



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

26-11-15

17:00

OV
15

SALA PLENA

SENTENCIA: 130/2014.
FECHA: Sucre, 6 de junio de 2014
EXPEDIENTE N°: 493/2012.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Rita Susana Nava Duran

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 45 a 48, impugnando la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0342/2012 de 28 de mayo de 2012, emitida por Autoridad General de Impugnación Tributaria; subsanación de demanda de fs. 56; contestación de demanda de fs. 83 a 85; réplica de fs. 96 a 97; duplica de fs. 101 y demás antecedentes administrativos.

CONSIDERANDO I: Que la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Fedor Sifrido Ordoñez Rocha, en el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa, pidiendo declarar probada la demanda y en consecuencia se confirme las Resolución Administrativa de CEDEIM N° 23-00838-11 de 12 de octubre de 2011, bajo los siguientes fundamentos:

1. En ejercicio de las facultades conferidas en el art. 100 del Código Tributario (Ley N° 2492), el Servicio de Impuestos Nacionales Distrital Oruro procedió a la Verificación Externa CEDEIM, al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto, en relación al Impuesto al Valor Agregado (IVA), siendo notificado el contribuyente en fecha 2 de junio de 2011 con la Orden de Verificación Externa N° 0011OVE00272 y luego de emitido el Informe CITE: SIN/GDO/DF/VE/INF/170/2011, se dictó la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00838-11, mediante la cual se ratifica a favor del contribuyente como importe sujeto a devolución impositiva por el IVA por el periodo fiscal septiembre de 2010, la suma de Bs. 13.996.697.
2. Se puede evidenciar que la Administración Tributaria, ha verificado la documentación presentada por el Formulario 4003 N° 00104688, donde se pudo constatar que los gastos de pólizas de exportación, facturas comerciales del exportador, manifiestos internacionales de carga



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 493/2012. Contencioso Administrativo. Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

(MIC/DTA) y certificados de salida de la Empresa Metalúrgica VINTO, no están claramente establecidos y están mal determinados, los importes de gastos de realización, en un 45 % sobre el valor oficial de cotización, debido a que se observó que los importes de las facturas de exportación no coinciden con los respaldos presentados por el contribuyente y las condiciones de entrega no coinciden con la DUE. Siendo aplicable lo dispuesto por el art. 10 del DS N° 25465 que de manera expresa señala: *“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 alícuota 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 por ciento (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”*.

3. Sobre la base de lo manifestado precedentemente, la Administración Tributaria ha reglamentado las solicitudes de devolución impositiva mediante la Resolución Normativa de Directorio N° 10- 0004-03 de 11 de marzo de 2003, que señala textualmente en su art. 5 que: *“Para solicitar la devolución de impuestos, es obligatoria la presentación de los siguientes documentos: Declaración de Exportación (copia exportador); Factura comercial del exportador; Certificado de salida emitido por el concesionario del depósito aduanero; Pólizas de Importación (Adjunto Boleta de Pago); Formulario de Declaración Jurada del Impuesto al Valor Agregado (143-1); 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)”*. Esta última disposición también exige la presentación de los documentos que respalden las condiciones contratadas, debiendo en consecuencia dichos documentos contener toda la información relativa a los gastos de realización, aspecto que de la revisión de antecedentes no se evidencia, por lo que en estricta aplicación de las disposiciones normativas citadas precedentemente, la Administración Tributaria ha considerado que los gastos de realización son del 45 %, pues se recalca que no se encuentran claramente establecidos y están mal determinados los gastos de realización.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de 14 de noviembre de 2012 (fs. 57) y corrido traslado a la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Julia Susana Ríos Laguna, ésta responde a la demanda negativamente (fs. 83 a 85), solicitando se declare

