



SALA PLENA

SENTENCIA: 564/2015.
FECHA: Sucre, 7 de diciembre de 2015.
EXPEDIENTE: 491/2012.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

MAGISTRADA RELATORA: Norka Natalia Mercado Guzmán.

Pronunciada en el proceso contencioso-administrativo seguido por la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, en el que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0340/2012 de 28 de mayo de 2012, dictada por Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fs. 53 a 56, contestación de fs. 79 a 81, lo memoriales de réplica de fs. 85 a 86 y dúplica de fs. 90, la resolución de amparo constitucional de fs. 130 a 132, los antecedentes de emisión de la resolución impugnada que se encuentran anexados al Exp.510/2012, y los que cursan en el proceso; y

CONSIDERANDO I: Que en la demanda la administración tributaria, solicitó la revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0340/2012 de 28 de mayo de 2012, pronunciada por la Directora Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y se confirme la Resolución Administrativa de CEDEIM PREVIA N° 23-00818-11 de 12 de octubre de 2011, con los siguientes argumentos:

1. En ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 100 del Código Tributario (Ley 2492), la administración tributaria realizó la verificación externa CEDEIM (previa) de la solicitud de devolución impositiva Declaración Única de Devolución Impositiva a las Exportaciones (DUDIE) N° 4032532356 presentada por la Empresa Metalúrgica Vinto relativa al Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente al periodo mayo de 2009. Al efecto, mediante Orden de Verificación Externa 0009OVE00660, se notificó al contribuyente, requiriéndose documentación mediante formulario F. 4003-N° 104582.
2. Como resultado de esa actividad, se emitió el informe CITE: SIN/GDO/DF/VE/INF/165/2011 de 10 de octubre, y luego el 12 de octubre de 2011 se emitió la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00818-11, disponiendo la extensión del Certificado de Devolución Impositiva (CEDEIM) por Bs. 3.843.193, que fue impugnada por el contribuyente, proceso que concluyó con la resolución objeto de la acción contencioso-administrativa, porque la Autoridad General de Impugnación Tributaria, revocando parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0035/2012 de 20 de enero de 2012 que determinó la revocatoria parcial de la resolución de la administración tributaria, determinó a su vez, revocar parcialmente la resolución de alzada, con el

argumento siguiente: *“Las Facturas Nos. 236, 237, 238, 240, 242, 243, 244, 248, 249, 250, 251, 253 y 254, si cuentan con la documentación de respaldo de las condiciones contractuales para la consideración, como 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, notas fiscales de las empresas de transporte nacional e internacional conforme al Artículo 10 del Decreto Supremo 25465; resultando del análisis realizado y considerando el gasto incurrido por la totalidad del flete, en el marco de lo señalado en el citado Artículo del Decreto Supremo No. 25465...”*

3. Agregó que la administración tributaria verificó la documentación presentada por el contribuyente y evidenció que las pólizas de exportación, facturas comerciales del exportador, manifiestos internacionales de carga (MIC/DTA) y certificados de salida de la Empresa Metalúrgica Vinto, no establecen claramente los gastos de realización, lo que motivó la aplicación de la presunción del 45% sobre el valor oficial de cotización establecida por el artículo 10 del Decreto Supremo 25465, debido a que se observó que las facturas comerciales detallan dichos gastos únicamente hasta la frontera y no reflejan la totalidad de los mismos en las condiciones de entrega, por lo que consideró que de no estar correctamente determinados y explícitamente consignados en la Declaración de Exportación y respaldados en las condiciones contratadas por el comprador del mineral se presume que los gastos de realización son el 45% del valor oficial de cotización.
4. La norma legal citada es taxativa cuando establece que se presumirá como gastos de realización el 45%, cuando éstos no estén debidamente respaldados por las condiciones contractuales, considerándose asimismo que, la administración tributaria, emitió la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, que en su artículo 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; f) y 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 (DS 25465 Art. 10), es decir, que deben presentarse los documentos que respalden las condiciones contratadas, lo cual no fue cumplido por el contribuyente.
5. Consiguientemente, la autoridad demandada omitió considerar la aplicación de la ley y la normativa reglamentaria resultando evidente la incorrecta comprensión de la normativa contenida en los artículos 4 y 11 de la Ley 843, 12 de la Ley 1489 modificada por Ley 1963 y 3 del Decreto Supremo 25465 que ha conllevado la revocatoria parcial de la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00818-11 de 12 de octubre de 2011.

