



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

INFORME N° 090/16 - 23/05/16

H.R. N° 2190 - 18/05/16

625-0077/LPZ-0036/2012

13-05-16
10:09

22

SALA PLENA

SENTENCIA: 647/2015.
FECHA: Sucre, 10 de diciembre de 2015.
EXPEDIENTE N°: 258/2011.
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 dentro del proceso contencioso administrativo interpuesto por la Gerencia Distrital La Paz del SIN impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2011 de 14 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fs. 26 a 30, la respuesta de fs. 57 a 60 y los antecedentes del proceso.

CONSIDERANDO I: Que la Gerencia Distrital La Paz del SIN, legalmente representada por Raúl Vicente Miranda Chávez, interpone la presente demanda señalando que:

La Administración Tributaria (AT), procedió a la verificación de las obligaciones impositivas de la contribuyente Yumiko Suzuki Endo, respecto a los documentos que respaldan las solicitudes de los Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM), esto, por las Declaraciones Únicas de Devolución Impositiva a las Exportaciones DUDIE Formulario N° 1137 con el Número de Orden 2931326335 y 2931387557 correspondiente a los periodos fiscales octubre y noviembre de 2006. Emergente de la fiscalización efectuada, se comprobó que la exportadora no dio cumplimiento a las normas preestablecidas, obteniendo en forma indebida valores fiscales (CEDEIM), por un monto indebidamente devuelto que alcanzó a UFV's 47.199 equivalente a Bs. 72.799, procediéndose a la emisión de la Resolución Administrativa N° 216 de 6 de julio de 2010, calificándose preliminarmente la conducta de la contribuyente como Omisión de Pago, sancionándola con una multa del 100% del monto del tributo omitido expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda de la fecha de vencimiento, que ascendió a UFV's 38.215.

Acto administrativo que fue recurrido en alzada, revocándose el mismo mediante Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT-LPZ/RA "0594/2010", y que fue confirmada mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ "0179/2011" de 14 de marzo.

1.- Con tales antecedentes, denuncia la **incorrecta interpretación de la norma, por parte de la AGIT, para aplicar el Método de Integración Financiera**, expresando que esta autoridad en su resolución jerárquica no ha demostrado expresamente que nuestra normativa aplique el Método de Integración Financiera, limitándose simplemente a desarrollar una serie de opiniones de diversos autores que manifiestan que por su complejidad, no

se debió aplicar el método de integración física, sino el referido método de integración financiera. Agrega que en nuestra normativa no se señala de forma expresa que Bolivia haya adoptado el método de integración financiera, pretendiendo la autoridad demandada fundamentar que en la Ley N° 843 se adoptó este método, transcribiendo criterios de autores, siendo errado afirmar que dado que la mayoría de los países han adoptado el cuestionado método, Bolivia también debe utilizar el citado método de integración financiera, para el caso de los CEDEIM.

Señala que el referido método, que aplica la AGIT no es fuente de derecho, porque de conformidad al art. 5 de la Ley 2492, los métodos no son fuente de derecho administrativo en Bolivia, manifestando que el tratar de aplicar un método que ciertos autores consideran correcto, no es normativamente permitido.

2.- Indica que **la Administración Tributaria depuró correctamente el crédito fiscal** de las siguientes facturas y notas fiscales: Pólizas de Importación de materia prima N°s C11484, C12047, C12410 y C12549, de las cuales se consideró solamente una parte para la devolución del crédito fiscal, no considerándose el saldo de materia prima por verificarse que esos insumos no fueron utilizados en los productos exportados en los periodos octubre y noviembre de 2006, concediendo válidos el saldo del crédito fiscal de las citadas pólizas de importación, sólo para el mercado interno, verificándose incluso en algunos casos, que la importación de materia prima llegó en forma posterior a algunas exportaciones realizadas por la contribuyente; Facturas de servicios que registraron otro nombre; NIT, dirección; donde la contribuyente no realizó actividades de exportación; Factura de DHL que no contó con respaldo de guía aérea; Facturas donde no se encontraron registrados el NIT; Facturas de servicio de celular, que no se encontraron registrado dentro de los activos fijos de los Estados Financieros y Facturas de transporte que no correspondió, por ser pago de transporte aéreo destino "COLLECT".

Explica que la normativa de devolución de CEDEIM, es clara y precisa al señalar que la devolución del crédito fiscal mediante valores fiscales se lo realiza en la medida que estas notas fiscales (pueden ser de productos o servicios), hayan sido implementados en el producto exportado, refiriéndose a la Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999, la que modificó los arts. 12 y 13 de la Ley N° 1489, estableciendo la devolución del crédito fiscal correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA), perfeccionando los mecanismos de devolución de impuestos que permitieron el estricto cumplimiento del **principio de neutralidad impositiva**, establecido en las Leyes N° 843 y N° 1489 de 16 de baril de 1993 en los artículos precitados y modificados, disposiciones que son claras al establecer que el motivo por el cual se otorgan los referidos CEDEIM, es la depuración del crédito fiscal IVA, para que los comerciantes que realicen exportaciones de diversos productos, eviten la exportación de componentes impositivos, garantizando de esta manera la competitividad de sus exportaciones, crédito fiscal que necesariamente debe estar compuesto por facturas o notas fiscales relativas a la exportación realizada y dentro del periodo en que se produjo la exportación de bienes.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 258/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Agrega, que observó las siguientes notas fiscales: Flete Estados Unidos – Gastos Abril/07 no vinculado (el número de guía no corresponde a la Exp.) sin respaldo de las guías aéreas; Guía 6646441244 – Posterior fecha de export., no vinculado, no tiene respaldo de la guía aérea; Por servicio de Auditoría Externa de 2006; Nappa 3ra Beige y Café – Posterior a la fecha de Exportación, no vinculado a la exportación no se utilizó este material; 143 almuerzo de 02/05/07 al 11/05/07; Análisis textil; Servicio Logístico y seguro de almacenamiento; Cámara Nacional de Comercio; 5 cajas hilado de algodón y 7 cajas hilado alpaca/acrílico; Comisión agencia despachante de aduana; Collect Import, no correspondiendo por ser pago en destino; 2 cajas de hilado de algodón/lino y 3 cajas hilado alpaca/oveja/nylon; cartucho de tinta color, revisión y diagnóstico; todos, según manifiesta la entidad demandante, posteriores a la fecha de exportación y no vinculados a la misma.

Sin embargo, la AGIT consideró que las facturas anteriormente descritas, deben ser consideradas para el crédito fiscal de conformidad al “método de integración financiera”, pretendiendo la incorrecta Resolución Jerárquica, que los productos (lanas/hilos/alpaca/nylon, etc.) que no fueron integrados dentro del producto exportado o simplemente no salieron del territorio nacional, deben ser considerados para devolución del crédito fiscal del periodo “mayo/2007”.

Refiriéndose al art. 14 de la Ley N° 1489, arts. 3 y 24 del DS N° 25465 de 23 de julio de 1999, señala que en el caso de CEDEIM, los exportadores computarán contra el Impuesto al Valor Agregado los **COSTOS Y GASTOS** por conceptos de importaciones definitivas, entendiéndose por costos la materia prima que integra el producto exportado (lanas/hilos/alpaca/nylon etc.), y los gastos, comprendidos como los servicios que fueron necesarios para la exportación de los bienes (luz/agua/almacenaje etc.), manifestando que el costo de un producto está conformado por todos los insumos para la obtención de un determinado producto, es decir, cuando la Ley indica que se devolverá a los exportadores un monto igual al IVA pagado, incorporado en los costos y gastos, vinculados a la actividad exportadora, primero se refiere a los costos directamente incluidos en la producción del producto exportado en el CEDEIM solicitado, y no así de costos correspondientes a otros productos que en muchos casos aún no fueron exportados cuando se realizó la solicitud del referido CEDEIM, y segundo, refiriéndose a los gastos, los cuales debieron ser correspondientes a la fecha de exportación, ya que fueron erogaciones relacionadas a los gastos administrativos de la empresa para lograr la exportación.

Finalmente, describiendo el art. 24 num. 1) incs. a) y b) del DS N° 25465, establece que los productos de las Pólizas de Importación observadas, nunca salieron del país, es decir, que no fueron exportados, pretendiendo la ARIT que se otorgue CEDEIM sobre productos que no fueron objeto de exportación, buscando que el contribuyente pueda vender esos productos en el mercado interno y beneficiarse con valores fiscales al obtener un doble beneficio económico sobre un mismo producto, aclarando que se debe entender por operaciones gravadas a las exportaciones realizadas, es decir, los productos que fueron exportados, realizando una correcta

observación del crédito fiscal IVA en previsión de los arts. 125, 126. II y 128 de la Ley N° 2492.