3



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 493/2012. Contencioso Administrativo. Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

improbada la demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

1. Corresponde aclarar que el art. 10 del DS N° 25465, señala 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 alícuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización. De no estar éstos últimos explícitamente consignados en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el cuarenta y cinco por ciento (45%) del valor oficial de cotización. Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deberán estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal”*. Asimismo, el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 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 (Adjunto Boleta de Pago), Formulario de Declaración Jurada del Impuesto al Valor Agregado (143-1); 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.
2. La Autoridad General de Impugnación Tributaria evidenció que las Facturas de Exportación N°s 59, 60, 61, 63, 67, 69, 70, 71, 72, 73, 74 y 75, cuentan con la documentación de respaldo de las condiciones contractuales para su consideración, como certificado de salida y los manifiestos internacionales de carga/declaración de tránsito aduanero (MIC/DTA) por el transportador, que especifican el peso de la mercancía transportada que coincide con el consignado en las facturas de los transportistas y notas fiscales de las empresas de transporte nacional e internacional, por lo que corresponde su consideración como gasto de realización; en ese entendido, el cálculo debe ser efectuado considerando el gasto incurrido por la totalidad del flete de acuerdo a lo previsto en el art. 10 del DS N° 25465. Por lo que, considerando que el importe es menor al determinado, se concluyó por mantener el importe solicitado por la Empresa Metalúrgica Vinto y dejar sin efecto el importe máximo de devolución establecido por la Administración Tributaria.

CONSIDERANDO III: Que al haberse utilizado el derecho de réplica y dúplica previsto en el art. 354. II del Código de Procedimiento Civil,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 493/2012. Contencioso Administrativo. Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

corresponde resolver el fondo de la causa de conformidad al art. 354. III del Cuerpo Legal citado.

Que de la compulsión de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a un aspecto que es:

Si la devolución impositiva del IVA por la Empresa Metalúrgica Vinto para el periodo fiscal septiembre de 2010 por gastos de realización, se sujeta o no a la normatividad vigente para su determinación.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

- a) Antes de entrar al fondo de la controversia, se debe precisar que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0342/2012 de 28 de mayo del 2012, diferencia entre 2 grupos de facturas las que se refieren a los gastos de realización y las facturas observadas por medios fehacientes de pago, de esta diferenciación se evidencia que la demanda contencioso administrativa, solo impugna el primer grupo de facturas, esta afirmación es ratificada en la duplica, que hace únicamente mención al primer grupo (fs.96 a 97), entendiéndose este tribunal que solo se impugna el primer grupo de facturas, es decir aquellas relacionadas con las facturas observadas por gastos de realización.
- b) Establecidas las facturas objeto de impugnación, se debe necesariamente hacer referencia a la sucesión de normas que se han dado sobre la materia, en ese sentido se tiene en primer lugar, la Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999 (Ley de Modificación de la Ley 1489 relacionada a temas impositivos aduaneros) que es su art. 2 al modificar el art. 13 de la Ley 1489 dispone: *"Con el objetivo de evitar la exportación 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. La forma y modalidades de dicha devolución serán reglamentadas por el Poder Ejecutivo, de acuerdo con el segundo párrafo del Artículo 11 de la Ley N° 843"*. En segundo lugar, se tiene que la anterior norma fue reglamentada en materia de exportaciones mineras en los arts. 3 y 10 del D.S. 25465 (Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones de 23 julio de 1999), que determinan los siguientes aspectos: 1) La devolución o reintegro del crédito fiscal a los exportadores del sector minero metalúrgico 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; 2) De no estar explícitamente consignados los gastos de realización en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 493/2012. Contencioso Administrativo. Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

son el cuarenta y cinco por ciento (45%) del valor oficial de cotización; 3) Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal; 4) Se entenderá como costo, el pago total que se hubiere realizado por su importación o compra en mercado interno; y en tercer lugar, el Servicio de Impuestos Nacionales con la facultad de reglamentación aspectos impositivos, emitió la RND 10-0032-07 que en su art. 1. XVI, modifica el párrafo V del art. 10 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, estableciendo: *"V. Las facturas o notas fiscales con la Característica Especial Facturación Comercial de Exportación (ver anexo 5), deberán consignar la misma información establecida en el párrafo I del presente Artículo (excepto la del inciso c del numeral 4 del mismo párrafo), adicionando mínimamente los siguientes datos: El INCOTERM utilizado en la operación de comercio exterior; El valor FOB Frontera de acuerdo a lo establecido en la normativa aduanera vigente; Otros costos como el Flete de transporte interno y seguros hasta la Frontera de Salida; Detalle de la mercancía exportada por producto, considerando la nomenclatura NANDINA, cantidad y precio unitario. 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 párrafo, en función a las particularidades y necesidades de la actividad"*.

