



Estado Plurinacional de Bolivia
 Órgano Judicial

INFORME N° 112/16 - 16/06/16
 H.R. N° 2803 - 22/06/16

16-06-16
 11:13

SALA PLENA

M

SENTENCIA: 614/2015.
FECHA: Sucre, 10 de diciembre de 2015.
EXPEDIENTE N°: 199/2011.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Pastor Segundo Mamani Villca.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 36 a 37 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0085/2011 de 7 de febrero, la providencia de admisión de fs. 62, la contestación de fs. 83 a 85 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 90 a 92 y 96 a 97, los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada.

CONSIDERANDO I: En mérito a la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0174-11 de 5 de abril, Raúl Vicente Miranda Chávez, en representación legal de la Gerencia Distrital La Paz del SIN, mediante memorial de fs. 36 a 37 vta., se apersonó e interpuso demanda contencioso-administrativa contra la AGIT, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0085/2011 de 7 de febrero, como efecto del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0499/2010 de 22 de noviembre, interpuesto por Elena Delicia Cirvian Krutzfeldt, quien impugnó la Resolución Administrativa N° 0145/2010, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del SIN, previa relación de antecedentes señala los siguientes hechos:

Que, la Gerencia Distrital La Paz del SIN, conforme a los arts. 100 y 101 de la Ley 2492 del Código Tributario Boliviano (CTB), notificó a la contribuyente Elena Delicia Cirvian Krutzfeldt, con la Orden de Verificación N° 0007OVE0629 y solicitud de documentación complementaria. Agrega que el Departamento de Recaudaciones y Empadronamiento, verificó que la contribuyente solicitó tres Certificados de Devolución Impositiva CEDEIMs por el IVA, correspondientes a los periodos fiscales febrero, abril y mayo de 2006, realizadas las verificaciones correspondientes, se emitió la Orden de Verificación Externa N° 0007OVE0629 estableciendo un reparo a favor del Fisco por UFVs. 40.677.-.

Con los antecedentes descritos expuso sus fundamentos de la demanda, señalando:

Que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0085/2011 de 7 de febrero, emitió un criterio sesgado, manteniendo firme y subsistente un

importe mínimo, sin tomar en cuenta que la Resolución Administrativa N° 145/2010 de 28 de abril, emitido por la Administración Tributaria (AT), observó a la contribuyente Elena Delicia Cirvian krutzfeldt que la relación materia prima producto exportado no fueron usados en una sola exportación, sino en varias, por ende en distintos periodos fiscales, incumpliendo lo dispuesto en el Art. 8 del Decreto Supremo (DS) N° 21530, indica que además, tanto la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) como la AGIT no consideraron adecuadamente lo dispuesto por el art. 13 de la Ley 1963, modificatoria de la Ley N° 1489 de Exportaciones, por el cual, el costo de un producto está conformado por todos los insumos en que se incurren en la obtención de un determinado producto, cuando la Ley indica que se 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, normativa en la cual se amparó la AT, para la emisión de los Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM).

Asimismo señala, que a decir de los arts. 13 y 15 de la Ley N° 1489 de Exportaciones, la razón de ser de los CEDEIM, es evitar la exportación de componentes impositivos, siendo por tal motivo la labor de la AT de verificar los costos y gastos que fueron insumidos en la exportación, lo contrario significaría validar cualquier factura relacionada a exportaciones que no tenga vinculación alguna con el CEDEIM solicitado, por consiguiente se estaría devolviendo CEDEIM por gastos y costos que aún no fueron incorporados y menos exportados, incumpliendo su objeto, de evitar la exportación de componentes impositivos.

En base a estos argumentos solicita se admita la demanda contencioso-administrativa y emitir sentencia declarando la revocatoria total de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 085/2011 de 7 de febrero y declare valida y subsistente la Resolución Administrativa N° 145/2010.

