INFORME Nº 044/15 de 12/03/2015
H.R. Nº 1341 de 16/03/2015 18-III-15 17:00

Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA:	122/2014.
FECHA:	Sucre, 6 de junio de 2014
EXP. Nº:	650/2012.
PROCESO:	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Gerencia Distrital de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR:	**Jorge Isaac von Borries Mendez**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en el que solicita la revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0545/2012 emitida el 17 de julio de 2012.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fs. 19 a 22 interpuesta por la Gerencia Distrital de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Pedro Medina Quispe, la respuesta de fs. 47 a 51; la réplica de fs. 55 a 57; dúplica de fs. 60; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

CONSIDERANDO I: Que la Administración Tributaria presenta demanda contencioso administrativa señalando que en uso de las atribuciones conferidas por la Ley Nº 2492, verificó las obligaciones impositivas de los documentos que respaldan las solicitudes de devolución impositiva (CEDEIM) del contribuyente ALTIFIBERS S.A. por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) del periodo fiscal octubre/2007, mediante Orden de Verificación Externa CEDEIM 0008OVE0820 de 10 de septiembre de 2010, Modalidad Verificación Posterior – CEDEIM, de la DUDIE F-1137 con Nº de Orden 2932142816, y que en la fiscalización efectuada se comprobó que la exportadora no cumplió con las normas preestablecidas y obtuvo en forma indebida valores fiscales (CEDEIM), por lo que procedió a la emisión de la Resolución Administrativa 0585/2011 de 23 de diciembre de 2011, estableciendo las obligaciones tributarias del contribuyente que ascienden a un total de UFV 36.664 (Treinta y seis mil seiscientos sesenta y cuatro Unidades de Fomento de Vivienda) equivalentes a Bs. 62.895, por el concepto del IVA indebidamente devuelto a través de CEDEIM, respecto del periodo fiscal octubre/2007. Resolución que fue impugnada por el contribuyente mediante Recurso de Alzada, emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0321/2012 de 2 de mayo de 2012, que revocó parcialmente la Resolución Administrativa 0585/2011, dejando sin efecto el reparo de Bs. 37.984.- por concepto del IVA más mantenimiento de valor e intereses y declaró firme y subsistente el importe de Bs. 322.- más intereses, lo que motivó que la Administración Tributaria interponga recurso jerárquico, que

fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria con la Resolución AGIT-RJ 0545/2012 de 17 de julio de 2012, la cual confirmó la Resolución de Alzada.

Fundamenta su demanda señalando que la Autoridad de Impugnación Tributaria no aplicó correctamente la normativa legal concerniente a la integración física y aplicó indebidamente el método de integración financiera, que consiste en deducir del débito fiscal correspondiente a las operaciones de un determinado periodo, el crédito fiscal por las compras que efectúa en ese mismo lapso de tiempo, sin importar si las mismas se venden o permanecen en inventario; agrega que la aplicación del método de integración financiera es totalmente errado y vulnera los derechos de la Administración, y cita la Sentencia N° 91/2012 de 3 de abril de 2012, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, que en su parte pertinente indica: *"criterio errado de integridad financiera y de apropiación indirecta....."* (sic). Añade que la AGIT no tomó en cuenta el método de integración física que debió ser aplicado al presente caso, pues se ha evidenciado que los gastos incurridos por el contribuyente no fueron incorporados a los costos de los productos exportados, en consecuencia acusa como vulnerados los arts. 12 y 13 de la Ley N° 1489, modificados por los arts. 1 y 2 de la Ley N° 1963.

Concluye solicitando la declaratoria parcial de la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada y se mantenga firme la Resolución Administrativa 585/2011 de 23 de diciembre de 2011.

CONSIDERANDO II: Citada la autoridad demandada, se apersona Julia Susana Ríos Laguna en su condición de Directora Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y mediante memorial de fs. 47 a 51 contesta en forma negativa la demanda, señalando lo siguiente:

Que el método de integración financiera o base financiera, es adoptado por las legislaciones tributarias de varios países para la optimización de sus sistemas tributarios en cuanto a la recaudación de recursos y su control a través de su fácil administración. En ese sentido, los arts. 9 de la Ley N° 843 y 3 del DS N° 25465, prevén la compensación y la devolución del excedente de crédito que resultare en un período fiscal respectivo. Añade que los arts. 7 y 8 de la citada Ley establecen que para la liquidación final del impuesto, previamente deben determinarse el débito fiscal que surge de las ventas y el crédito fiscal que emerge de las compras.

Argumenta que el texto original del art. 12 de la Ley N° 1489, establecía la devolución del IVA incorporado en los costos de la mercancía exportada, tal como aún aplica la Administración Tributaria; no obstante, al haber sido modificada dicha normativa, se amplió su alcance a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora. Agrega que el DS N° 23944 modificado por el DS N° 25465, en su art. 3 señala que el crédito fiscal por compras en el

mercado interno o en las importaciones, corresponden ser acreditadas en el período que se realizaron dichas transacciones, a objeto de su devolución mediante CEDEIM para los contribuyentes exportadores, independientemente de que tales compras hubieran sido incorporadas o no al producto exportado, exigiéndose que para la validez del crédito fiscal por esa compra, se deba observar su vinculación con la actividad gravada.

Señala que el Servicio de Impuestos Nacionales no tomó en cuenta el ciclo productivo que tiene una empresa que no sólo vende lo que produce en el período, sino también las existencias de periodos anteriores, tampoco consideró que la empresa pueda acumular materia prima u otros insumos, ya que en su criterio, si estos fueron adquiridos con anterioridad o posterioridad a la exportación sólo podrían solicitarse en el período que se efectúe la exportación, situación que pone en desventaja a los exportadores que no podrían recuperar el crédito fiscal de sus compras a través de CEDEIM, lo que vulnera el principio de neutralidad impositiva sobre la cual se fundamenta la devolución.

Afirma que el procedimiento aplicado por la Administración Tributaria, no se adecua a lo establecido en los arts. 11 de la Ley N° 843 y 11 del DS 21530 ya que el IVA en nuestro sistema tributario supone la aplicación del método de integración financiera o base financiera que implica que el exportador puede solicitar la devolución del crédito fiscal de las compras vinculadas con la actividad exportadora efectuadas en el período, aun cuando los inventarios e insumos que originaron dicho crédito fiscal no hubieran sido efectivamente incorporados en esos productos exportados en el periodo fiscal en el cual el exportador solicita la devolución a través del CEDEIM, caso contrario, si en el afán de verificar el crédito fiscal devuelto se emplea la técnica de integración física, se corre el riesgo de exigir al exportador la adopción de una técnica que no corresponde a la estructura técnico-formal del IVA y que por lo tanto no se encuentra contemplado en la norma y que vulnera el principio de seguridad jurídica y legalidad.

Por otra parte, expresa que la Sentencia N° 91/2012 de 3 de abril de 2012, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, constituye un nuevo elemento que no fue planteado por la Administración Tributaria en la tramitación del recurso de alzada y jerárquico.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0545/2012 de 17 de julio de 2012.

A su turno las partes procesales presentaron la réplica de fs. 55 a 57 y la dúplica que cursa de fs. 60, decretándose Autos para sentencia mediante providencia cursante a fs. 62.

CONSIDERANDO III: 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, por lo que el objeto de la controversia en el presente caso consiste en dilucidar si nuestra legislación acoge el criterio de integración física o el método de integración financiera o base financiera.

De la revisión de los antecedentes, se establece que el 19 de enero de 2011, la Administración Tributaria notificó al representante legal de la Empresa ALTIFIBERS S.A., con la Orden de Verificación CEDEIM 0008OVE0820, modalidad Verificación Posterior CEDEIM, a objeto de revisar las obligaciones relacionadas con el Impuesto al Valor Agregado (IVA), correspondiente al periodo fiscal octubre de 2007.
El 23 de diciembre de 2011, la Gerencia Distrital de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió la **Resolución Administrativa Nº 585/2011**, estableciendo Bs.62.895.- como importe indebidamente devuelto por concepto de IVA, correspondiente al periodo fiscal octubre 2007, determinando las obligaciones impositivas del contribuyente ALTIFIBERS S.A. (Anexo fs. 37 a 43).

Contra la señalada Resolución Administrativa el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, mediante **Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0321/2012** de 2 de mayo de 2012, que revocó parcialmente la Resolución Administrativa 585/2011, dejando sin efecto el reparo de Bs. 97.984.- observado como IVA indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor e intereses por los periodos fiscales enero y febrero 2007; y declaró firme y subsistente el importe de Bs. 322.- más mantenimiento de valor e intereses. (Anexo fs. 115 a 123).

Resolución que fue impugnada por la Administración Tributaria mediante el recurso jerárquico de fs. 124 a 125 de los antecedentes administrativos, y que fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante **Resolución AGIT-RJ 0545/2012** de 17 de julio de 2012, por la que confirmó la Resolución de Alzada. (Anexo fs. 185 a 200).

Resumidos los antecedentes, es pertinente señalar que la empresa ALTIFIBERS S.A., con NIT 1006901027, se dedica exclusivamente a la industria, realizando actividades de exportación, con Código de Actividad 10501, Descripción de la Actividad: hiladura, tejedura y acabado de productos textiles y tintorería industrial.

Que la Ley Nº 843 de 20 de mayo de 1986, Ley de Reforma Tributaria (Texto Ordenado vigente), en su artículo 11, establece 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 N° 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".*

Seguidamente el art. 13 establece: "... *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...".*

Por otra parte, 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 art. 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".*

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

En ese marco legal, el art. 9 de la Ley N° 843, determina: "*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", norma que es compatible con la contenida en el párrafo cuarto del art. 3 del DS 21530.

Que en el caso de autos, la Administración Tributaria sostiene que la normativa es clara al señalar que el crédito fiscal debe estar compuesto por facturas relativas a la exportación realizada y dentro del periodo de exportación, es decir, que la devolución de crédito fiscal será realizada en la medida que estas notas fiscales por productos o servicios hayan sido implementadas en el producto exportado, por lo que concluye que debe aplicarse el método de integración física.

Por su parte, la Autoridad General de Impugnación Tributaria señala que el SIN no toma en cuenta el ciclo productivo que tiene una empresa que no sólo vende lo que produce en el período, sino también las existencias de periodos anteriores, que tampoco considera que la empresa pueda acumular materia prima u otros insumos, ya que en su criterio si estos fueron adquiridos con anterioridad o posterioridad a la exportación sólo podrán solicitarse en el periodo en el que se efectúe la exportación, situación que pone en desventaja a los sujetos pasivos que son exportadores puros que no podrían recuperar el crédito fiscal de sus compras a través de CEDEIM, lo que vulnera el principio de neutralidad impositiva, sobre el cual se fundamenta la devolución, por lo que el procedimiento aplicado por la Administración Tributaria no se adecua a lo estipulado en los arts. 11 de la Ley N° 843, y 11 del el DS 21530, ya que el IVA en nuestro sistema tributario supone la aplicación del método de integración financiera o base financiera que implica que el exportador pueda solicitar la devolución del crédito fiscal de las compras vinculadas con la actividad exportadora efectuadas en el periodo, aun cuando los inventarios e insumos que originaron dicho crédito fiscal, no hubieran sido efectivamente incorporados a esos productos exportados en el periodo fiscal por el cual el exportador solicita la devolución a través de CEDEIM.

De lo señalado es evidente que existen dos posiciones contrapuestas sobre el procedimiento de liquidación de los impuestos, la Administración Tributaria postula el de integración_física y la Autoridad de Impugnación Tributaria el de integración_financiera, resultando necesario dilucidar cuál de aquellos adopta nuestra legislación.

Ahora bien, 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 843; 11 del DS 21530, 13 de la Ley Nº 1489 modificado por Ley Nº 1963 y por el art. 3 del DS 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 período fiscal que se liquida, conforme dispone el art. 7 de la Ley Nº 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.

Finalmente, corresponde señalar que la Sentencia 91/2012 de 3 de abril de 2012, desarrolló la normativa antes señalada, sin incurrir en contradicción alguna, pues en dicho fallo no se desconoció el principio de integración

financiera; **aclarando que las situaciones fácticas son diferentes** por tratarse de empresas dedicadas a distintos rubros, con particularidades propias por las actividades que desarrollan.

De lo expuesto, se concluye que en la actuación de la autoridad de impugnación tributaria, no se encuentra vulneración a norma alguna que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada mediante la presente acción, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la administración tributaria 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 lo establecido en el art. 10 de la Ley 212 y lo dispuesto en los artículos 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra Autoridad General de Impugnación Tributaria (fs. 19 a 22), en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0545/2012 de 17 de julio de 2012, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE

Rómulo Calle Mamani
DECANO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Abog. Sandra Magaly Mendivil Belgrano
SECRETARIA DE SALA