



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

INFORME N° 0910/16 - 23/05/16

H.P. N° 2190 - 18/05/16

6 RS-0068/LPZ-0032/2010

SALA PLENA

13-05-16
10:05

26

SENTENCIA: 506/2015.
FECHA: Sucre, 7 de diciembre de 2015.
EXPEDIENTE N°: 300/2010.
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.

Pronunciada en el proceso contencioso-administrativo, interpuesto por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Franz Pedro Rozich Bravo, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 15 a 17., que impugna la **Resolución de Recurso Jerárquico N° 0118/2010, de 9 de abril**, de fs. 3 a 12 emitida por la AGIT, contestación de fs. 41 a 44, réplica de fs. 49 a 51; dúplica de fs. 55 a 56; los antecedentes administrativos y;

CONSIDERANDO I: Que la entidad actora por escrito de fs. 15 a 17, desarrolló los siguientes antecedentes:

Que a consecuencia de la Orden de Verificación Externa N° 0007OVE0312, formulario N° 7531, modalidad CEDEIM boleta de garantía, el 21 de agosto de 2009, se emitió el informe N° 2471/2009, que determinó en que la contribuyente Elena Delicia Cirvian Krutzfeldt, por concepto de exportación de textiles, indebidamente habría solicitado y obtenido Bs. 67.943, correspondiente al IVA, respecto del periodo fiscal, noviembre 2005, monto establecido de la depuración de facturas de compras que no cumplen los requisitos exigidos por Ley, por la no utilización de materia prima importada en el producto exportado y porque las pólizas de importación y/o notas fiscales por adquisiciones de materia prima posteriores a la fecha de exportación.

Que posteriormente el 15 de octubre de 2009, se emitió la Resolución Administrativa N° 0077/2009, que resolvió determinar las obligaciones del contribuyente por la suma de UFV 1.798, por indebida solicitud de devolución impositiva.

Que la contribuyente contra esta resolución interpuso recurso de alzada, emitiéndose a consecuencia de ello la Resolución de Alzada N° 24/2010, misma que dejó sin efecto la Resolución N° 0077/2009.

Que la Administración Tributaria impugnó esta decisión, interponiendo recurso jerárquico, resuelto por la AGIT, quien emitió la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0118/2010 de 9 de abril que dispuso confirmar la Resolución de Recurso de Alzada, "en consecuencia declara inexistente el

importe indebidamente devuelto por el IVA del periodo noviembre 2005, dejando sin efecto el monto de Bs. 1.534, más intereses”.

Con estos antecedentes, la Administración Tributaria interpuso demanda contenciosa administrativa, en contra de la referida Resolución de Recurso Jerárquico, argumentando:

Que la referida Resolución de Recurso Jerárquico, efectuó una apreciación errada de la norma, sin tomar en cuenta ninguna de las siguientes situaciones:

1. La Administración Tributaria mediante Resolución Administrativa N° 077/2009, observó a la contribuyente que las facturas y pólizas de importación de materia prima, que no fueron incorporados en los productos exportados en el periodo noviembre 2005, son notas fiscales que no indican a que Documento Único de Exportación (DUE) pertenecen.

2. Se observó que las facturas y notas fiscales tienen fechas posteriores a las exportaciones del periodo indicado incumpliendo, lo dispuesto en el art. 8 del D.S. N° 21530.

3. La AGIT, no estaría considerando adecuadamente lo dispuesto por la Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999, modificatoria de la Ley N° 1489 que en su artículo 13 dispone: “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”.

En mérito de estos argumentos la Gerencia Distrital de La Paz, del SIN, pide que este tribunal, declare probada la demanda y disponga revocar totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0118/2010, declarando válida y subsistente la Resolución Administrativa N° 0077/2009.

La referida demanda fue admitida por decreto de fs. 20, corriéndose traslado a la parte demandada.

CONSIDERANDO II. Que por escrito de fs. 41 a 44, el representante legal de la AGIT, responde negativamente a la demanda argumentando:

Que la Administración Tributaria habría aplicado la técnica de integración física mediante la cual se identifica la cantidad de materia prima efectivamente exportada, a efectos de determinar la proporcionalidad del crédito fiscal IVA, sin percatarse que dicho procedimiento no se encuentra normado en nuestra legislación, debiendo únicamente verificarse en este tipo de situaciones que el crédito fiscal cumpla con lo dispuesto por el art. 4 y 8 de la Ley N° 843, que sea computado contra el impuesto que se adeude por operaciones internas gravadas (si las hubiere) y finalmente que el mismo no haya sido utilizado por el contribuyente en otra solicitud de devolución impositiva.

Que en el presente caso no se evidenció que las Pólizas de Importación de materia prima, presentadas para sustentar la solicitud de CEDEIM por el



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 300/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

periodo noviembre 2005, hubieran sido observadas por falta de cumplimiento de los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843.

Que según el Cuadro Resumen del importe de IVA, observado, se verificó que la Administración Tributaria estableció importe por IVA observado, por el periodo noviembre 2005, por diferencia entre el IVA solicitado (Bs. 67.943) y el IVA respaldado (Bs. 6.673), situación que tampoco está prevista en los arts. 4, 8 y 11 de la Ley 843 y art. 3 del D.S. N° 25465.

Que los arts. 8 del D.S. 21530 y 15 de la Ley N° 1489 no son aplicables al caso concreto.

Con estos argumentos, la AGIT pide que este tribunal declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0118/2010.

Con los escritos de réplica y dúplica, presentado por las partes, se emitió la resolución de fs. 58, quedando la causa para emisión de sentencia.

CONSIDERANDO III: En mérito a todo lo manifestado, este Tribunal Supremo de Justicia a objeto de resolver la presente controversia considera pertinente y necesario manifestar:

1. Que se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo, que reviste las características del juicio ordinario de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad, sobre los actos ejercidos por la autoridad administrativa a tiempo de emitir la Resolución Jerárquica, aspecto este que acredita haberse agotado la vía administrativa.

2. Que en autos, la controversia expuesta por el actor a través del memorial de demanda, se resume en que la AGIT a tiempo de emitir la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0118/2010 habría interpretado y por ende aplicado, en el caso concreto, de manera errónea lo previsto en los arts. 4, 8 y 11 de la Ley N° 843 y art. 3 del D.S. 25465.

3. Que luego de revisado los antecedentes administrativos y judiciales, este Tribunal acreditó:

3.1. Que la contribuyente Elena Delicia Cirvian Krutzfeldt, es Gerente Propietaria de una fábrica de confección "IntiWara", donde se elabora prendas de vestir con hilo o lana de Alpaca, las que posteriormente son exportadas.

3.2. Que a consecuencia de esta actividad de exportación, en reiteradas oportunidades la contribuyente adquirió crédito fiscal con relación al Impuesto al Valor Agregado (IVA) mediante el "Certificado de Devolución Impositiva" (CEDEIM). La doctrina al respecto refiere: "...cabe señalar que el IVA es un impuesto indirecto, no acumulativo, que grava todas las fases del proceso de producción y distribución de los bienes y servicios. Lo que

caracteriza a este instituto, es que permite a las empresas computar los impuestos que pagan por los insumos materiales, como créditos contra los que aplican a sus propias ventas, es decir que los productores pueden recuperar el importe que pagaron por los insumos; **denominándose impuesto contra impuesto**, ello significa que del total del impuesto o débito fiscal generado por los ingresos obtenidos, se sustrae el total del crédito fiscal o impuesto facturado en las adquisiciones de bienes y contratación de servicios, modalidad que admite dos técnicas de liquidación, la **integración física y la integración financiera**.

3.3. Que la **integración física** de los créditos a sustraer de los débitos fiscales son aquellos que corresponden a los insumos y gastos de fabricación incorporados al bien que se vende o al servicio que se presta, lo que implica llevar un mecanismo de registro de identificación específica, de forma tal que pueda conocerse con precisión, *con cada materia prima adquirida en calidad de insumo que bien se llegó a fabricar*. La **integración financiera**, consiste en deducir del débito fiscal correspondiente a las operaciones que un sujeto realiza en un determinado periodo el crédito fiscal por las adquisiciones que efectúa en ese mismo lapso, sin importar si las mismas se venden o permanecen en inventario. O sea, se deducen del débito fiscal correspondiente a los ingresos de un periodo, el crédito fiscal por compras y contrataciones de servicios de ese mismo periodo. (Fenochietto Ricardo. El Impuesto al Valor Agregado. Pág. 52-53)

3.4. Que el Estado Boliviano, con la finalidad de promover las exportaciones, regula el CEDEIM, mediante 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 mismo que dispone: *“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 D.S. 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)...”*. 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”*.

3.5. Que respecto del principio de neutralidad impositiva mencionado anteriormente, este implica el lograr que las distintas formas de tributación que se puedan establecer dentro un determinado territorio, 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



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 300/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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.

3.6. Que respecto de las técnicas de liquidación de un crédito fiscal, no es relevante que el bien comprado se incorpore al producto exportado como señala el método de integración física, siendo suficiente –para la legislación nacional- 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 también responde 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. Similar razonamiento asumió el Tribunal Supremo de Justicia, respecto a la integración financiera y su aplicación en el CEDEIM a través de la Sentencia N° 242/2013 de 05 de julio.

4. Que contrastando lo manifestado, con los datos facticos que hacen al proceso, se evidenció que la Administración Tributaria de oficio el 10 de septiembre de 2007 procedió a la restitución automática del Crédito Fiscal a la contribuyente, por concepto de CEDEIM correspondiente al periodo septiembre 2005 por un importe de Bs. 58.720, más su mantenimiento de valor que haciende a Bs. 5.977, haciendo un total de Bs. 64.697.
5. Que independientemente lo manifestado en el punto cuatro, en mérito a la documentación cursante de fs. 2 a 12 del Anexo 1, se acreditó que la contribuyente, solicitó la devolución de su crédito fiscal correspondiente al periodo de noviembre 2005, situación que provocó que la Administración Tributaria realice una depuración del crédito fiscal correspondiente al periodo de septiembre 2005, como al solicitado de noviembre 2005. Evidenciándose mediante la Resolución Administrativa N° 0077/2009 de fs. 2 a 12 –reiteramos- del Anexo 1, que la Administración Tributaria, luego de realizar la respectiva verificación de las facturas de compras y servicios, correspondientes a los periodos septiembre, octubre y noviembre 2005, para determinar la liquidación respectiva **aplicó la técnica de la integración física y no la integración financiera, acreditándose este extremo toda vez que la Administración Tributaria en dicha resolución sostiene:** *“También se aclara que no existe Crédito Fiscal por COSTOS debido a que la materia prima adquirida con las pólizas de importación de los periodos Septiembre, Octubre y Noviembre de 2005 no fueron utilizados en el proceso de producción de los productos exportados en los periodos mencionados anteriormente”*.
6. Que la misma resolución administrativa, contiene el siguiente argumento de defensa de la contribuyente: **“a)** *Dado que nuestra producción es compleja, porque una prenda puede tener una combinación de hasta 28 colores, y nosotros tenemos que pedir como mínimo 20 kilos por color, comenzando nuestras importaciones de lana en los primeros meses del año y continuando durante casi todo el año para los colores faltantes o para nuevos pedidos o reordenes, es imposible establecer de qué póliza salió cada color con el que fue tejida la chompa considerando que en el peso final de la chompa pueden haber 20 gramos de un color, 50 de otro, 130 de otro y así sucesivamente. Por eso utilizamos el crédito fiscal acumulado,* **b)** *Para optimizar nuestra producción se intenta unir ordenes de un mismo modelo y producirlas simultáneamente, por lo cual parte de ésta producción podría ser exportada en un mes determinado y el resto hasta 5 meses después;* **c)** *En relación a las notas fiscales del periodo, como nuestra producción exige un largo proceso manual, las exportaciones correspondientes al periodo seguramente no corresponden a los gastos generados en el mismo periodo”* (ver fs 3 de Anexo 1).
7. Que con este razonamiento técnico jurídico –de integración física y no financiera- la Administración Tributaria, preciso que se habría dispuesto indebidamente en favor de la contribuyente un crédito fiscal por concepto de IVA que alcanzaba a Bs. 61.270, los cuales se sumaron a los Bs. 6.673 que corresponden a un crédito fiscal que no tiene observación alguna, haciendo un total de Bs. 67.943 que la Administración Tributaria habría reconocido en un determinado momento a favor de la contribuyente a través de una Boleta de Garantía N° D201-22854.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 300/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Que luego de realizada la respectiva actualización y dejar sin efecto el presunto crédito fiscal indebidamente otorgado al contribuyente, a lo cual se sumó los respectivos accesorios, la Administración Tributaria, determinó que los Bs. 6.673 no cubrían dichos accesorios por lo que dispuso que la contribuyente adeudaba al SIN UFV 1.798, por concepto de saldos de impuestos indebidamente devueltos a través de CEDEIM, correspondiente al periodo fiscal noviembre 2005.

8. Que todo lo manifestado, acredita de manera indubitable que la Administración Tributaria verificó los documentos que respaldaban el crédito fiscal correspondiente al periodo septiembre 2005, que fue reconocido de oficio a favor de la contribuyente y luego determino la respectiva liquidación, aplicando la técnica de la *integración física, situación ésta que es contraria a la normativa jurídica vigente, en virtud de los argumentos expuestos anteriormente*, es decir que la contribuyente lo único que debe hacer para exigir su crédito fiscal respecto de un CEDEIM es acreditar los requisitos previstos en los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843, en relación al art. 9 del mismo cuerpo legal y los arts. 12 y 13 de la Ley de Exportaciones, modificado por la Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999, **no estando obligada la contribuyente -como pretende la Autoridad Tributaria- a llevar un registro por el que se acredite cuanta materia prima de la que se adquirió, se utilizó en un determinado periodo fiscal, para construir o elaborar un determinado producto que posteriormente será exportado**, por el contrario el contribuyente está plenamente facultado a adquirir de manera legal cuanta materia prima precise o considere necesario, costos estos que podrán ser origen de un crédito fiscal en favor del contribuyente, no pudiendo exigirse como requisito para adquirir dicho crédito fiscal que la referida materia prima sea utilizada en el mismo periodo fiscal, pudiendo haberse adquirido la misma incluso en periodos anteriores al que se exportará el producto final, por consiguiente no es correcto utilizar en la liquidación del tributo el método de la integración física, sino la integración financiera.

Respecto de las facturas y notas fiscales que tuvieran fechas posteriores a las exportaciones del periodo indicado, esta situación si bien fue mencionada por la parte actora a tiempo de argumentar su demanda, no se precisó o demostró este aspecto a través de ningún medio de prueba pre constituido, incumpliendo el actor con el principio de la carga de la prueba, al cual estaba constreñido, más aún si la naturaleza procesal de una demanda contencioso administrativa es de derecho y no de hecho, consiguientemente este Tribunal esta inhibido de pronunciarse sobre este punto en particular, toda vez que omisiones procesales como las precisadas no pueden ser corregidas de oficio por ninguna autoridad judicial, lo contrario implicaría vulnerar el principio de congruencia.

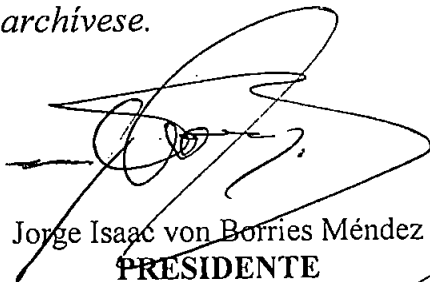
A mérito de todos estos argumentos jurídicos y factico procesales, este Tribunal advirtió que la AGIT a tiempo de emitir la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0118/2010, no incurrió en ninguno de los agravios acusados por la parte actora, por el contrario dicha decisión administrativa se la dicto con una debida fundamentación y motivación.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6

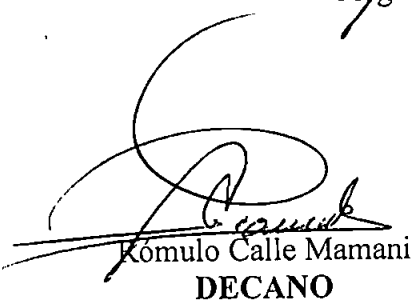
de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda de fs. 15 a 17, en consecuencia mantiene FIRME y SUBSISTENTE la resolución de Recurso de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0118/2010, cursante de fs. 3 a 12 del expediente.

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




Kómulo Calle Mamani
DECANO



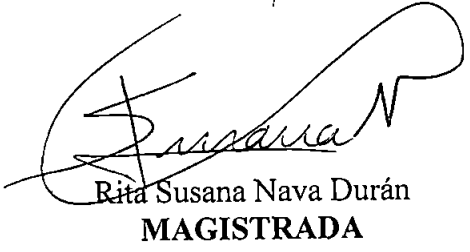
Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO



Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO



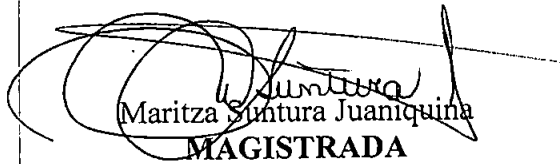
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO



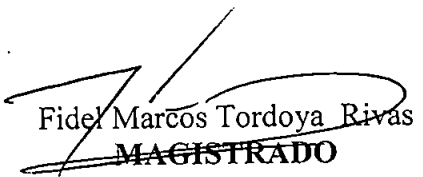
Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA



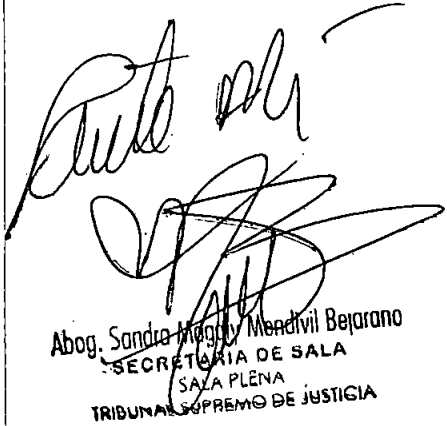
Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA



Maritza Suintura Juaniquina
MAGISTRADA



Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO



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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA	
GESTIÓN:	2015.....
SENTENCIA N°	506... FECHA 7 de diciembre
LIBRO TOMA DE RAZÓN N°	13015.....
<u>Conforme</u>	
VOTO DISIDENTE:	

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