CONSIDERANDO II: Que, admitida la demanda por providencia de fs. 62, corrida en traslado y citada la autoridad demandada, se apersonó Juan Carlos Maita Michel en representación legal de la AGIT, quien contestó la acción en forma negativa manifestando que, la Resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, precisando lo siguiente:

Citando los arts. 12 y 13 de la Ley N° 1489, modificados por los arts. 1 y 2 de la Ley N° 1963, que establecen; que en cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores e mercancías y servicios, recibirán la devolución de los impuestos internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, en ese sentido afirma que el criterio de integración financiera y el principio de neutralidad impositiva no puede ser desconocidos por la AT, por ser la base de nuestro sistema tributario boliviano, puesto que el crédito fiscal se computa en el periodo fiscal en el que se realizó la compra, independientemente de su incorporación o no al producto exportado en un periodo u otro y en aplicación del principio de neutralidad impositiva, una vez efectuada la exportación se devuelve al exportador el crédito fiscal del IVA contenido en los costos y gastos realizados por importaciones definitivas y/o compras en el mercado interno, por lo que considera que el



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 199/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

procedimiento aplicado por la AT, en sentido de identificar el costo de la materia prima efectivamente incorporada al producto exportado, no se adecua a lo establecido en los arts. 11 de la Ley N° 843 y 11 del Decreto Supremo (DS) N° 21530, esto supone la aplicación del criterio de integración financiera que implica que el exportador puede solicitar la devolución de crédito fiscal de las compras vinculadas con la actividad exportadora efectuada en el periodo, aun cuando los bienes que originaron dicho crédito no hubieran sido efectivamente incorporados en los productos exportados en el periodo fiscal por el cual el exportador solicitó devolución del CEDEIM aplicando el criterio de integración financiera.

Asimismo manifiesta, que la AT consideró las compras mixtas declaradas en el periodo y facturas que corresponden a otro periodo, estableciendo que estas corresponden para el mercado externo en un porcentaje del 100%, 99% y 98% con relación a los periodos fiscales de febrero, abril y mayo de 2006, porcentajes que obtuvo a partir de las declaraciones juradas y aplicó a las compras citadas, para obtener los importes reconocidos a efectos de devolución impositiva, también estableció los porcentajes correspondientes al mercado interno del 0% 1% y 2% para los periodos citados, los que aplicados a los periodos fiscales de febrero, abril y mayo de 2006 respectivamente; dan como resultado el crédito fiscal indebidamente devuelto de Bs. 174.- por compras mixtas observadas y Bs. 401,70.- por facturas de otros periodos observados, refiriendo que en aplicación de la técnica de integración financiera no es posible discriminar las compras según su destino, aplicando porcentajes, toda vez que según el art. 8 de la Ley 843, del impuesto determinado, los responsables restarán el importe que resulte de aplicar la alícuota establecida, sobre el monto de las compras del periodo que se liquida; además indica que el art. 11 de la citada Ley, establece que en el caso que el crédito fiscal imputable contra operaciones de exportación no pudiera ser compensado con operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata a través de notas de crédito negociables.

Finalmente señala, que la AT aplicó indebidamente criterios para depurar facturas de compras, cuyo crédito fiscal fue objeto de solicitud de devolución impositiva, argumentando que no corresponde a costos incorporados en los productos exportados en los periodos febrero, abril y mayo de 2006. En base a lo expresado concluye manifestando, que no existió agravio ni lesión de derechos que se hubiera causado con la resolución erróneamente impugnada, por lo que solicita se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del SIN.

CONSIDERANDO III: Por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en fase administrativa se agotó con la resolución del Recurso Jerárquico; por consiguiente, corresponde a éste Tribunal, analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la autoridad demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la Administración Tributaria.

Con la finalidad de tener una noción clara de los antecedentes que se suscitaron y motivaron la presente demanda, es conveniente inicialmente presentar un sumario de los hechos:

El 5 de diciembre de 2007, la AT notificó a Elena Delicia Cirvian Krutzfeldt con la Orden de Verificación Externa N° 0007OVE0629, para la verificación del IVA por los períodos febrero, abril y mayo 2006, en la modalidad CEDEIM Boleta de Garantía; requiriendo la presentación de las Declaraciones Juradas (DDJJ) del IVA e IT, Libros de Ventas y Compras, Notas Fiscales y otros.

Concluida la Verificación, en fecha 11 de agosto de 2010, la AT notificó a la contribuyente con la Resolución Administrativa N° 145/2010 de 28 de abril, determinando obligaciones impositivas de 56.556 UFV equivalentes a Bs. 87.033.- por concepto de impuestos indebidamente devueltos a través de CEDEIM e intereses correspondientes a los períodos fiscales febrero, abril y mayo/2006, estableciendo además que la conducta observada durante la etapa de la fiscalización se adecua a las previsiones de los arts. 165 de la Ley 2492 CTB, concordante con el art. 42 del DS N° 27310 Reglamento al CTB, como omisión de pago y sancionando la misma con el 100% del monto del tributo omitido expresado en UFV's, suma que de comprobarse la omisión de pago ascendería a 40.677 UFV.

Recurrida dicha Resolución de Alzada, por Resolución ARIT-LPZ/RA 0499/2010 de 22 de noviembre, la ARIT resuelve **anular obrados** hasta el vicio más antiguo, hasta la Resolución Administrativa N° 0145/2010 de 28 de abril, ordenando al SIN La Paz, verificar, fiscalizar e investigar nuevamente las notas fiscales que sustentan la solicitud de CEDEIM. Este hecho motivo a que sea interpuesto el Recurso Jerárquico y resuelto por la AGIT, disponiendo **revocar totalmente** la Resolución ARIT-LPZ/RA 0499/2010 de 22 de noviembre, dejando sin efecto la depuración del crédito fiscal por compra de materia prima, compras mixtas no validas y facturas que corresponden a otro período, crédito fiscal que totaliza Bs. 46.125.-, manteniendo firme la depuración de facturas por la compra de activos fijos, compras no vinculadas y facturas observadas por aspectos formales, cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 1.180.-, modificando el importe establecido según la Resolución Administrativa N° 0145/2009, de 56.556 UFVs a 1.417 UFVs, equivalentes a Bs. 2.181.-

CONSIDERANDO IV.- En consecuencia al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el **objeto de la controversia** se refiere a establecer: *Si, la AGIT al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 085/2011 de 7 de febrero, no consideró lo dispuesto por el art. 13 de la Ley 1489, por el cual, el costo de un producto estaría conformado por todos los insumos en que se incurre en la obtención de un determinado producto.*

Ingresando al desarrollo del control de legalidad, se tiene: Que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia 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



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 199/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

se venden o permanecen en inventario, en consecuencia, no es relevante que el bien comprado se incorpore al producto exportado como señala el método de integración física, sino que el mismo tenga vinculación con la actividad exportadora, así permite que el exportador deduzca el crédito fiscal -emergente de las compras que efectúa en ese mismo periodo o en un periodo anterior- del débito fiscal que surge de las operaciones efectuadas en determinado periodo, siempre que dicho crédito fiscal esté vinculado a la exportación.

El método de integración financiera se encuentra inmerso en nuestra legislación en los arts. 9 y 11 de la Ley N° 843, 11 del DS N° 21530, 13 de la Ley N° 1489 modificado por Ley N° 1963 y por el art. 3 del DS N° 25465, normativa que prevé la compensación para las ventas internas y la devolución para ventas externas del excedente de crédito que resultare en un período fiscal respectivo y no obliga a los sujetos pasivos a llevar un registro detallado de cuáles insumos fueron empleados en los productos exportados, sino que efectúa control de cantidades y precios para establecer costos de fabricación.

En la especie, nuestra legislación 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; por otra parte, de aplicarse 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 N° 843; a su vez el art. 8 del mismo cuerpo legal determina que del débito fiscal se debe restar el crédito fiscal que surge de aplicar la misma alícuota sobre el monto de compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios o toda otra prestación, o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente; de modo que la diferencia entre dicho débito y crédito fiscal resulta en un saldo que puede ser a favor del fisco o del contribuyente conforme establece el art. 9 de la citada Ley, entendimiento acogido por las Sentencias de Sala Plena 242/2013, 122/2014 y 153/2014.