- c) Queda claro entonces, que en materia de devolución del IVA en el caso de exportaciones mineras, 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 se entiende por costo a ser devuelto por la exportación minera, el pago total que se hubiere realizado para su importación o compra en mercado interno, que las facturas o notas fiscales de exportación minera para efectos de devolución impositiva deben consignar los siguientes datos: 1) El INCOTERM utilizado en la operación de comercio exterior; 2) El valor FOB Frontera de acuerdo a lo establecido en la normativa aduanera vigente; 3) Otros costos como el flete de transporte interno y seguros hasta la frontera de salida; 4) Detalle de la mercancía exportada por producto, considerando la nomenclatura NANDINA, cantidad y precio unitario; y 5) 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 párrafo, en función a las particularidades y necesidades de la actividad y por último, de no estar explícitamente consignados los gastos de realización en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el cuarenta y cinco por ciento (45%) del valor oficial de cotización.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 493/2012. Contencioso Administrativo. Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

- d) En el caso de autos, de la revisión de los antecedentes administrativos se puede evidenciar lo siguiente:
- 1) La Factura Comercial de Exportación N° 59 correspondiente como comprador a TOYOTA TSUSHO CORPORATION no coincide con el valor total consignado en Declaración Única Aduanera (cuadrante 4 en lo referente a valor total factura) e inclusive no coincide el valor total FOB Frontera consignado en la factura con el registrado en la Declaración Única Aduanera (fs. 87 y 92 del Anexo Administrativo 1);
 - 2) La Factura Comercial de Exportación N° 60 correspondiente como comprador a GLENCORE INTERNACIONAL AG no coincide con el valor total consignado en Declaración Única Aduanera (cuadrante 4 en lo referente a valor total factura), esto se constata a fs. 98 y 108 del Anexo Administrativo 1);
 - 3) La Factura Comercial de Exportación N° 61 correspondiente como comprador a ELMET S.A. no coincide con el valor total consignado en Declaración Única Aduanera (cuadrante 4 en lo referente a valor total factura), esto se constata a fs. 106 y 109 del Anexo Administrativo 1);
 - 4) La Factura Comercial de Exportación N° 63 correspondiente como comprador a GLENCORE INTERNACIONAL AG no coincide con el valor total consignado en Declaración Única Aduanera (cuadrante 4 en lo referente a valor total factura), esto se evidencia a fs. 113 y 120 del Anexo Administrativo 1.
 - 5) La Factura Comercial de Exportación N° 64 correspondiente como comprador a INDUSTRIA NACIONAL DE PLOMO INDEPP LTDA. no coincide con el valor total consignado en Declaración Única Aduanera (cuadrante 4 en lo referente a valor total factura) e inclusive no coincide el valor total FOB Frontera consignado en la factura con el inscrito en la Declaración Única Aduanera (fs. 126 y 129 del Anexo Administrativo 1);
 - 6) La Factura Comercial de Exportación N° 65 correspondiente como comprador a GLENCORE INTERNACIONAL AG no coincide con el valor total consignado en Declaración Única Aduanera (cuadrante 4 en lo referente a valor total factura), esto se coteja a fs. 132 y 139 del Anexo Administrativo 1.
 - 7) La Factura Comercial de Exportación N° 66 correspondiente como comprador a INDUSTRIAS METALURGICAS SORENA S.A. no coincide con el valor total consignado en Declaración Única Aduanera (cuadrante 4 en lo referente a valor total factura), esto se evidencia a fs. 145 y 148 del Anexo Administrativo 1.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 493/2012. Contencioso Administrativo. Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