En mérito a lo expuesto, y al amparo de los arts. 2 de la Ley N° 3092, 70 de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA), 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil (CPC), y la SC N° 90/2006 de 17 de noviembre, solicita se declare la Revocatoria total de la Resolución impugnada y en consecuencia se mantenga válida y subsistente la Resolución Administrativa N° 216.

CONSIDERANDO II: Que corrida en traslado la demanda, se apersona Juan Carlos Maita Michel en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), quien contesta negativamente a la misma, señalando que:

El método de integración financiera o base financiera, constituye un aspecto formal técnico para el funcionamiento operativo del IVA, que surge como una propuesta de la teoría económica, que es adoptado por la legislación tributaria 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. Manifiesta que la norma que instrumentaliza un determinado impuesto, debe ser clara y sencilla, sin detenerse a explicar aspectos técnicos que estructuran el impuesto, sino que faciliten el cumplimiento cabal de las obligaciones que impone el Estado.

Señala que este aspecto técnico, con el detalle contenido en la teoría económica, no se encuentra expresamente señalado en la norma tributaria; sin embargo, dicha actuación tampoco puede ser ignorada por la Administración Tributaria que esta facultada para la verificación y control de este impuesto, evidenciando que implícitamente dicho método cuestionado por la Administración Tributaria, se encuentra en la Ley N° 843, en lo que se refiere al IVA.

Expresa que las características del IVA son aplicables tanto a los sujetos pasivos que realizan ventas a mercado interno, así como para los exportadores, entendiendo que el método de integración financiera no es exclusivo para fines de devolución impositiva, más si por razones de neutralidad impositiva, el exportador debe tener un tratamiento similar al que se le otorga a un contribuyente que opera en el mercado interno y no exporta, es decir, que en la devolución de impuestos no se debe discriminar entre los que comercializan en el mercado interno y los exportadores, ya que los primeros recuperan su crédito fiscal a través del mecanismo débito - crédito fiscal, en tanto que a los exportadores se les devuelve el crédito fiscal acumulado en etapas anteriores.

Indica que el propio tratamiento impositivo para las exportaciones establecía la devolución del IVA incorporado en los costos de la mercancía exportada, tal como aún lo aplica la Administración Tributaria; sin embargo, al haber sido modificado dicho criterio se amplió su alcance a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, es así que la devolución del crédito fiscal de los costos y gastos vinculados a dicha actividad exportadora debe realizarse conforme el art. 11 de la Ley N° 843, es decir, que el crédito fiscal que se genera por compras en el mercado



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 258/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

interno e importaciones, sin discriminar si han sido incorporados en los bienes exportados, deben en principio ser acreditadas a las ventas que generan débito fiscal, es decir, a las ventas de mercado interno y sólo el saldo a favor del exportador será reintegrado a este, situación con el que demostró que el método de integración financiera, se encuentra inmerso en la legislación tributaria nacional.

Concluye al manifestar, que la devolución impositiva no constituye un tratamiento preferencial al sector exportador, sino que como señala la propia Ley 1489 modificada por la Ley N° 1963, responde a una situación de neutralidad impositiva, no existiendo el señalado doble beneficio, ya que el crédito fiscal (incluido el incorporado sólo en la exportación) en principio debe ser computado con ventas de mercado interno, no tomando en cuenta la posición del SIN, que el ciclo productivo que tiene una empresa, no sólo es vender lo que produce en el periodo sino también las existencias de periodos anteriores, tampoco consideró la Administración Tributaria, que la empresa puede acumular materia prima u otros insumos, ya que en el criterio de la misma, si estos fueron adquiridos con anterioridad o posterior a la exportación, sólo podían acreditarse contra ventas de mercado interno, 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, vulnerándose el principio de neutralidad impositiva, sobre el cual se fundamenta la devolución, careciendo la demanda de sustento jurídico-tributario, por lo que solicita se declare improbadamente la misma.

Corrida en traslado la respuesta, fue formulada la réplica fuera de plazo, disponiéndose "Autos" para sentencia.

CONSIDERANDO III: Que por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conocer o negar la tutela solicitada por la entidad demandante y teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde al Tribunal Supremo de Justicia, analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

CONSIDERANDO IV: Que de la compulsión de los datos procesales y la resolución administrativa impugnada, se concluye que:

El objeto de la presente controversia radica en determinar si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, aplicó correctamente o no la normativa tributaria, respecto al método de integración financiera o base financiera, para la devolución impositiva del crédito fiscal IVA, mediante Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM) con relación a las exportaciones efectuadas por la contribuyente Yumiko Suzuki Endo, o por el contrario, si nuestra legislación acoge el criterio de integración física, tal como alega la Administración Tributaria.

De la revisión de los antecedentes, se establece que la Administración Tributaria, el 24 de septiembre de 2009 notificó personalmente a Yumiko Suzuki Endo con la **Orden de Verificación - CEDEIM N° 0008OVE0205 de 9 de enero de 2009** (fs. 4 del anexo 2), modalidad Verificación Posterior CEDEIM, para la verificación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) por los períodos fiscales octubre y noviembre de 2006 en la modalidad Verificación Posterior CEDEIM; asimismo, se notificó el Requerimiento N° 0105047, por el cual se solicitó la presentación de las Declaraciones Juradas del IVA e IUE; Libros de Ventas y Compras; Notas Fiscales de respaldo al Débito y Crédito Fiscal; Extractos Bancarios; Planillas de Sueldos, Planilla Tributaria y Cotizaciones Sociales; Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo; Estados Financieros y Dictamen de Auditoria de la Gestión 2006; Plan Código de Cuentas; Libros de Contabilidad (Diario, Mayor); Kardex, Inventarios y otros detallados en la Solicitud de Información Complementaria entre los que se requirió el detalle de facturas compras e importaciones incorporados en los costos de los productos exportados; documentación de respaldo de las compras incluidas en la solicitud de los períodos a verificar y medios fehacientes de pago; documentación de respaldo por los ingresos percibidos por las exportaciones y ventas, estructura de costos, documentos de propiedad de activos fijos y detalle del proceso productivo.

Presentada la documentación detallada en Acta de Recepción y elaborados los papeles de trabajo que detallan las facturas observadas en la fiscalización de los periodos fiscales referidos, la Administración Tributaria emitió el **Informe CITE: SIN/GDLP/DF/SVE-I/INF/5144/2009 de 31 de diciembre de 2009** (fs. 448 a 460 del anexo 4), señalando que la contribuyente presentó el detalle de las facturas de compras y servicios que según su estimación contenida en los Forms. 210, Rubro C, inc. d) y e), las compras mixtas para octubre alcanzan a 93 % para exportación y 7 % a mercado interno; y para noviembre a 90 % y 10 %, respectivamente, procediendo a revisar las mismas con el fin de determinar el monto exacto que corresponde sea devuelto, observando: facturas de servicios que registran otro nombre, otro NIT, otra dirección de domicilio, otro número de inmueble, DHL que no cuenta con respaldo de guía aérea, facturas sin NIT, facturas de servicio de telefonía celular, debido a que el aparato celular no se encontraba en activos fijos ni expuesto en los Estados Financieros, facturas de transporte con pago en destino collect; pólizas de importación de materia prima N°s C-11484 y C-12047 por el saldo no incorporado en los productos exportados; las C-12410 y C-12549 porque la materia prima no fue utilizada en los productos exportados y facturas de consumo que no correspondían a la dirección declarada por la contribuyente, entre otras observaciones más.

Habiéndose efectivizado el pago de la deuda determinada para el periodo fiscal noviembre 2006, posteriormente, se pronunció la **Resolución Administrativa N° 216 de 6 de julio** (fs. 1 a 9 del anexo 1), estableciéndose las obligaciones impositivas de la contribuyente en UFV's 47.199 equivalentes a Bs. 72.799 por concepto de impuestos indebidamente devueltos a través de CEDEIM e intereses correspondientes al **período fiscal octubre 2006**, calificándose preliminarmente la conducta de la contribuyente como Omisión de Pago, sancionándolo con una multa del 100% del monto del tributo omitido expresado en Unidades



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 258/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

de Fomento a la Vivienda de la fecha de vencimiento, que ascendió a UFV's 38.215; acto administrativo que fue objeto de recurso de alzada, emitiéndose la **Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT-LPZ/RA 0573/2010 de 27 de diciembre** (fs. 46 a 52 del anexo 1) revocando totalmente la resolución impugnada; para finalmente interponerse recurso jerárquico, resolviéndose el mismo con la emisión de la **Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0179/2011 de 14 de marzo** (fs. 97 a 118 del anexo 1), confirmando la resolución de alzada, criterio que no fue aceptado por parte de la Administración Tributaria, accionando la presente demanda contencioso administrativo, objeto de análisis, por parte de este Tribunal Supremo de Justicia.