Del análisis precedente, y la línea jurisprudencial sentada por este Supremo Tribunal de Justicia en las Sentencias de Sala Plena citadas

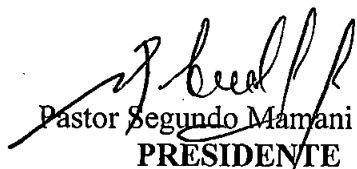
precedentemente y conforme disponen los arts. 11 de la Ley N° 843, 12 y 13 de la Ley N° 1489, 1 y 2 de la Ley N° 1963 que modifican la Ley N° 1489, la AT no puede discriminar las compras según su destino, desconociendo en la depuración del crédito fiscal, la compra de bienes o la prestación de servicios, independientemente de su incorporación o no al producto exportado en un período u otro, bajo el argumento equivocado de que **el costo de un producto está conformado por todos los insumos en que se incurren en la obtención de un determinado producto**, que de ser aceptado nos llevaría a aplicar un mecanismo de control de insumos para determinar cuántos y cuáles se utilizaron para producir el bien, técnica propia de la integración física que no es aplicada en nuestra legislación, cuando en virtud del art. 11 de la Ley 843, *en el caso que el crédito fiscal imputable contra operaciones de exportación no pudiera ser compensado con operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata, a través de notas de crédito negociables.*

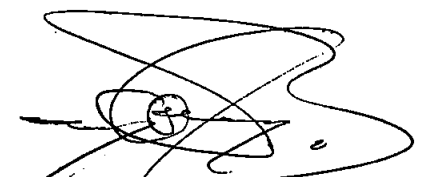
En tal sentido, este Tribunal Supremo de Justicia, llega al convencimiento que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0085/2011 de 7 de febrero, no causó agravios, ni lesionó derechos, ya que fue emitida en cumplimiento de la normativa legal vigente, no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal tributaria ni administrativa, tanto en la Resolución de Recurso de Alzada como en la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

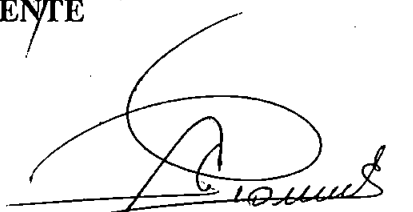
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda y en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0085/2011 de 7 de febrero, pronunciada 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.


Pastor Segundo Mamani Vilca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

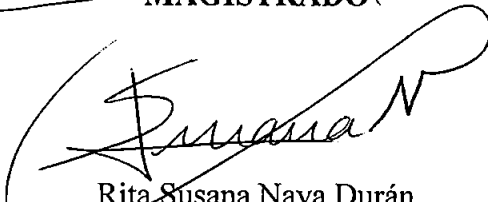


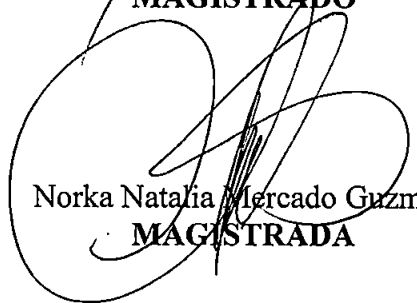
Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

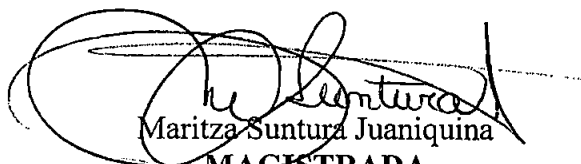
Exp. 199/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

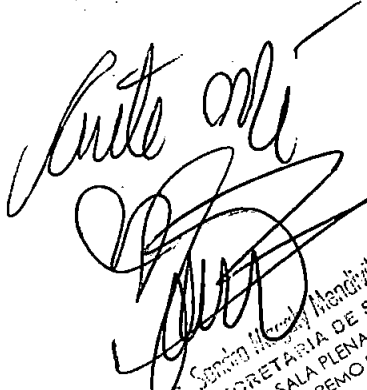

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


Silvia Magaly Mandivil Dajaronc
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2015.....
SENTENCIA Nº 614..... FECHA 10 DE DICIEMBRE.....
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2015.....

CONFORME:
VOTO DISIDENTE:

Silvia Magaly Mandivil Dajaronc
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA