



SALA PLENA

541/2013.
489/2012
Contencioso Administrativo.
Interpuesto por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria
Sucre, veintiocho de noviembre de dos mil trece.

PRONUNCIADA dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 50 a 53, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0338/2012 de 28 de mayo de 2012; la contestación de fs. 75 a 77; memoriales de réplica de fs. 81 a 82 y dúplica de fs. 86; los antecedentes procesales y:

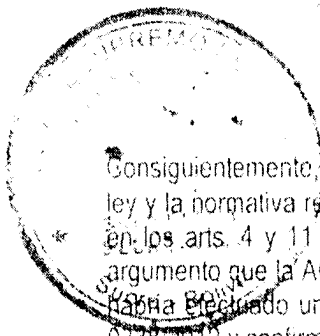
CONSIDERANDO I: Que la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, representado por Fedor Sifrido Ordoñez Rocha, dentro el plazo previsto por ley, en apoyo del art. 70 de la Ley de N° 2341 de Procedimiento Administrativo de 23 de abril de 2002 (LPA) y arts. 778 al 781 del Cod. Pdto. Civil, aplicables en materia tributaria por el art. 74 núm. 2 de la Ley 2492, apersonándose fundamento su demanda contencioso administrativo, por el que impugna la Resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ:0338/2012 de 28 de mayo de 2012, pronunciada por la Directora Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y, pide que se confirme la Resolución Administrativa de CEDEIM PREVIA N° 23-00861-11 de 14 de octubre de 2011, con los siguientes argumentos.

Entre los fundamentos de hecho y de derecho, expresa que en ejercicio de las facultades conferidas por el art. 100 del Código Tributario (Ley 2492), la Administración Tributaria (AT), procedió a la Verificación Externa CEDEIM (previa) al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto, relativo al Impuesto al Valor Agregado (IVA), en virtud de la solicitud de devolución impositiva Declaración Única de Devolución Impositiva a las Exportaciones (DUDIE) N° 4032465413 correspondiente al periodo febrero de 2009. Al efecto, mediante Orden de Verificación Externa 0009OVE00474, se notificó al contribuyente requiriendo presentar documentación mediante formulario F. 4003-N° 104619.

Como resultado de esa actividad, en fecha 13 de octubre de 2011 se emitió el informe CITE. SIN/GDO-DF/VE/NF/174/2011, que dio lugar a la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00861-11, disponiendo la extensión del Certificado de Devolución Impositiva (CEDEIM) por Bs. 1.680.908,00, a favor del sujeto pasivo como importe sujeto a devolución impositiva por el IVA del periodo febrero 2009, que impugnado por el contribuyente, el proceso concluyó con la resolución objeto de la acción contencioso-administrativa, porque la Autoridad General de Impugnación Tributaria, revocando parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0046/2012 de 20 de enero de 2012 que determinaba la revocatoria parcial de la resolución de la administración tributaria, en la instancia jerárquica, se revocó parcialmente la resolución de la alzada, con el argumento que, al haberse presentado las facturas 193 y 197, se acreditó las condiciones contractuales para aplicar el art. 10 del DS. 25465, de modo que el monto para devolución mediante CEDEIM era de Bs.2.600.263; por lo que acusa inexistencia de correcta aplicación y comprensión de la ley, en la resolución jerárquica, sobre los gastos de realización.

Debe considerarse que la AT verificó la documentación presentada por el contribuyente y evidenció en la documentación gastos de pólizas de exportación, facturas comerciales del exportador, manifiestos internacionales de carga (MIC/DTA) y certificados de salida de la Empresa Metalúrgica Vinto, donde no se encuentran claramente establecidos los gastos de realización, lo que motivó la aplicación de la presunción del 45% sobre el valor oficial de cotización, establecida por el art. 10 del DS. N° 25465 que establece el Impuesto al Valor Agregado, debido a que se observó que las facturas comerciales detallan dichos gastos únicamente hasta la frontera y no reflejan la totalidad de los gastos consignados en las condiciones de entrega.

Que la norma legal citada, es expresa al establecer la presunción del 45%, cuando estos gastos de realización no estén debidamente respaldados por las condiciones contractuales, sobre esta base la AT, reglamento las solicitudes de devolución impositiva mediante la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, que en su art. 5 señala que, es obligatoria la presentación de: a) la declaración de exportación; b) factura comercial del exportador; c) certificado de salida emitido por el concesionario del depósito aduanero; d) póliza de importación; e) formulario de declaración jurada del IVA, y f) que el sector minero debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación del o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal; es decir, que deben presentarse los documentos que respalden las condiciones contratadas, lo cual, según el demandante, no fue cumplido por el contribuyente.



Consiguientemente, la autoridad demandada omitió efectuar la consideración acerca de la aplicación de la ley y la normativa reglamentaria, resultando evidente la incorrecta comprensión de las normas contenidas en los arts. 4 y 11 de la Ley 843, 12 de la Ley 1489 modificada por Ley 1963 y art. 3 del DS 25465, argumento que la AGIT respalda para incrementar el importe de los gastos de realización porque la AT no habría efectuado una correcta revisión, por esta razón impetra revocar la Resolución Jerárquica AGIT-RJ/0338/2012 y confirmar la Resolución Administrativa de CEDEIM PREVIA N° 23-00861-11 de 14 de octubre de 2011

En base a lo expuesto impetra que se declare probada la demanda, revocando parcialmente la Resolución N° STG-RJ/0338/2012 de 28 de mayo de 2012, en consecuencia confirmar la Resolución Administrativa de CEDEIM PREVIA N° 23-00861-11 de fecha 14 de octubre de 2011 en todas sus partes.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de fs. 55, fue corrida en traslado, y citada la autoridad demandada, se apersonó Julia Susana Ríos Laguna, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien en tiempo hábil por memorial de fs. 75 a 76, respondió en forma negativa la demanda, en base a los argumentos de hecho y de derecho que se sintetizan a continuación.

Que la resolución impugnada STG-RJ/0338/2012 de 28 de mayo de 2012, se halla plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, además aclara que el art. 10 del DS N° 25465, prevé que la devolución o reintegro del crédito fiscal IVA a los exportadores del sector minero metalúrgico se efectuará conforme a los criterios señalados en el art. 3 de la misma disposición legal, excepto en lo referente al monto máximo de devolución, que en ese caso, será equivalente a la alícuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización, y en caso, de que estos últimos no estuvieran explícitamente consignados en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el 45% del valor oficial de cotización. Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación, deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal. Asimismo, el art. 5 de la RND 10-0004-03, en cuanto al procedimiento para la solicitud de devolución de impuestos, establece que es obligatoria la presentación de la declaración de exportación (copia exportador), factura comercial del exportador, certificado de salida emitido por el concesionario del depósito aduanero, pólizas de importación, formulario de declaración jurada del IVA, aclara también que, el Sector Minero debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación del o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal.

En ese entendido, los antecedentes administrativos evidencian que las facturas 193 y 197, cuentan con la documentación de respaldo de las condiciones contractuales como ser los Manifiestos Internacionales de Carga/Declaración de Tránsito Aduanero (MIC/DTA) por transportador, que especifican el peso de la mercadería transportada que coincide con el que consignan las facturas de los transportistas y notas fiscales de las empresas de transporte nacional e internacional; por lo que el cálculo será efectuado de acuerdo a lo previsto en la primera parte del art. 10 del DS N° 25465, y en ese entendido, se modificó el importe máximo a devolver solicitado por el contribuyente.

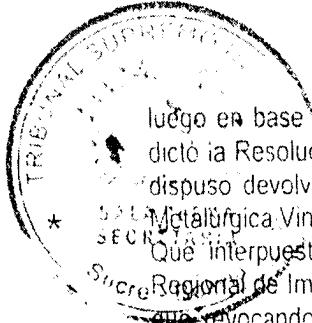
En definitiva, solicita que en sentencia se declare improbada la demanda, debiendo mantener firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0338/2012.

Aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 78, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354 II del Cód. Pdto. Civil, se corrió traslado a las partes, la entidad demandante por memorial de fs. 81 a 82 formuló su réplica, y la entidad demandada su réplica a fs. 86, ambos ratificando sus pretensiones y petitorios; finalmente, a fs. 88 se decreto Autos para Sentencia.

CONSIDERANDO III: Que en virtud a la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia, es de exclusiva competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, por mandato del art. 10, I de la Ley N° 212 de Transición para el Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2011, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Código Pdto. Civil, siendo el objeto -según la veracidad o no del reclamo planteado- conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales en la fase administrativa, con relación a los argumentos expuestos por la entidad demandante y, realizar el control judicial de legalidad sobre los hechos resueltos en el recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria

CONSIDERANDO IV: Que de la compulsas de los antecedentes de emisión de la resolución administrativa impugnada, se establece los siguientes hechos:

1).- En principio, revisando todo lo obrado y los anexos adjuntados al proceso, se colige que, la Administración Tributaria (AT), procedió a la Verificación Externa CEDEIM (previa) al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto, sobre el Impuesto al Valor Agregado (IVA), en virtud de la solicitud de devolución impositiva Declaración Única de Devolución Impositiva a las Exportaciones (DUDIE) N° 4032465413 correspondiente al periodo febrero de 2009 y, dando cumplimiento a la Orden de Verificación Externa 0009OVE00474, se notificó al contribuyente, para que presente la documentación de descargo,



luego en base al informe de actuación SIN/GDO/DF/VE/INF/174/2011 de 13 de octubre de 2011, la AT dictó la Resolución Administrativa CEDEIM (previa) N° 23-00861-11 el 14 de octubre de 2011, por el que dispuso devolver mediante Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM), al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto, el monto de Bs 1.680.908 00, que corresponde al IVA del periodo fiscal febrero 2009. Que interpuesto recurso de alzada por la empresa nombrada, el Director Ejecutivo de la Autoridad Regional de Impugnación La Paz, emitió la Resolución ARIT-LPZ/RA 0045/2012 de 20 de enero de 2012, que revocando parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00861-11, deja sin efecto el reparo de Bs 2.410.382 conformado por Bs 1.825.310, por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver., declarando en consecuencia como importe sujeto a devolución los Bs.2.410.382 mencionados más Bs.1 680.908, establecidos en el primer numeral de la parte resolutive del acto impugnado, sumando un total de Bs.4.091.290, por el periodo fiscal febrero 2009.

Contra esta resolución la Gerencia Distrital Oruro del SIN planteó Recurso Jerárquico que mereció la Resolución STG-RJ/0338/2012 de 28 de mayo de 2012, pronunciada por la Directora Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que a su vez revocó parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0045/2012 de 20 de enero de 2012; en la parte referida a los gastos de realización, debiendo considerar la base de Bs 3.185.335, sujeta a devolución; asimismo revoca los puntos referidos al crédito fiscal observado manteniendo firme y subsistente la depuración de Bs.4.234 por facturas sujetas al beneficio Tasa Cero, así como la depuración de crédito fiscal parcial por medios fehacientes de pago por el importe total de Bs.580.838, por las facturas Nos. 310, 311 y 202 como no sujeto a devolución, resultando el importe sujeto a devolución de Bs. 2.600.263, correspondiente al periodo fiscal febrero 2009.

2).- En el caso de autos, ingresando al análisis a efecto de dar respuesta al reclamo planteado, así verificar si la demanda tiene o no sustento legal, y finalmente realizar el correspondiente control judicial de legalidad para establecer si existió o no vulneración de la normativa al caso en concreto, de donde se concluye que, la controversia -según expresa la demanda- se centra en determinar si en la Solicitud de Devolución Impositiva presentada por la Empresa Metalúrgica Vinto, correspondía aplicar la alícuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización o, en su caso, la presunción del 45% del valor oficial de cotización por no encontrarse debidamente respaldados los gastos de realización; por lo que se concluye lo siguiente:

2.1- El art. 10 del DS. N° 25465 de 23 de julio de 1999, dispone que: *la devolución o reintegro del crédito fiscal IVA a los exportadores del sector minero metalúrgico, se efectuará conforme a los criterios señalados en el artículo 3 del presente decreto supremo, excepto en lo referente al monto máximo de devolución, que en este caso será equivalente a la cuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización. De no estar estos últimos explícitamente consignados en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el cuarenta y cinco % (45%) del valor oficial de cotización. Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal.* Que estos gastos comprenden las erogaciones por flete terrestre, seguro y gastos en puerto efectuados desde frontera o punto de embarque hasta el lugar de entrega al comprador en la forma que hubiera sido acordada, normativa que fue reglamentada por la RND 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, que en su art. 5 señala la documentación que debe ser obligatoriamente presentada y en el caso del sector minero, añade que debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación del o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal

2.2- Conforme evidencia el Anexo de antecedentes administrativos, la Empresa Metalúrgica Vinto presentó la DUDIE con Número de Orden 4032465413 correspondiente al periodo febrero de 2009, solicitando la devolución de la suma de Bs 4.091.290 por haber efectuado exportaciones de estaño metálico refinado en lingotes bajo la modalidad "libre a bordo" (FOB) Arica, y presento como respaldo de su solicitud de devolución impositiva varias facturas de exportación, entre ellas, las facturas 193 y 197 que cursan a fs. 81 y 99 del anexo I de antecedentes administrativos. Estos antecedentes informan también que la empresa suscribió diferentes contratos de venta de minerales con empresas extranjeras siendo relevantes para la resolución de la causa, los siguientes:

Factura	Contrato	Suscrito con:	Fecha	Vigencia	Condiciones de entrega
193	VEX-07/08	Amalgamated Metal Corporation PLC	17-11-08	Hasta 27-11-09	FOB Arica
197	VEX-08/08	Glencore Internacional AG	12-11-08	1 año	FOB Arica

Resulta evidente entonces, que las dos facturas de exportación en análisis y los gastos de realización en ellas reflejados, cuentan con respaldo documentado consistente en dos contratos suscritos por la empresa

Vinto con dos compradores de metal, en vigencia de los cuales, se cumplió con la entrega convenida con el incoterm (término comercial internacional) cláusula FOB Arica, de modo que **los gastos de fletes y seguro corrieron por cuenta de la Empresa Vinto hasta la entrega en puerto chileno**

23.- Sin embargo, la administración tributaria, con relación al gasto denominado flete terrestre, ha considerado que no correspondía su reconocimiento por no existir claridad en su exposición debido a que las facturas de exportación detallan los gastos de realización únicamente hasta la frontera y no reflejan la totalidad de los gastos consignados en las condiciones de entrega y que por ese motivo correspondía la aplicación de la presunción del 45% prevista por el art. 10 del DS. N° 25465 de 23 de julio de 1999, Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones.

24.- Sobre ese punto, la documental que cursa de fs. 75 a 85 de los antecedentes administrativos, que respalda la factura de exportación 193, acredita que la empresa Vinto, exportó estaño metálico en lingotes para el consignatario AMALGAMATED METAL CORPORATION PLC, encontrándose en los Certificados de Salida emitidos por la Aduana Nacional, el detalle de cantidad y peso y que este fue trasladado por transportadores que presentaron sus Manifiestos de Carga que cuentan con sello de ingreso a territorio chileno, documento que consigna como gasto de transporte la suma de \$us.1.156.10. Finalmente, existen también, las facturas de las empresas de transporte nacional e internacional y los comprobantes contables que, en definitiva acreditan el pago efectuado a los transportadores en una suma total de \$us.2.657.69 (fs. 153 a 164), resultando entonces evidente que existe una variación en la información de la empresa Vinto.

25.- De la misma forma en el caso de la factura de exportación 197, según acredita la documental que cursa de fs. 93 a 103 y de fs. 172 a 190, la empresa Vinto, exportó estaño metálico en lingotes para el consignatario GLENCORE INTERNACIONAL AG, encontrándose en los Certificados de Salida emitidos por la Aduana Nacional, el detalle de cantidad y peso y que éste fue trasladado por transportadores que presentaron sus Manifiestos de Carga que cuentan con sello de ingreso a territorio chileno, documento que consigna como gasto de transporte la suma de \$us.1.193.05. Finalmente, existen también, las facturas de las empresas de transporte nacional e internacional y los comprobantes contables que, en definitiva acreditan el pago efectuado al transportador en la suma total de \$us. 2.742.63 (fs. 153 a 164), concluyéndose entonces, que también existe una variación en la información de la empresa Vinto.

3).- Establecido el hecho que dio lugar a la aplicación de la presunción del 45% señalada en el art. 10 del DS. N° 25465, se tiene que la previsión es clara cuando señala que los gastos de realización deben ser **explícitamente consignados en la declaración de exportación** y no en otro documento, de donde se concluye, que es el cumplimiento de la norma legal lo que habilita la aplicación de la fórmula de cálculo equivalente a la cuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización o la presunción del 45% del valor oficial de cotización, siendo de responsabilidad exclusiva del exportador cumplir estrictamente la normativa señalada para obtener una u otra forma de cálculo del monto para la devolución impositiva, lo que no ocurrió con las facturas 193 y 197, de modo que, **la decisión de la administración tributaria de aplicar la presunción del 45% ha sido correcta**

Por lo argumentado, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria en sus dos instancias, ha obrado incorrectamente al disponer la aplicación de la primera fórmula de cálculo y no la presunción del 45%.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 10 parágrafo I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011, Ley de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, Tribunal Agroambiental, Consejo de la Magistratura y Tribunal Constitucional Plurinacional, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda y en su mérito, deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT- RJ/0338/2012 de 28 de mayo de 2012 pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, únicamente en la parte relativa a las consideraciones y determinación emergentes de las facturas de exportación 193 y 197, que fueron objeto del presente proceso, correspondiendo que se practique la liquidación correspondiente, sobre los gastos de realización, en virtud a lo previsto en el art. 10 del DS. N° 25465 de 23 de julio de 1999, del Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones.

Con la facultad del art. 194 del Cod. Pdto. Civil, notifíquese con la presente resolución al representante legal de la Empresa Metalúrgica Vinto, sea mediante orden instruida cuyo diligenciamiento se comisiona hacer cumplir al Presidente del Tribunal Departamental de Justicia de la ciudad de Oruro.

Esta Sentencia es dictada en Sucre Capital del Estado Plurinacional de Bolivia a los veintiocho días del mes de noviembre de dos mil trece años

No intervienen las Magistradas Norka Natalia Mercado Guzmán y Maritza Suntura Juanquina por encontrarse en viaje oficial.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

Exp. N° 489/2012.- Contencioso Administrativo. Interpuesto por la Gerencia Distrita
Ciuro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria



Magistrado Relator: Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
PRESIDENTE
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO
Romulo Calle Mamani
MAGISTRADO
Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO
Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA
Pastor Segundo Mamani Vilca
MAGISTRADO
Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Darwin Vargas Vargas
Secretario de Sala Plena