Bajo ese contexto, el art. 11 de la Ley N° 843 de 20 de mayo de 1986, Ley de Reforma Tributaria (Texto ordenado vigente), 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 Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones, modificado por el art. 1 de 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 por 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, por previsión expresa del art. 3 del DS N° 25465, el cual 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.

Ahora bien, el art. 9 de la Ley N° 843, señala: *“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”.*

Que en el caso de autos, la administración tributaria sostiene que la fiscalización efectuada, centró su análisis en determinar el costo de la proporción de los insumos adquiridos durante el periodo en la medida en que fueron utilizados en los productos exportados y así establecer el crédito fiscal computable, porque en su criterio, la normativa es clara al señalar 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. Dicha interpretación sustentó la observación de notas fiscales y/o facturas de productos que no fueron integrados al producto exportado, y que por ello no salieron del territorio nacional, por lo cual no podían ser considerados para devolución de crédito fiscal de los periodos observados, con el argumento equivocado de la autoridad demandada de aplicar el método de integración financiera.

A su vez, señala que los arts. 12 y 13 de la Ley N° 1489 modificados por la Ley N° 1963, son claros al establecer que el motivo de la devolución impositiva es evitar la exportación de componentes impositivos, garantizando la competitividad de sus exportaciones, y para que se configure esta situación, el crédito fiscal del IVA debe estar compuesto enteramente de facturas o notas fiscales relativas a la exportación y al periodo en que se produjo la misma. Agrega que según los arts. 14 de la ley N° 1489; 3 y 24 del DS N° 25465 para la devolución impositiva los exportadores computarán contra el IVA los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas; aclara que lo que se debe entender por costos, es la materia prima que integra el producto exportado; con relación a los gastos, aclara que son todos los servicios que fueron necesarios para exportar los bienes.

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 DS N° 21530, ya que el IVA en nuestro sistema tributario supone la aplicación del método de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 258/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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 demanda 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 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 periodo fiscal respectivo, y no obligando 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.

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 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 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.

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.

Por lo expuesto precedentemente permite concluir que la autoridad demandada actuó correctamente al emitir la resolución impugnada en el presente proceso y que el criterio esgrimido por la Administración Tributaria no es aceptable porque no responde a los convenios internacionales que forman parte del bloque de constitucionalidad integrado a nuestra legislación, tampoco a la política fiscal en materia de exportaciones ni a las normas tributarias vigentes analizadas en párrafos anteriores.

Concluyéndose que en la actuación de la Autoridad General 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 entidad demandante.

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, consecuentemente deja firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2011 de 14 de marzo, 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.




Estado Plurinacional de Bolivia


Órgano Judicial

Exp. 258/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

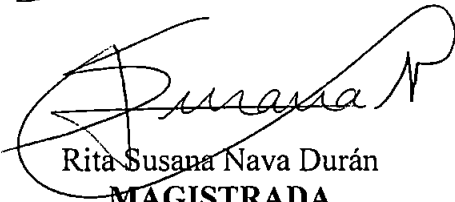

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Samper Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

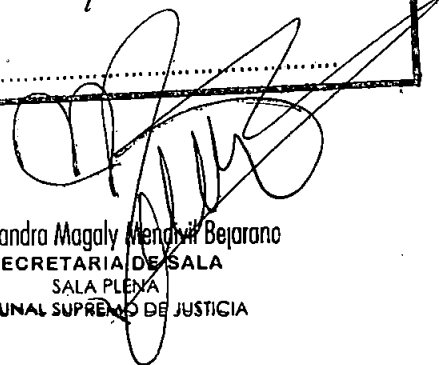

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suntura Juaniquima
MAGISTRADA


Fidel Marcos Fordoya Rivas
MAGISTRADO


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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA	
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA	
SALA PLENA	
GESTIÓN: ...2015.....	
SENTENCIA N° ..647...	FECHA 10 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