016 |
| **EXPEDIENTE Nº:** | **668/2011**. |
| **PROCESO :** | Contencioso Administrativo. |
| **PARTES:** | Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria |
| **MAGISTRADO RELATOR:** | **Jorge Isaac von Borries Méndez** |

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 25 a 29, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico Nº AGIT-RJ 0549/2011 de 15 de septiembre; la respuesta de fs. 58 a 61; los antecedentes procesales, así como los de emisión de la resolución impugnada.

## I. CONTENIDO DE LA DEMANDA

### I.1. Fundamentos de la demanda.

Que la resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0549/2011, no respalda con ninguna normativa que en nuestra legislación se aplique el método de integración financiera limitándose a realizar fundamentos doctrinales, asimismo, no puede tomarse un método como una fuente de derecho puesto que de conformidad al art. 5 de la Ley 2492 los métodos no son fuentes de derecho administrativo.

Como un segundo punto de demanda, refiere que las DUI C-9100, C-10760 y C-11269, fueron desaduanizadas en fecha 08/08/2006, 17/09/06 y 26/09/06, continua expresando que: *"..., no fueron incorporados en las exportaciones de agosto y septiembre de 2006, dichas exportaciones fueron realizadas antes de la importación o las exportaciones no incluyen la materia prima importada, de la misma forma la importación DUI C-26541 correspondiente al hilado Oveja/ Nylon que no fue exportado."* (sic).

La Administración Tributaria depuró facturas y notas fiscales referidas a las exportaciones por fletes de pagos de "Total Collect" emitidas por American Airlines y Cargolog, teléfonos, agua celulares, referidos a otros domicilios, facturas con otros NIT y sin NIT, dichas facturas a decir de la AGIT deben ser consideradas para crédito fiscal de conformidad al "método de integración financiera", es decir que los productos integrados dentro del producto exportado que simplemente no hayan salido del país deben ser considerados para devolución de crédito fiscal. Expresa que se debe tener presente que el costo de un producto está conformado por los insumos que se utilizaron para la obtención de un determinado producto; los productos de las pólizas observadas por el SIN nunca salieron del país, por lo que la pretensión de la ARIT es que se otorguen CEDEIM por productos que jamás fueron exportados, lo que generaría que el contribuyente venda la mercancía en el mercado interno y beneficiarse con valores fiscales

obteniendo doble ganancia, por todo ello no se puede aplicar el método de integración financiera y por consiguiente la Administración Tributaria solo observó el crédito fiscal IVA en aplicación de lo establecido en los art. 125 y 126 de la Ley 2492.

**I.2. Petitorio.**

Concluye solicitando se admita la demanda y se revoque de manera total la Resolución del Recurso Jerárquico N| AGIT-RJ 0549/2011 de 15 de septiembre.

**II. De la contestación a la demanda.**

Que apersonándose Julia Susana Ríos Laguna en su condición de Directora Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, responde negativamente la demanda, en los términos siguientes:

Que la Ley 843 expresa en su art. 7, que el débito fiscal surge de la alícuota sobre el impuesto total de ventas, contrato de obras y prestación de servicios, en tanto el art. 8 refiere que el débito fiscal se debe restar del crédito fiscal que surge de aplicar la misma alícuota sobre sobre el monto de compras, importaciones definitivas de bienes, contrato de obras o prestaciones de servicios, en tanto el art. 9 determina que si existe diferencia entre el débito y crédito fiscal el saldo irá a favor del Fisco y si por el contrario existe un saldo a favor del contribuyente, éste irá a ser compensado con el IVA de periodos posteriores.

Siempre dentro de la respuesta negativa a la demanda, continúa expresando que las características del IVA son aplicables tanto a los sujetos pasivos que realizan ventas en el mercado interno como a los que realizan los exportadores, lo que deviene a entender que el método de integración financiera no es exclusivo para fines de devolución impositiva; los arts. 1 y 2 de la Ley 1963 amplían el alcance de la devolución de IVA incorporando a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, empero dispone que la devolución será determinada sobre lo descrito en el párrafo segundo del art. 11 de la Ley 843, bajo ese parámetro se evidenció que la Administración Tributaria no adecuó su procedimiento a lo señalado en el art. 11 de la Ley 843, art. 11 del Decreto Supremo N° 21530 y art. 3 del Decreto Supremo N° 25465, toda vez que en nuestro sistema tributario el IVA supone la aplicación del método de integración financiera, el cual señala que *"...el exportador puede solicitar la devolución del crédito fiscal de las compras vinculadas con la actividad exportadora efectuadas en el periodo, aun cuando los bienes que originaron dicho crédito fiscal no hubiera sido efectivamente incorporados en los productos exportados en el periodo fiscal por el cual el exportador solicita devolución a través de CEDEIM;"* (sic), puesto que el aplicar el método de integración física, puede originar que el exportador adopte una técnica que no corresponde a la estructura técnico formal del IVA.

**II.1. Petitorio.**

Concluye la respuesta negativa solicitando se declare improbada la

demanda.

**III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.**

De la revisión de los antecedentes de emisión de la resolución impugnada, se establece que el 18 de noviembre de 2009, la Administración Tributaria notificó personalmente a Yumiko Suzuki Endo con la Orden de Verificación CEDEIM 0007OVE0827 con relación a los períodos agosto y septiembre 2006, en la modalidad Verificación Posterior CEDEIM.

El 21 de octubre de 2010, notificó a Yumiko Suzuki Endo con la Resolución Administrativa CEDEIM 0149/2010 de 28 de abril de 2010, la cual establece un importe no sujeto a devolución por el IVA de 58.171 UFV's equivalente a Bs. 89.519 por concepto de impuesto indebidamente devuelto a través de CEDEIM e intereses correspondientes a los periodos fiscales agosto y septiembre 2006.

De acuerdo a la Consulta de Padrón que cursa a fojas 858 del anexo 5 de antecedentes administrativos, Yumiko Suzuki Endo, con NIT 1020735023, se dedica exclusivamente a actividades de exportación y tiene Código de Actividad 70201, que corresponde a: confección prendas de vestir utilizando materiales no producidos en la misma unidad laboral.
La resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0500/2010 de 22 de noviembre, determina anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Resolución Administrativa N° 0149/2010 de 28 de abril, toda vez que evidenció que la Administración Tributaria vulneró lo dispuesto en los incisos c), d) y e) del art. 28 de la Ley 2341.

La Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0500/2010 de 22 de noviembre, fue motivo de impugnación lo cual dio lugar a la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT –RJ 0114/2011 de 21 de febrero, que dispuso anular la resolución impugnada, toda vez que, la Resolución de Alzada no se pronunció sobre aspectos de fondo referidos a la devolución indebida de impuestos, evidenciando que las facturas observadas se encuentran detalladas en el proceso de verificación.

Emitida la Resolución del Recurso de Alzada N° ARIT-LPZ/RA 0309/2011 de 20 de junio, dispone revocar parcialmente la Resolución Administrativa N° 0149/2010 de 28 de abril, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra Yumiko Suzuki Endo; consecuentemente, deja sin efecto el importe de Bs. 53.979, más intereses por IVA devuelto respecto a los periodos fiscales agosto y septiembre de 2006 y mantiene firme y subsistente el importe de Bs. 1.398; la Resolución de Alzada fue motivo de impugnación, dando de esta manera origen a la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0549/2011, la cual dispone revocar parcialmente la Resolución ARIT-RJ 309/2011 de 20 de junio.

**IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.**

Que la administración tributaria, acusa errónea interpretación de la normativa relativa a la devolución impositiva a los exportadores originada en la indebida devolución de crédito fiscal por facturas o notas fiscales por exportaciones no realizadas en el periodo, en aplicación del método de integración financiera.

## V. ANALISIS DEL PROBLEMA JURIDICO PLANTEADO.

Establecidos los antecedentes fácticos del presente proceso y siendo que la presente controversia se refiere a la interpretación de la normativa sobre la devolución impositiva, se tiene lo siguiente:

El Gobierno Nacional promulgó la Ley 1489 de 16 de abril de 1993, a fin de adjetivar el principio de neutralidad impositiva por el que las distintas formas de tributación que se puedan establecer, no deben afectar las decisiones de los contribuyentes, en razón a que en una economía de mercado fundada en la libertad de iniciativa y de empresa, la decisión de inversión previa; estimación de costos y utilidades, demanda un clima de seguridad jurídica y de previsibilidad en el obrar gubernamental porque toda la actividad de las empresas, está de por sí supeditada a los imponderables del mercado. A este principio se añade el "*del país de destino*", que tiene como finalidad garantizar la libre circulación de bienes, servicios y demás factores productivos de manera que las mercancías de exportación no son gravadas en el territorio de origen sino en la jurisdicción territorial del país importador.

Que la Ley 843 de 20 de mayo de 1986, Ley de Reforma Tributaria (Texto Ordenado vigente), en su art. 11, libera a las exportaciones del débito fiscal que les corresponda, de manera que "*Las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras e insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen*".

El art. 12 de la Ley 1489 de 16 de abril de 1993, Ley de Exportaciones, modificado por la Ley 1963 de 23 de marzo de 1999, prevé expresamente: "En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios, sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de los impuestos internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora". El art. 13 de la misma disposición legal señala: "*... con el objetivo de evitar la expropiación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora...*"

En ese marco, el Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones aprobado con DS N° 25465 de 23 de julio de 1999, con el objetivo principal de generar liquidez en las empresas, en su art. 1°, dispone que sus normas "*se aplican a la devolución del impuesto al valor agregado (IVA), los consumos específicos (ICE) y del gravamen arancelario consolidado (GAC) a las exportaciones no tradicionales así como a las exportaciones realizadas por el sector minero metalúrgico*". El artículo 2° señala que los certificados de devolución de impuestos (CEDEIM), "*son títulos valores transferidos por simple endoso, con vigencia indefinida que podrán ser utilizados por el tenedor final para el pago de cualquier tributo*

*que esté a cargo del Servicio Nacional de Aduanas o del Servicio Nacional de Impuestos Internos".*

Respecto a la controversia existente entre la determinación de la Administración Tributaria de depurar el crédito fiscal al contribuyente Yumiko Suzuki Endo aplicando el método de integración física y la decisión de la Autoridad de Impugnación Tributaria de reponer dicho monto, aplicando método de integración física, por lo cual, se debe tener presente en primer término el art. 3° del DS 25465, señalando que el crédito fiscal para las exportaciones se regirá por el art. 8 de la Ley 843 (texto ordenado vigente).

Ahora bien, el art. 9 de la Ley 843 (texto ordenado vigente), señala textualmente: *"cuando la diferencia determinada de acuerdo a lo establecido en los artículos precedentes resulte en un saldo a favor del Fisco, su importe será ingresado en la forma y plazos que determine la reglamentación. Si por el contrario, la diferencia resultare en un saldo a favor del contribuyente, este saldo con actualización de valor, podrá ser compensado con el Impuesto al Valor Agregado a favor del Fisco, correspondiente a periodos fiscales posteriores"* (el resaltado es nuestro), norma que es compatible con la contenida en el art. 9 del DS 21530 (Reglamento del IVA).

Sobre la ya referida depuración de crédito fiscal, la Administración Tributaria sostiene que la fiscalización efectuada se centró en la imposibilidad de devolver a los exportadores costos correspondientes a los productos que aún no fueron exportados a momento de la solicitud de CEDEIM, aplicando de esta manera el método de integración física.

Existiendo dos posiciones distintas respecto de los métodos a implementar se debe referir que el método de integración financiera postula que, 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. Este principio de integración financiera ha sido recogido en los arts. 9 y 11 de la Ley 843; 11 del DS 21530 y 13 de la Ley 1489 – modificado por Ley 1963– y por el art. 3 del DS 25465, normativa que prevé específicamente la compensación para las ventas internas y la devolución para ventas externas del excedente de crédito en un periodo 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 un control de cantidades y precios para establecer costos de fabricación.

Este entendimiento responde también a la política fiscal asumida por el Estado Boliviano en materia de exportaciones cual es: a) evitar la fuga de componentes impositivos y b) fomentar la actividad de exportación, consecuentemente, no es evidente que nuestra legislación hubiera adoptado la integración física como método de liquidación porque se produciría el resultado contrario a la aludida política fiscal, pues tendría que llevarse el control de insumos para determinar cuántos y cuáles se

utilizaron para producir el bien; además de adecuarse el ciclo productivo en función de dicha adquisición impidiendo que los productores pudieran acopiarlos 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, motivo por el cual, resulta coherente que la legislación tributaria boliviana en el art. 7 de la Ley 843, ***adoptando el método de la integración financiera***, permita descontar el importe neto de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación imputable al período fiscal que se liquida, en tanto, que el art. 8 refiere 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.

Corresponde aclarar también, que la Administración Tributaria afirma que se pretende obtener beneficios respecto a productos que nunca salieron del país; sin embargo, no consideró que el principio de neutralidad impositiva no significa un tratamiento preferente al sector exportador, pues éste paga los impuestos en el país de destino y por ese motivo, a fin de fomentar las exportaciones el crédito fiscal en principio debe ser compensado con ventas de mercado interno y fundamentalmente, el argumento expuesto no es aceptable desde el punto de vista del ciclo productivo de las empresas exportadoras que venden el producto que puede haber sido fabricado en periodos anteriores y no necesariamente el que ha sido producido en un periodo fiscal determinado.

**V.1. Conclusiones.**

Lo expuesto precedentemente permite concluir que la Autoridad de Impugnación Tributaria actuó correctamente al emitir la resolución impugnada en el presente proceso y que el criterio esgrimido por la administración tributaria no es aceptable porque no responde a los convenios internacionales que forman parte del bloque de constitucionalidad integrado a nuestra legislación, tampoco a la política fiscal en materia de exportaciones ni a las normas tributarias vigentes analizadas en párrafos anteriores, así lo señala la jurisprudencia de este Tribunal.

**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, 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. 25 a 29, en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0549/2011 de 15 de septiembre.

**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**

Norka 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 89 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