Por lo expuesto, solicitó que se declare probada la demanda.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 491/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

CONSIDERANDO II: Que la autoridad demandada mediante memorial de fs. 79 a 81, respondió en forma negativa la demanda señalando que la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0340/2012 de 28 de mayo de 2012, está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos. Aclara que el artículo 10 del Decreto Supremo 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 artículo 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 del 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 artículo 5 de la RND 10-0004-03, en cuanto al procedimiento para la solicitud de devolución de impuestos, establece cuál es la documentación que debe ser obligatoriamente presentada y 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, refiere que los antecedentes administrativos evidencian que las facturas 236, 237, 238, 240, 242, 243, 244, 248, 249, 250, 251, 253 y 254, 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, conforme el art. 10 del Decreto Supremo 25465; resultado del análisis realizado, y considerando el gasto incurrido por la totalidad del flete, en ese entendido, se modificó el importe máximo a devolver.

Por lo expuesto pidió se declare improbadada la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

CONSIDERANDO III: Que presentadas la réplica y la dúplica que contienen similares argumentos, se pronunció el decreto de Autos para Sentencia, sorteada la causa se emitió la Sentencia 642/2013 de 30 de diciembre, el Auto Complementario No. 333/2014 de 25 de noviembre, resoluciones que fueron dejadas sin efecto mediante Auto de Amparo Constitucional No. SCCFI-399/2015, pronunciado el 30 de julio, por los Vocales de la Sala Civil y Familiar Primera del Tribunal Departamental de Justicia de Chuquisaca, constituido en Tribunal de Garantías, correspondiendo pronunciar nueva resolución en cumplimiento de la indicada resolución constitucional.

Que, teniendo en cuenta 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 de los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales, con relación a los hechos sucedidos en la fase administrativa realizando el correspondiente control de legalidad.

CONSIDERANDO IV. Que la presente controversia se centra en determinar si en el caso de 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.

El artículo 10 del Decreto Supremo 25465 señala que “la devolución o reintegro del crédito fiscal 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” y 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 artículo 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.

Conforme se evidencia en el Anexo de antecedentes administrativos, la Empresa Metalúrgica Vinto presentó la DUDIE con Número de Orden 4032532356, correspondiente al periodo mayo de 2009, solicitando la devolución de la suma de Bs. 8.596.194, por haber efectuado exportaciones de estaño metálico refinado en lingotes bajo la modalidad “libre a bordo” (FOB) Arica, y presentó como respaldo de su solicitud de devolución impositiva varias facturas de exportación, entre ellas, las facturas 236, 237, 238, 242, 244, 250, 253 y 254, que cursan a fojas 101, 107, 113,144,153,193, 208 y 215 del anexo 2 de antecedentes administrativos.

Con carácter previo, respecto a los **gastos de realización** la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, en el punto IV.4 Fundamentación Técnica Jurídica xxiii.2. (fs. 43 del expediente) señala textualmente: “*Las Facturas Nos. 236, 237, 238, 240, 242, 243, 244, 248, 249, 250, 251, 253 y 254, sí cuentan con la documentación de respaldo de las condiciones contractuales para la consideración, como Manifiestos Internaciones de Carga/Declaración*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 491/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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, notas fiscales de las empresas de transporte nacional e internacional conforme al Artículo 10 del Decreto Supremo 25465; resultando del análisis realizado y considerando el gasto incurrido por la totalidad del flete, en el marco de lo señalado en el citado Artículo del Decreto Supremo No. 25465, se modifica el importe máximo a devolver solicitado por el contribuyente de Bs8.596.194.- a Bs7.091.515.- como se demuestra en el siguiente cuadro:..."

Sin embargo, el cuadro al que hace referencia la Resolución impugnada, no consigna las facturas **240, 243, 248, 249 y 251** que indica el párrafo transcrito precedentemente, tratándose por consiguiente de un error o lapsus en el que incurrió la autoridad demandada al haber señalado en su resolución las facturas de exportación 240, 243, 248 y 249 y 251, las mismas que no existen en los antecedentes administrativos y por consiguiente no fueron objeto de verificación, conforme también evidencia el cuadro de ventas por exportación mayo 2009 de fs. 83 del Anexo 2 de antecedentes administrativos.

Ahora bien, la Administración Tributaria en su demanda al señalar los fundamentos centrales de la AGIT para revocar parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA No. 23-00818-11 de 12 de octubre, transcribió textualmente el párrafo anteriormente citado (fs. 54); sin aclarar o percatarse del error en el que incurrió la AGIT al consignar las facturas de exportación las 240, 243, 248, 249 y 251.-

Por consiguiente, las facturas objeto de la controversia en la presente demanda son las Facturas de Exportación Nos. **236, 237, 238, 242, 244, 250, 253 y 254**, sobre las que corresponde pronunciarse a este Tribunal Supremo de Justicia.

En el caso de autos, resulta evidente que las facturas de exportación en análisis y los gastos de realización en ellas reflejados, cuentan con respaldo documentado consistente en los contratos de compra venta suscritos por la empresa Vinto con los compradores de estaño metálico, en vigencia de los cuales, se cumplió con la entrega convenida con el incoterm cláusula FOB Arica, de modo que los gastos de fletes y seguro corrían por cuenta de la Empresa Vinto hasta la entrega en puerto chileno (fs. 29 a 82 Anexo II de antecedentes administrativos).

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 artículo 10 del Decreto Supremo 25465.

Sobre ese punto, la documental que cursa en los anexos correspondientes a los antecedentes administrativos, que respaldan las facturas de exportación antes citadas, acredita que la empresa Vinto, exportó estaño

metálico en lingotes, 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, documentos que consignan los gastos de transporte; 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; sin embargo, revisada la documentación que cursa en los antecedentes administrativos, **existe una variación en la información de la empresa Vinto, es decir, los importes de las facturas comerciales de exportación son diferentes a las facturas de respaldo**, detalle que se encuentra debidamente reflejado en el cuadro de cálculo de valor 13% IVA Exportaciones (fs. 28 del Anexo 2 de antecedentes administrativos).

Establecido el hecho que dio lugar a la aplicación de la presunción del 45% señalada en el artículo 10 del Decreto Supremo 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 **236, 237, 238, 242, 244, 250, 253 y 254**, 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 AGIT 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 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 **PROBADA** la demanda y en su mérito, deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT- RJ/0340/2012 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 236, 237, 238, 242, 244, 250, 253 y 254, objeto del presente proceso**, correspondiendo que se practique la liquidación correspondiente.

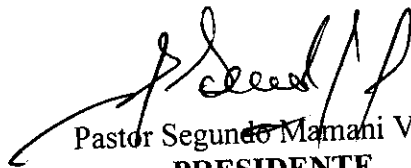
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada.

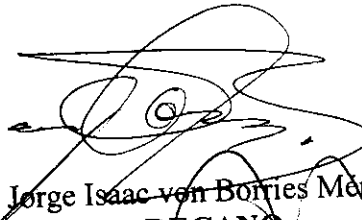
Regístrese, notifíquese y archívese.

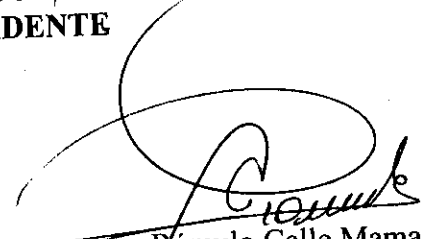


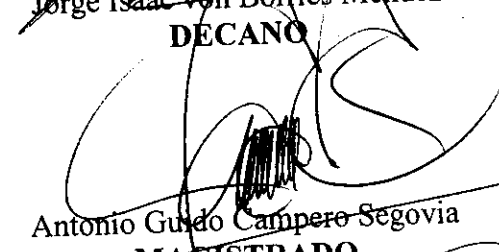
Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

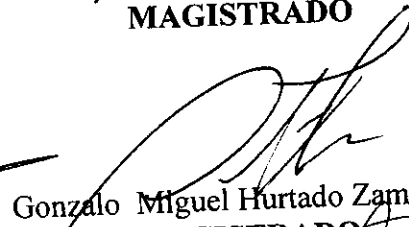
Exp. 491/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

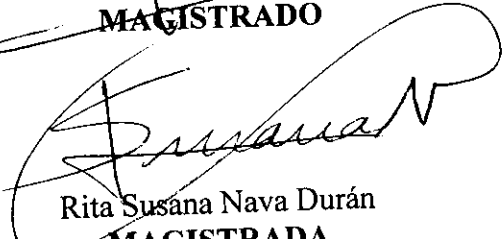

Pastor Segundo Mamani Vilca
PRESIDENTE

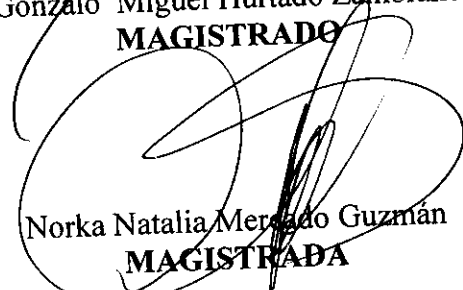

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO



Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

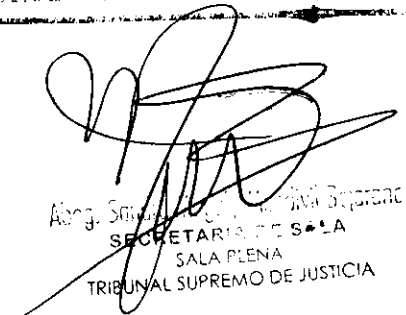

Maritza Suintura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO



Adolfo Santiago
SECRETARIO DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA	
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA	
SALA PLENA	
OPCIÓN: 2015	
SENTENCIA N° 564	FECHA 7 DE DICIEMBRE
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2015	
CONFORME:	
VOTO DECIDENTE:	


Adolfo Santiago
SECRETARIO DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

