



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

621-0070172-0034/2010
INFORME N° 090/16 - 13/05/16

H.R. N° 2190 - 15/05/16

13-05-16

10:06

SALA PLENA

SENTENCIA: 566/2015.
FECHA: Sucre, 7 de diciembre de 2015.
EXPEDIENTE N°: 298/2010.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

MAGISTRADA RELATORA: Maritza Suntura Juaniquina.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por Cristina Elisa Ortiz Herrera, Gerente Distrital La Paz del SIN, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0116/2010 de 5 de abril, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fojas 16 a 18; la respuesta de fojas 48 a 51, la réplica de fs. 56 a 58, la dúplica de fs. 62 a 63 y los antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I: Que la demandante en representación de la Gerencia Distrital La Paz del SIN, se apersona e interpone demanda contencioso administrativa, alegando los siguientes fundamentos de hecho y de derecho:

Señala que producto de la Orden de Verificación Externa 0007OVE0004, Formulario 7531, Modalidad Certificado de Devolución Impositiva (CEDEIM) BOLETA DE GARANTÍA, e informe GDLP/DFSVE-I/INF-499/08 de 19 diciembre de 2008, se concluyó que existe un monto indebidamente solicitado por la contribuyente Elena Delicia Cirvian Krutzfeldt, por concepto de exportación de textiles, en la suma de Bs. 125 580 (ciento veinticinco mil quinientos ochenta bolivianos), correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA), de los periodos fiscales julio y agosto de 2005, establecido como consecuencia 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 netas fiscales por adquisiciones de materia prima son posteriores a la fecha de exportación.

Por la razón expuesta, mediante Resolución Administrativa 049/2009 de 11 de septiembre, se resolvió determinar las obligaciones del contribuyente en la suma de UFV 60.074 (sesenta mil setenta y cuatro Unidades de Fomento a la Vivienda), por indebida solicitud de devolución impositiva. Fallo que fue revocado parcialmente por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0023/2010, en vulneración de los párrafos séptimo, octavo y noveno del art. 8 del DS N° 21530 (Reglamento del IVA); pese a lo cual, dicha decisión fue confirmada en instancia jerárquica, mediante Resolución AGIT-RJ 0116/2010, que declaró inexistente el importe indebidamente devuelto por el IVA del periodo julio 2005, subsistiendo como firme y subsistente únicamente un monto mínimo de Bs. 317 (trescientos diecisiete bolivianos) del mismo periodo, bajo el argumento que

3

dado que la contribuyente no impugnó el importe confirmado en alzada, entonces corresponde en instancia jerárquica ratificar la decisión que revocó parcialmente la Resolución Administrativa 049 y dejó sin efecto el tributo omitido de Bs. 46 067 (cuarenta y seis mil sesenta y siete bolivianos), más intereses por IVA del periodo julio de 2005, manteniendo firme y subsistente el tributo omitido de Bs. 317 del mismo periodo.

Interpretación que la demandante considera sesgada, porque a su criterio, mantiene firme y subsistente un importe mínimo por el simple hecho que la determinación no fue impugnada por la parte recurrente, con el único afán de confirmar la Resolución de alzada y justificar la razón que se otorga a la parte recurrente, sin tomar en cuenta que en la Resolución Administrativa 049/2099 se observó que la materia prima no fue usada en una sola exportación sino en varias, y por ende, en distintos periodos fiscales, incumpliendo lo dispuesto en el art. 8 del DS N° 21530, que en su texto dispone que los créditos fiscales de un determinado mes, no podrán ser compensados con débitos fiscales de meses anteriores; sin embargo de lo cual, la AGIT establece que el exportador tiene la facultad de solicitar la devolución del crédito fiscal de las compras efectuadas en el periodo, aun cuando los insumos de cuya compra que originaron dicho crédito fiscal, no hubieran sido incorporados en los productos exportados por los cuales se solicita la devolución, infringiendo lo establecido en el art. 13 de la Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999, modificatoria de la Ley N° 1489 de Exportaciones, que ampara las actuaciones de la Administración Tributaria, y que establece que con el objeto de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al IVA pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora.

Agrega que debe tenerse presente que el costo de un producto está conformado por todos los insumos en que se incurren en su obtención, por tanto, se incluyen los costos directamente incurridos en la producción del producto exportado en el CEDEIM solicitado, y no así de aquellos correspondientes a otros productos que en muchos casos no fueron exportados cuando se realizó la solicitud de devolución impositiva, ya que corresponden a erogaciones realizadas en gastos administrativos de la empresa para lograr la exportación; de lo contrario, se estarían devolviendo CEDEIM por costos y gastos que aún no fueron incorporados y menos exportados.

Para concluir, la demandante solicita la admisión de la presente demanda interpuesta contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a objeto que se emita sentencia, declarando la revocatoria total de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0116/2010 de 5 de abril; y en consecuencia, se mantenga válida y subsistente la Resolución Administrativa 049/2009 de 11 de septiembre pronunciada por el SIN.

CONSIDERANDO II: Admitida la demanda por decreto cursante a fs. 27 y corrida en traslado, dio lugar al apersonamiento de Juan Carlos Maita Michel, Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien opuso los siguientes argumentos de respuesta:



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 298/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

La administración tributaria aplicó la técnica de la integración física, mediante la cual identificó la cantidad de la materia prima efectivamente exportada, a efectos de determinar la proporcionalidad del crédito fiscal IVA realmente incorporado en el costo de la exportación; y de esa manera, estableció el monto sujeto a devolución impositiva, sin percatarse que dicho procedimiento no se encuentra normado en nuestra legislación, toda vez que los arts. 11 de la Ley N° 843 y 11 inc. 3) del DS N° 21530 modificado por el DS N° 25465, disponen que el crédito fiscal correspondiente al IVA de las compras o importaciones que forman parte del costo de los bienes y servicios exportados, pueden ser objeto de devolución impositiva, sin la condición de que los bienes y servicios adquiridos en un determinado periodo sean incorporados en los productos exportados, debiendo verificarse únicamente que el crédito fiscal cumpla con lo dispuesto en los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843 y que sea computado; en principio, contra el impuesto que se adeude por operaciones internas gravadas (si las hubiera) y finalmente, que el mismo no hubiere sido utilizado por el contribuyente en otra solicitud de devolución impositiva.

Añade que en el presente caso, no se evidencia que las Pólizas de Importación de materia prima presentadas para sustentar la solicitud de CEDEIM por el periodo julio de 2005, hubieran sido observadas por la falta de cumplimiento de los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843; es decir, que no se habrían presentado en original, o que la compra no se encuentre vinculada con la actividad gravada (exportación), o que el crédito fue agotado en la compensación de débitos emergente de las actividades gravadas por el contribuyente en el mercado interno, o que las mismas se utilizaron en otras solicitudes de devolución impositiva; por tanto, la depuración de las Pólizas de Importación y facturas que sustentan la solicitud de devolución impositiva del periodo julio 2005, con el argumento de que las compras no fueron incorporadas en el producto exportado, carece de sustento legal.

De otro lado, alega que según la Cédula de Trabajo, se verificó que la administración tributaria estableció el importe por IVA observado (importe indebidamente devuelto) para el periodo julio 2005, por diferencia entre el IVA solicitado de Bs. 67.985 (sesenta y siete mil novecientos ochenta y cinco bolivianos), y el IVA con respaldo de Bs. 21.601 (veintiún mil seiscientos un bolivianos, lo que tampoco se ajusta a lo establecido en la normativa que rige la devolución impositiva, tales como los arts. 4, 8 y 11 de la Ley N° 843 y 3 del DS N° 25465.

Adicionalmente, de la revisión del Formulario 143 con Número de Orden 2030071924, correspondiente al IVA del periodo fiscal julio 2005, se observa que el crédito fiscal comprometido de Bs. 67 985 es mayor al saldo a favor del periodo de Bs. 16.412 (dieciséis mil cuatrocientos doce bolivianos); por lo que se entiende que para cubrir el crédito comprometido, la contribuyente consideró el saldo de crédito fiscal a la fecha, el cual, para el periodo julio 2005 era de Bs. 121.795 (ciento veintiún mil setecientos noventa y cinco bolivianos), mismo que sin duda emerge del crédito fiscal del período más el saldo a favor del contribuyente del periodo anterior y su mantenimiento de valor; de donde se evidencia, tal como se señaló en alzada, que la contribuyente consideró en su solicitud de devolución impositiva, las pólizas de importación y las facturas

relacionadas con tales importaciones, desde enero de 2005, como se advierte en la Cédula de Trabajo.

Respecto a la aseveración de la administración tributaria en sentido de que los insumos o gastos efectuados o incorporados en el bien exportado no fueron usados en una sola exportación, sino en varias, por ende, en distintos periodos fiscales, por lo que, para la apropiación de dicho crédito fiscal debe efectuarse una deducción proporcional, conforme establece el art. 8 párrafos séptimo, octavo y noveno del DS N° 21530, se aclaró que dicha disposición se aplica cuando el crédito fiscal obtenido de las normas de bienes y/o servicios, así como de las importaciones definitivas, no sólo estén destinadas al IVA, sino a operaciones que no son objeto de este impuesto (no gravadas), aspecto que no sólo se evidencia en el presente caso, por lo que, no corresponde su aplicación; como tampoco resulta aplicable el art. 15 de la Ley N° 1489, habida cuenta que, el mismo regula bienes gravados por el impuesto a los Consumos Específicos (ICE).

Consiguientemente, al haberse determinado que para el IVA se aplica el criterio de integración financiera y que la proporcionalidad está reservada a operaciones no comprendidas en el objeto del IVA (no gravadas), se tiene que las Pólizas de Importación de materia prima anteriores a los periodos julio de 2005, generan crédito fiscal sujeto a devolución impositiva; y, dado que la contribuyente no impugnó el importe en alza, correspondió a la instancia jerárquica confirmar la Resolución de Alzada ARIT/LPZ/RA 0023/2010.

Para concluir, el demandado solicita se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución impugnada.

La actora, por memorial que cursa de fs. 56 a 58, hizo uso del derecho a la réplica, dando lugar a la formulación de la réplica por parte de la autoridad demandada, conforme a escrito cursante de fs. 62 a 63, pronunciándose a continuación, el decreto de "Autos" para sentencia a fs. 65.

CONSIDERANDO III: De la revisión de los antecedentes administrativos presentados, se tiene que:

- Mediante Orden de Verificación Externa 0007OVE0004, Formulario 7531, Modalidad CEDEIM BOLETA DE GARANTÍA, realizada a la contribuyente Elena Delicia Cirvian Krutzfeldt, el Departamento de Fiscalización Gerencia Distrital La Paz del SIN, inició la revisión del cumplimiento de las obligaciones impositivas referidas al IVA, correspondientes a la Solicitud de Devolución Impositiva (SDI) de los periodos fiscales julio y agosto de 2005 (fs. 3 del Anexo).
- Por Resolución Administrativa 049 de 11 de septiembre de 2009, la Gerencia Distrital La Paz a.i. del SIN, determinó que las obligaciones impositivas de la contribuyente Elena Delicia Cirvian Krutzfeldt, ascienden a un total de UFV 60.074 equivalentes a Bs. 92.127 por concepto del IVA indebidamente devuelto a través de CEDEIM, por el periodo fiscal julio/2005. En virtud a lo cual se instruye el inicio de proceso sancionador por existir indicios de omisión de pago, con una



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 298/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

multa del 100% del monto del tributo omitido expresado en UFV a la fecha de vencimiento, suma que de comprobarse la infracción ascendería a UFV 41.285 (cuarenta y un mil doscientos ochenta y cinco Unidades de Fomento a la Vivienda) (fs. 415 a 419).

- Contra la determinación asumida en la Resolución Administrativa 049, mediante memorial presentado el 9 de noviembre de 2010, ante el Director Ejecutivo de la Autoridad de Impugnación Tributaria, Regional La Paz; Elena Delicia Cirvián Krutzfeldt, planteó recurso de alzada (fs. 8 a 9 de los Anexos), resuelto mediante Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0023/2010 de 1 de febrero, por la cual, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz, determinó revocar parcialmente la Resolución recurrida, dejando sin efecto el importe de Bs. 46 067, más intereses establecidos como IVA indebidamente devuelto por el periodo julio 2005, y se mantiene firme y subsistente el importe de Bs. 317 por concepto de IVA indebidamente devuelto, más intereses correspondientes a julio de 2005 (fs. 53 a 57).
- Por memorial presentado el 23 de febrero de 2010, la Gerencia Distrital La Paz del SIN, activó recurso jerárquico contra la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0023/2010 (fs. 61 a 63). Atendido mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ 0116/2010 de 5 de abril, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) por la que se resolvió confirmar la Resolución impugnada (fs. 88 a 98).