- 8) La Factura Comercial de Exportación N° 67 correspondiente como comprador a AMALGAMATED CORPORATION PLC no coincide con el valor total consignado en Declaración Única Aduanera (cuadrante 4 en lo referente a valor total factura), esto se constata a fs. 151 y 156 del Anexo Administrativo 1.
- 9) La Factura Comercial de Exportación N° 69 correspondiente como comprador a TIBCHEMCORP MEXICANA S.A. no coincide con el valor total consignado en Declaración Única Aduanera (cuadrante 4 en lo referente a valor total factura), esto se comprueba a fs. 161 y 164 del Anexo Administrativo 1.
- 10) La Factura Comercial de Exportación N° 70 correspondiente como comprador a CHINA MINMETALS NON-FERROUS CO. LTD. no coincide con el valor total consignado en Declaración Única Aduanera (cuadrante 4 en lo referente a valor total factura), esto se evidencia a fs. 167 y 173 del Anexo Administrativo 1.
- 11) La Factura Comercial de Exportación N° 71 correspondiente como comprador a CHINA MINMETALS NON-FERROUS CO. LTD. no coincide con el valor total consignado en Declaración Única Aduanera (cuadrante 4 en lo referente a valor total factura), e inclusive no coincide el valor total FOB Frontera consignado en la factura con el registrado en la Declaración Única Aduanera (fs. 178 y 184 del Anexo Administrativo 1).
- 12) La Factura Comercial de Exportación N° 72 correspondiente como comprador a ELMET S.A. DE CN no coincide con el valor total consignado en Declaración Única Aduanera (cuadrante 4 en lo referente a valor total factura), esto se constata a fs. 189 y 192 del Anexo Administrativo 1.
- 13) La Factura Comercial de Exportación N° 73 correspondiente como comprador a OXBOW DE MEXICO S DE RL DE CV no coincide con el valor total consignado en Declaración Única Aduanera (cuadrante 4 en lo referente a valor total factura), e inclusive no coincide el valor total FOB Frontera consignado en la factura con el inscrito en la Declaración Única Aduanera (fs. 185 y 188 del Anexo Administrativo 1).
- 14) La Factura Comercial de Exportación N° 74 correspondiente como comprador GLENCORE INTERNACIONAL AG no coincide con el valor total consignado en Declaración Única Aduanera (cuadrante 4 en lo referente a valor total factura), e inclusive no coincide el valor total FOB Frontera consignado en la factura con el registrado en la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 493/2012. Contencioso Administrativo. Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Declaración Única Aduanera (fs. 201 y 208 del Anexo Administrativo 2).

- 15) La Factura Comercial de Exportación N° 75 correspondiente como comprador GLENCORE INTERNACIONAL AG no coincide con el valor total consignado en Declaración Única Aduanera (cuadrante 4 en lo referente a valor total factura), e inclusive no coincide el valor total FOB Frontera consignado en la factura con el inscrito en la Declaración Única Aduanera (fs. 213 y 220 del Anexo Administrativo 2).
- e) De lo anteriormente expuesto se concluye que en las Facturas Comerciales N°s 59, 60, 61, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73 y 74 al no consignar el pago total que se hubiere realizado por su importación o compra en mercado interno en la Declaración Única de Exportación (DUE), al tenor del art. 3 del Decreto Supremo N° 25465 con relación al art. 10 de la señalada Disposición Legal y que se encuentra precisada en la RND 10-0032-07 que en su art. 1. XVI, modifica el parágrafo V del art. 10 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007 al disponer en su última parte: "...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", ha configurado la presunción de que si los gastos de realización no están expresamente señalados en la declaración de exportación se presume que los gastos de realización son el cuarenta y cinco por ciento (45%) del valor oficial de cotización.
- f) Es necesario también señalar, que conforme a los antecedentes administrativos, supuestamente también habría sido observada la Factura Comercial de Exportación N° 62, sin embargo al no ser objeto de impugnación ni en el Recurso de Alzada ni Jerárquico, por lo menos no se consigna expresamente en estos recursos, queda fuera de la presente acción contencioso administrativa.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en el art. 10. I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011 Ley de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, lo dispuesto en los artículos 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y en virtud de los fundamentos expuestos, declara **PROBADA** la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria de fs. 45 a 49 y subsanación de demanda de fs. 56, en consecuencia se deja sin efecto de la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0342/2012 de 28 de mayo de 2012, en la parte referida a las facturas observadas por gastos de realización, y como



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 493/2012. Contencioso Administrativo. Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

consecuencia corresponde declarar firme y subsistente la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00838-11 de 12 de octubre de 2011.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE

Rómulo Calle Mamani
DECANO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Surtura Juaniqueña
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA	
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA	
SALA PLENA	
GESTIÓN: ...2014...	
SENTENCIA N° 130... FECHA 6.10.2014	
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° ...1/2014...	
VOTO PRESIDENTE: ...	

Abog. Sandra Megaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA