



11-08-19 h. 18:28.

OR/45

Exp N° 486/2012. Contencioso Administrativo. Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria

SALA PLENA

SENTENCIA: 496/2013.
EXP. N°: 486/2012.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria
FECHA: Sucre, veintiséis de noviembre de dos mil trece.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Fedor Sifrido Ordoñez Rocha contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Ríos Laguna.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 46 a 50, impugnando la **Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0335/2012 de 28 de mayo de 2012**; contestación a la demanda de fojas 74 a 76; la réplica de fojas 80 a 82; la dúplica de fojas 86; el decreto de fojas 88; los anexos que contienen los antecedentes administrativos.

CONSIDERANDO: Que Fedor Sifrido Ordoñez Rocha, dentro del plazo previsto en el artículo 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contencioso administrativa, pidiendo declarar probada la demanda y mantener firme y subsistente la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00817-11 de 12 de octubre de 2011, con los siguientes argumentos que fueron reiterados en la réplica que cursa de fojas 80 a 82:

1. Que la administración tributaria efectuó la verificación previa de la solicitud de devolución impositiva presentada por la Empresa Metalúrgica Vinto (Vinto) en la DUDIE 4032693901 que corresponde al periodo fiscal de **enero de 2010**, procedimiento que concluyó con la Resolución Administrativa CEDEIM 23-00817-11 de 12 de octubre de 2011 que dispuso la devolución de la suma de Bs. 6.807.547 de un total solicitado de 9.834.475, al haberse aplicado la presunción del 45% dispuesta por el artículo 10 del D.S. 25465.
2. La determinación de la administración tributaria fue modificada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, cuando en la resolución impugnada determinó que para la determinación del importe a devolver debía considerarse la base de Bs. 9.834.475 porque la empresa había acreditado adecuadamente las condiciones contratadas, incluyendo las condiciones de entrega y que por tanto, **las facturas de exportación 374, 375, 378, 379, 380, 383, 384 y 392** contaban con respaldo suficiente por lo que no correspondía la aplicación de la presunción del 45%.
3. Señaló que la administración tributaria ha verificado la documentación original de las exportaciones presentada por requerimiento 104635, como ser Pólizas de Exportación, Facturas Comerciales de Exportación, Manifiestos Internacionales de Carga MIC/DTA y Certificados de Salida de la Empresa Metalúrgica Vinto, constatándose que los importes detallados en las facturas de exportación no coinciden con los respaldos presentados por el contribuyente.
4. Las condiciones de entrega no coinciden entre la Declaración Única de Exportación (DUE), las facturas de exportación y las condiciones contratadas por el importador, de modo que no haber sido explícitamente consignadas en la declaración de exportación y respaldadas por las condiciones contratadas por el comprador del mineral, se presume que los gastos de realización son el 45% del valor oficial de cotización, conforme establece el art. 10 del DS 25465 y art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003.
5. Consiguientemente, la autoridad demandada omitió considerar la aplicación de la ley y la normativa reglamentaria resultando evidente la incorrecta comprensión de las normas contenidas 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° 23-00861-11 de 14 de octubre de 2011.

CONSIDERANDO: Que admitida la demanda por decreto de 14 de septiembre de 2012, de fs. 52, y corrido traslado a la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Ríos Laguna, quien a fojas 74 a 76, ésta responde la demanda solicitando se declare improbadamente la demanda, señalando que a la luz de los artículos 10 del DS N° 25465, y 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-03, y de la revisión de los antecedentes, se evidencia que las facturas de exportación N°s 374, 375, 378, 379, 380, 383, 384 y 392, se encuentran debidamente respaldadas con las facturas por transporte terrestre, cuyos INCOTERMS se encuentran consignados de forma consistente y además se encuentran respaldados con contratos vigentes a la fecha de las exportaciones, motivo por el que, corresponde dejar sin efecto la presunción del 45% por gastos de realización efectuada por la Administración Tributaria, debiendo restarse los gastos de realización, considerando el gasto incurrido por la totalidad del flete en los que incurrió la Empresa Metalúrgica Vinto.

CONSIDERANDO: Que al haberse utilizado el derecho de réplica y dúplica, de conformidad al párrafo II del artículo 354 del Código de Procedimiento Civil, corresponde resolver el fondo de la causa en virtud al párrafo III de la precitada disposición normativa.

Que la presente controversia se centra en determinar si en el caso de la solicitud de devolución impositiva presentada por la Empresa Metalúrgica Vinto y con relación a las facturas de exportación, 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 Declaración Única de Devolución Impositiva a las Importaciones (DUDIE) con Número de Orden 4032693901 correspondiente al periodo enero de 2010 solicitando la devolución de la suma de Bs. 9.834.475 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 374, 375, 378, 379, 380, 383, 384 y 392** que son objeto de la presente impugnación en sede jurisdiccional, al haberse determinado en el recurso jerárquico revocar la determinación de la administración tributaria de aplicarla presunción del 45%.

Sobre este punto, la resolución jerárquica pronunciada por la autoridad demandada sostiene correctamente que esas facturas han sido adecuadamente respaldadas con los contratos VEX-01/09; VEX-06/09 y VEX-08/09 los cuales cursan de fojas 61 a 68; 36 a 43 y 53 a 60 de antecedentes administrativos.

- El contrato VEX-01/09 suscrito el 14 de enero de 2009 entre la Empresa Vinto con ELMET S.A. DE C.V. con vigencia de un año, respecto a los gastos de realización, informa en su cláusula séptima que la entrega del estaño metálico refinado adopta el Incoterm FOB Arica-Chile, consiguientemente, los gastos de transporte y seguro estaban a cargo de la Empresa Vinto hasta el puerto chileno. Dicho contrato respalda la factura de exportación 384 (fojas 194 de antecedentes).
- El contrato VEX-06/09 suscrito el 25 de septiembre de 2009 entre la empresa Vinto con GLENCORE INTERNATIONAL AG con vigencia de un año, convino que la entrega del estaño metálico refinado se efectuaría FOB Arica.
- Finalmente, el contrato VEX-08/09 suscrito el 20 de octubre de 2009 con GLENCORE INTERNATIONAL AG, con plazo de vigencia de un año, acordó los mismos Incoterms; es decir, FOB Arica.

Ambos contratos respaldan las facturas de exportación 374, 375, 378, 379, 380, 383 y 392 (fojas 108, 119, 138, 162, 185 y 221 de antecedentes administrativos).

Resulta evidente entonces, que las 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 para la venta de estaño metálico refinado 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.**

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 antecedentes administrativos, que respalda las facturas de exportación en análisis, acredita que la empresa Vinto, exportó estaño metálico en lingotes para los consignatarios ELMET y GLENCORE INTERNATIONAL, 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 consigna como gasto de transporte sumas de dinero que no concuerdan con las facturas emitidas por



los transportadores, resultando entonces evidente que existe una variación en la información de la empresa Vinto.

En la resolución jerárquica, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, sobre el particular fundamentó su decisión de revocar la aplicación de la presunción del 45%, señalando que el artículo I, parágrafo XVI, numeral V de la Resolución Normativa de Directorio 10-0032-07 (modificatoria de la RND-10-0016-07), prevé que las facturas de exportación deben consignar el valor FOB Frontera; sin embargo, no consideró la expresa previsión de la parte *in fine* de dicha norma que señala expresamente que **“el exportador podrá adecuar el formato, información a consignar, moneda e idioma de la información de los incisos e), f) y g) del numeral 4 del mismo parágrafo, en función a las particularidades y necesidades de la actividad...”** (las negrillas son nuestras) normativa que en consecuencia, permite consignar la información necesaria en función expresa de la actividad minera que está sometida a regulación especial en materia de devolución impositiva a las exportaciones, la cual, consecuentemente, resulta de preferente aplicación.

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 objeto del presente análisis, 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 del Estado Plurinacional de Bolivia 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/0486/2012 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 374, 375, 378, 379, 380, 383, 384 y 392**, que fueron el objeto del presente proceso, correspondiendo que se practique la liquidación correspondiente.

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

No interviene el Presidente Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano y las Magistradas Norka Natalia Mercado Guzmán y Maritza Suntura Juaniquina por encontrarse en viaje oficial.

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

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

Magistrada Relatora: Rita Susana Nava Duran

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO EN EL EJERCICIO DE LA PRESIDENCIA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Rómulo Calle Mamani

MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia

MAGISTRADO

Pastor Segundo Mamani Villca

MAGISTRADO

Rita Susana Nava Duran

MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas

MAGISTRADO

Darwin Vargas Vargas
Secretario de Sala Plena