CONSIDERANDO IV: Así, de la compulsión de los datos procesales y de los fundamentos de la Resolución impugnada, corresponde dilucidar si los extremos denunciados por la demandante son evidentes y si implican una incorrecta aplicación de la ley al caso venido en revisión, a fin de declarar probada o improbadamente la demanda pretendida. Fin para el cual, resulta necesario demarcar el motivo de controversia planteado en el presente proceso, el que se circunscribe al siguiente aspecto:

- Establecer si la Resolución jerárquica confirmó lo determinado en alzada solamente por el hecho que la determinación en dicha instancia no fue impugnada por la parte recurrente.
- Determinar si la materia prima que no fue usada en una sola exportación sino en varias y en distintos periodos fiscales, incumple lo previsto por el art. 8 del DS N° 21530 y provocaría la devolución de CEDEIM por costos y gastos que aún no fueron incorporados y menos exportados.

Previo a ingresar al fondo de la problemática planteada, corresponde determinar la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, el que reviste características de un juicio de puro derecho, y por tanto, el Tribunal Supremo de Justicia debe limitar su actividad a analizar la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiéndole por ende, realizar el control judicial y de legalidad sobre los actos ejecutados por la autoridad administrativa demandada.

Así, una vez determinados el problema jurídico planteado y la naturaleza jurídica de la presente demanda, a continuación atinge a este Tribunal Supremo de Justicia, analizar los extremos denunciados por la Gerencia Distrital La Paz del SIN. Iniciando dicho análisis, con la determinación del marco jurídico aplicable al cual deberá subsumirse el caso concreto; fin para el cual es preciso realizar una revisión de la normativa jurídica pertinente para la resolución de la especie. Así se tiene lo siguiente:

Entre las prácticas admitidas en el comercio exterior, el Acuerdo 388 de 2 de julio de 1996 de la Comunidad Andina de Naciones, ha señalado que las operaciones de exportación de bienes de los países miembros no estarán afectadas al pago de impuestos indirectos, que son entendidos - como señala el art. 13 del Acuerdo 330 de 22 de octubre de 1992-, como los impuestos sobre la renta o sobre el patrimonio, tales como los salarios, beneficios, intereses, cánones o regalías y todas las formas de ingresos, y los impuestos sobre la propiedad de bienes inmuebles, sobre las ventas o sobre el consumo y los demás impuestos distintos de los impuestos directos.

De igual modo, el art. 4 de dicho Acuerdo, adiciona que: *“El monto total de los impuestos indirectos vigentes, que figuran en el Anexo 1 de la presente Decisión, efectivamente pagados en la adquisición de las materias primas, insumos intermedios, servicios y bienes de capital, nacionales o importados, consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes de exportación, será devuelto al exportador...”*.

Coherente con esos Acuerdos y con la finalidad de fomentar las exportaciones, el Gobierno Nacional promulgó la Ley N° 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.

Así, el art. 11 de la Ley N° 843 de 20 de mayo de 1986, Ley de Reforma Tributaria (Texto Ordenado vigente), libera a las exportaciones del débito fiscal que les corresponda, previendo 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”*.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 298/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En ese mismo sentido, el art. 12 de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993 (Ley de Exportaciones), modificado por la Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999, prevé lo que sigue: *“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 precitada disposición legal señala que: *“... 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...”*.

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”*.

Por su parte, el art. 2 dispone 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 (SNA) o del Servicio de Impuestos Nacionales, conforme a la legislación vigente. Los CEDEIM podrán ser fraccionados, de acuerdo a disposiciones adoptadas por el Servicio de Impuestos Nacionales”*.

De la lectura de las disposiciones invocadas por ambas partes y siendo que por previsión expresa del art. 3 del DS N° 25465, la determinación de crédito fiscal para las exportaciones se rige por el art. 8 de la Ley N° 843 (texto ordenado vigente); 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.

A saber, el art. 9 de la Ley N° 843 (texto ordenado vigente), señala que: *“...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 art. 9 del DS 21530 (Reglamento del IVA).

De lo relacionado, y teniendo en cuenta que el principio 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, con la única exigencia que dicho crédito fiscal esté vinculado a la exportación. Principio de integración financiera que ha sido recogido en los arts. 9 y 11 de la Ley N° 843; 11 del DS N° 21530 y 13 de la Ley N° 1489 -modificado por Ley N° 1963- y por el art. 3 del DS N° 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.

Dicho de otra forma, el método de integración financiera postulado en nuestra legislación como técnica de liquidación, implica que el exportador pueda 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.

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; de adoptarse la integración física como método de liquidación produciría un 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. Por lo cual, 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 N° 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.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 298/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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.

CONSIDERANDO V: Ahora bien, en la especie corresponde realizar la compulsas de dos denuncias, identificadas precedentemente:

Con relación a la primera de ellas, referida a que la Resolución emitida en instancia jerárquica confirmó el fallo de alzada, bajo el argumento que el mismo no mereció recurso de impugnación por parte de la contribuyente; no se encuentra fundamento alguno de la parte demandante que demuestre que la AGIT asumió tal determinación, aplicando erróneamente alguna normativa legal vigente en el país, extremo que impide a este máximo órgano de justicia ordinaria, desentrañar la denuncia interpuesta. Sin embargo de lo cual, cabe resaltar que de la lectura de dicho párrafo, que a la letra señala: *“En consecuencia, por todo lo anteriormente expuesto y dado que la contribuyente no impugnó el importe confirmado en la instancia de Alzada, corresponde a esta instancia jerárquica confirmar la Resolución de Alzada ARIT/LPZ/RA 0023/2010, que revocó parcialmente la Resolución Administrativa N°049, y dejó sin efecto el tributo omitido de Bs46 067.-más intereses, por IVA del período julio 2005, manteniendo firme y subsistente del tributo omitido de Bs317.- del mismo periodo”* (sic); no se constata que lo señalado por la administración tributaria sea evidente, puesto que debe tenerse presente que la Resolución emitida en recurso jerárquico, cuenta con la debida argumentación con relación a los puntos recurridos por parte de la Gerencia Distrital La Paz del SIN; pues de la lectura de todos los antecedentes aparejados al expediente que se analiza, se tiene que la administración tributaria inició la Orden de Verificación por dos periodos, a saber, julio y agosto de 2005. Así, respecto a lo determinado en alzada con relación al tributo omitido correspondiente al cálculo realizado por el periodo de julio de 2005, en efecto, no mereció ningún tipo de impugnación por parte de la recurrente, por tanto, no merece ningún otro tipo de pronunciamiento en lo que concierne a ese aspecto determinado, extremo que fue afirmado como un argumento más que sustenta el fallo jerárquico; lo que en definitiva no vulnera ninguna norma legal vigente.

Ahora bien, en lo que atinge a la contención referida a si la materia prima que no fue usada en una sola exportación sino en varias y en distintos periodos, incumple lo previsto por el art. 8 del DS N° 21530, puesto que a criterio de la Gerencia Distrital La Paz del SIN, ello provocaría la devolución del CEDEIM por costos y gastos que aún no fueron incorporados y menos exportados, cabe resaltar que tal como se demostró en la doctrina desarrollada por este Tribunal Supremo de Justicia,

conforme determina el art. 4 del Acuerdo 388; que tiene por finalidad el fomento y la incentivación de la exportación en el país, el monto total de los impuestos indirectos vigentes, efectivamente pagados en la adquisición de materias primas, insumos, intermedios, servicios y bienes de capital, nacionales o importados, consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes será devuelto al exportador.

En ese orden, una vez realizado dicho procedimiento, la Gerencia Distrital La Paz, contrariando la doctrina y las normas vigentes en el país determinó la devolución indebida de Bs. 125.850, bajo el argumento de que no toda la materia prima descargada en el CEDEIM fue utilizada en la exportación, y por ende, determinó erradamente, mediante Resolución expresa, la restitución por parte de la contribuyente de Bs. 46 384 estableciendo que la administración tributaria, para el periodo julio/2005 estableció que sólo el crédito fiscal de Bs. 21.601 tiene respaldo y emerge de facturas de ese periodo, y en cuanto al periodo de agosto/2005 estableció que el crédito IVA con respaldo es mayor al IVA solicitado, por lo que no determinó importe a favor del Fisco; ocasionándole un daño económico considerable, puesto que no consideró que el IVA es un impuesto indirecto, no acumulativo y aplicable a todas las etapas del ciclo productivo, que permite en cada etapa deducir el impuesto pagado en las etapas anteriores, puesto que conforme a lo estipulado por el art. 9 de la Ley N° 843, el IVA resulta de la sustracción del total del impuesto o debido fiscal generado por los ingresos obtenidos, el crédito fiscal o impuesto facturado en las adquisiciones de bienes y contrataciones de servicios, modalidad de liquidación que conforme a nuestra legislación, conforme se determinó, debe ser realizada conforme a la integración financiera, pudiendo, como en el presente caso, sin duda calcular a favor del IVA los costos y gastos en concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en mercado interno, incluyendo bienes de capital, contratos de obras y prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, que se les hubiere facturado y no fue utilizado por el responsable.

En ese orden, con relación a la validación de las pólizas de importación de materia prima, la Gerencia Distrital pretendió determinar que el monto de la Póliza de Importación no fue utilizada en su totalidad en la exportación y por tanto no correspondería su deducción total en ese periodo, separando el saldo remanente y atribuyendo al mismo, como un monto indebidamente devuelto, individualizando con exactitud la materia prima efectivamente exportada; procedimiento que en definitiva contraría lo normado por los arts. 11 de la Ley N° 843 y 11 num. 3) del DS N° 21530, modificado por el DS N° 25465, en cuyo texto disponen, tal como se glosó precedentemente, que el crédito fiscal correspondiente al IVA de las compras o importaciones que forman parte del costo de los bienes y servicios exportados, pueden ser objeto de devolución impositiva, sin que sea una condicionante que los bienes o servicios adquiridos en un determinado periodo, sean incorporados en los productos exportados.

A más de ello, tampoco se evidencia que dicha administración hubiera determinado la falta de cumplimiento de lo previsto por los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843 en la Póliza de Importación, para sustentar la devolución indebida del CEDEIM, por tanto, no resulta razonable luego pretender



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 298/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

depurar la misma, así como facturas que sustentaron la devolución impositiva del periodo julio/2005, bajo el argumento que no fueron incorporadas en el producto exportado.

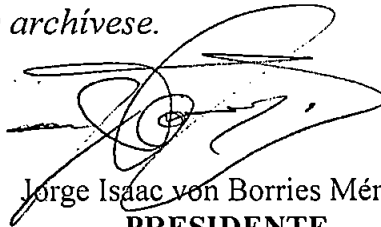
Contrariamente a ello, resulta perfectamente viable para el contribuyente solicitar la devolución CEDEIM del crédito fiscal emergente de las compras que se efectuaron en ese mismo periodo o bien en el anterior, no siendo relevante que el bien adquirido sea incorporado necesariamente en su totalidad en el producto importado, tal como establece el método de integración física, siendo el único requisito, que el mismo tenga vinculación con la actividad exportadora, tal como ocurrió en el presente caso; prueba de ello, es que la Póliza de Importación y las facturas presentadas como descargo, no merecieron ninguna observación que implique incumplimiento a normativa alguna por parte de la administración tributaria.

Entonces, lo expuesto precedentemente permite concluir que la AGIT actuó correctamente al emitir la Resolución ahora impugnada 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.

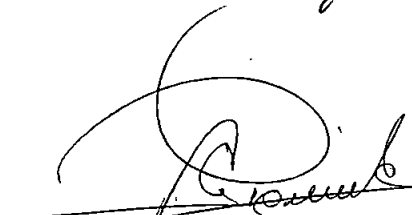
POR TANTO La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa, cursante de fs. 16 a 18 interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales; y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico **AGIT-RJ/0116/2010 de 5 de abril** dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

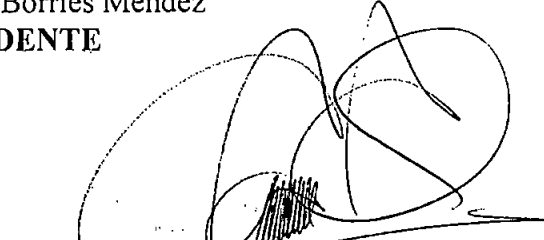
Regístrese, notifíquese y archívese.



Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE



Rómulo Calle Mamani
DECANO



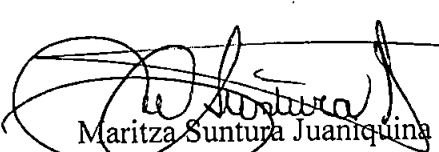
Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO



Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

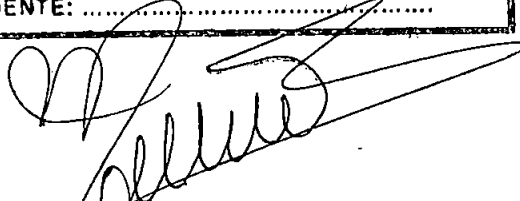

Maritza Suntura Juaniqueña
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

ante mí

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: *2015*.....
SENTENCIA N° *566*..... FECHA *7 de diciembre*
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° *1/2015*.....
Conforme
VOTO DISIDENTE:


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