



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA
ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y
ADMINISTRATIVA
SEGUNDA**

SENTENCIA 08/2018

Expediente	: 40/2016
Demandante	: Gerencia Distrital de Oruro del SIN
Demandado	: AGIT
Tipo de proceso	: Contencioso administrativo.
Resolución impugnada	: Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1903/2015 de 09 de noviembre de 2015
Magistrado Relator	: Dr. Carlos Alberto Egúez Añez
Lugar y fecha	: Sucre, 07 de marzo de 2018

VISTOS EN SALA PLENA:

La demanda contenciosa administrativa de fs. 44 a 48 en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1903/2015 de 09 de noviembre de 2015 de fs. 29 a 42, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 69 a 74 vlt, réplica de fs. 81 a 85 y dúplica de fs.108 a 111, los antecedentes del proceso y de emisión de resolución impugnada; y

I. CONSIDERANDO.

I.1. Antecedentes de la Demanda:

En fecha 16 de noviembre de 2015, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, notificó a la Gerencia Distrital de Oruro, con la Resolución de recurso Jerárquico AGIT-RJ- 1903/2015 de fecha 19 de noviembre de 2015, dentro del recurso de alzada en la instancia administrativa ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, que emitió la resolución ARIT-LPZ/RA 073/2015 de 24 de agosto de 2015 interpuesto por el contribuyente OPERACIONES METALURGICAS S.A. OMSA representada legalmente por Mario Ignacio Perú Taborga, que resolvió Revocar Parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Posterior No. 23-00371- 15 de 20 de abril de 2015; y siendo contrario a las pretensiones de ambas partes, se interpuso el recurso jerárquico ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que resolvió Confirmar la Resolución emitida por la ARIT-LPZ/RA 0703/2015, mediante resolución AGIT-RJ 1903/2015 de 9 de noviembre; por lo

que en tiempo hábil de conformidad con lo establecido en el art. 23 inc. c) del D.S. 27350, concordante con el art. 212-I inc. c) de la ley 3092 que amplía el Código Tributario, al amparo del art. 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo No. 2341 de fecha 23 de abril de 2002 y arts. 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, aplicables a la materia por mandato del art. 74 inc. 2) del Código Tributario, interpone demanda Contencioso Administrativo en contra de la Autoridad de Impugnación Tributaria AGIT, bajo los siguientes argumentos:

I.2.- Fundamentos de Hecho y de Derecho.

Con las facultades conferidas en el art. 100 del Código Tributario Ley No. 2492 el Servicio de Impuestos Nacionales Distrital Oruro procedió a la verificación externa CEDEIM POSTERIOR al contribuyente OPERACIONES METALURGICAS S.A "OMSA" relativas al impuesto al valor agregado IVA, ello en virtud a la solicitud de devolución impositiva DUDIE No. 4032800707 correspondiente al periodo febrero de 2010.

En tal sentido en fecha 09 de mayo de 2014 se notificó al contribuyente de referencia con la Orden de Verificación Externa No. 14990299113 poniéndose en su conocimiento al mismo tiempo el requerimiento No. 14400900008 por el que se solicitó la documentación (detallada en el mencionado actuado); antes de la conclusión del plazo establecido para la presentación de la documentación requerida por el contribuyente presentó la solicitud de ampliación de plazo, mismo que fue aceptado y comunicado mediante proveído No. 24-1117-14 de fecha 16 de julio de 2014.

Según CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/138/2014 emitido por el departamento de fiscalización con referencia a la Orden de Verificación Externa No. 14990200113 se establece una devolución indebida de Bs. 2.539.230.

En fecha 20 de abril de 2015 se emite la Resolución Administrativa CEDEIM POSTERIOR No. 23-00371-15, notificándose al contribuyente con dicho actuado administrativo el 06 de mayo de 2015.

En fecha 02 de junio de 2015 se notifica a esta Gerencia Distrital con dicho Recurso de Alzada, interpuesto por el Sr. Mariano Ignacio Taborga y Raúl Rubén Salas Saldivar en representación de OPERACIONES METALURGICAS "OMSA", por lo que impugna la Resolución Administrativa CEDEIM Posterior No. 23-00371-15 de fecha 20 de abril de 2015 a cuyos argumentos respondemos dentro del término legal establecido.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

En fecha 24 de agosto de 2015, se emite la resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0703/2015, misma que es notificada a la Administración Tributaria en fecha 28 de agosto de 2014, la cual resuelve revocar parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM POSTERIOR No. 23-00371-15 de 20 de abril de 2015, dejando sin efecto el importe de Bs. 401.165 por IVA indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito fiscal depurado de las facturas no vinculadas, con enmienda, con otro NIT y sin medios fehacientes de pago.

En fecha 9 de noviembre de 2015, se emite la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1903/2015, misma que es notificada a la Administración Tributaria en fecha 16 de noviembre de 2015 y resuelve confirmar la resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0703/2015 de 24 de agosto de 2015.

II.- FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA.-

FUNDAMENTOS CENTRALES:

De la revisión de antecedentes administrativos se tiene que los certificados de salida y los manifiestos Internacionales de carga MIC/DTA que respaldan los gastos de realización de las DUE C-1776 y C-1824 registran como flete de Transporte a SETT CARGO SRL., sin embargo las facturas de Transporte fueron emitidas por HUGO NICOLAY; las DUE 0-2034, 0-2414 y C-277 registran como fletes de transporte a SIMEXCO SRL., pese a ello las facturas fueron emitidas por EMILIO CONTRERAS; la DUE C-2530 que registra como flete a TRANS EMPERADOR SRL., habiéndose emitido la factura de transporte por Delia Alberta Soto Callapa; y la DUE C-2520 registra como flete de Transporte TRUCK JHIAL, siendo que la factura de transporte fue emitida por Jhimy David Chura Álvarez, conforme consta a fs. 63,65,74, 76, 85,86,125,126,155,156,115,116,135 y 136 de antecedentes administrativos c.1; empero, de la compulsas de los datos registrados sobre el medio de transporte (placa de control) y sobre la mercancía (peso bruto DUE y Factura Comercial) se tiene que no existen diferencias.

Establece que el hecho que las facturas por el flete del transporte hubieran sido emitidas por una persona natural (Natural o diferente a la identificada como medio de transporte en el certificado de salida y/o en el MIC, no implica que los gastos de flete de transporte no se encuentren debidamente respaldados, más aun cuando las facturas de transportistas describen con precisión la mercancía transportada y los documentos aduaneros que la respaldan, acreditando de esta manera que el gasto de transporte en el

extranjero fue realizado por OMSA, conforme los INCOTERM consignados en las DUE y las facturas comerciales; consiguientemente, la observación de la Administración Tributaria carece de sustento y tampoco constituye una causal que permita la aplicación de la presunción de los gastos de realización, establecida en el art. 10 del Decreto Supremo No. 25465.

En cuanto el argumento de la Administración Tributaria que señala que la RND No. 10-0004-03, establece los documentos que respaldan las condiciones contratadas, y que en este caso no se habrían cumplido a este efecto, se debe precisar que el art. 5 de la citada RND, refiere la documentación general que los exportadores deben presentar en la solicitud de Devolución Impositiva, aclarando que para el cómputo de los gastos de realización, los mismos deben encontrarse acompañados de los documentos relativos a las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal, conforme lo dispuesto por el art. 10 del Decreto Supremo No. 25465.

En el caso analizado, como se estableció precedentemente, las DUE y las Facturas Comerciales, exponen el INCOTERM que refiere a las condiciones contratadas y el lugar de entrega de la mercancía, en tanto que para el caso de los fletes de transporte, éstos se encuentran respaldados por la factura emitida por el transportista y los transportes consignados en ellas; en este entendido, la observación de la Administración Tributaria, carece de sustento factico y legal, debiendo considerar como válida la documentación que respalda los gastos de realización para las facturas de Exportación que corresponden a los Números: 322, 325, 326, 327, 328, 329, 330, 331, 332 y 333.

III.- VALORACION JURIDICA:

Manifiesta que de la revisión del expediente se podrá constatar, que la solicitud de devolución impositiva posterior del contribuyente, correspondiente al periodo fiscal 2010 fue realizada en apego a las leyes y normas vigentes en materia tributaria, de donde se llega a evidenciar, según el informe respectivo CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/138/2014 y la resolución Administrativa CEDEIM POSTERIOR No. 23-00371-15, que se realizó la correcta valoración de la documentación presentada por el contribuyente con referencia a la aplicación del 45% de los gastos de realización y producto de ello se obtuvo las siguientes observaciones:

Inconsistencia en las facturas comerciales de exportación Nros. 322, 325, 326, 327, 328, 329, 330, 331, 332 y 333, y el contrato de compra venta del lingote de estaño metálico No 01/10 correspondiente al cliente **EDZELL**



CORPORATION S.A., que respaldan estas operaciones de compra venta, en vista que las facturas comerciales de exportación que registran Incoterms Free Carrier (FCA) y el contrato general señala Incoterm Free Ond Board (FOB). Los certificados de salida y MIC que respaldan los gastos de realización de las DUEs C-1776 y C-1824 registran como flete de transporte a la empresa SETT- CARGO SRL con NIT: 1010421021, sin embargo las facturas que respaldan estos gastos de realización fueron emitidas por el contribuyente Hugo Nicolay M. con Nit: 3102702014.

El certificado de salida MICs que respalda los gastos de realización, DUE C2396 registra como fletes de transporte a la Empresa TRANS EMPERADOR SRL con NIT 134599020, sin embargo las facturas que respaldan estos gastos de realización fueron emitidos por la contribuyente Delia Alberta Soto Callapa con Nit: 3089682011.

El certificado de salida MICs que respalda los gastos de realización de la DUE C-2520 registra como flete de transporte a la empresa Trans Oruro SRL con NIT: 5066299011, sin embargo las facturas que respaldan los gastos de realización fueron emitidos por el contribuyente Jhimy David Chura Álvarez con Nit: 5066299011.

La factura que respalda los gastos del seguro de la DUE C-1776 correspondiente a la factura de exportación No. 323, fue depurada por presentar enmienda en el importe del mineral.

Las facturas comerciales de exportación no. 323 y 324 no se encuentran respaldadas con un contrato de compra venta de lingotes de estaño metálico plenamente establecido, pero adjuntan contratos proformas los cuales no establecen condiciones contractuales de compra venta de estaño metálico, en este sentido las autoridades podrán comprobar que, por no estar los gastos de realización completamente respaldados y explícitamente consignados en la declaración de exportación, se aplica la presunción, con referencia a los gastos de realización con el 45% sobre valor oficial de la cotización, además se debe tomar en cuenta que los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deberán estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal, procediéndose a determinar el importe máximo sujeto a la devolución según fiscalización que es menor al solicitado en la DUDIE, en aplicación del art. 10 del D.S. 25465.

En este sentido manifiesta, que se puede evidenciar la correcta aplicación de la normativa tributaria aplicable al presente caso, resuelto en la

resolución administrativa de Cedeim Posterior no. 23-00371-15 en sentido de: determinar, las obligaciones impositivas del sujeto pasivo OPERACIONES METALURGICAS OMSA S.A., en la suma de 303.711.- UFVs, equivalente a la fecha de la presente, a Bs. 621.228, correspondiente al impuesto al valor agregado del periodo febrero de 2010, la misma comprende Tributo Omitido e intereses de ley, en aplicación al art. 47 y 128 de la ley 2492; y determinar al contribuyente OMSA S.A. por concepto de mantenimiento del importe indebidamente devuelto el cual fue calculado desde el último día hábil periodo anterior en que se entregaron los títulos valores, importe que es actualizado con mantenimiento de valor e interés a la fecha de emisión de la presente resolución por un importe 39.593.- UFVs equivalente a la fecha de la presente resolución a Bs. 80.986, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado por el periodo fiscal de febrero de la gestión 2010, en aplicación al art. 19 de la Resolución a Normativa de Directorio 10-0037-07 de 14 diciembre de 2007.

Manifestando que la AGIT no apreció cabalmente el memorial de recurso jerárquico interpuesto por la administración Tributaria, toda vez que la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1903/2015 de 9 de noviembre de 2015 no hizo una correcta apreciación y análisis de la normativa vigente, resolviendo en dicha resolución aspectos que son contrarios a los intereses de la administración tributaria y por ende al Estado.

Señala que la decisión asumida por la AGIT supondría un adverso precedente tributario, toda vez que la Ley sea comprendida equívocamente por las autoridades quienes tienen el deber de aplicar su contenido al caso concreto.

IV.- PETITORIO.

Concluye solicitando se declare probada la demanda, revocando la resolución impugnada, y se confirme la Resolución Administrativa CEDEIM Previa No 23-00371-15 de 20 de abril de 2015, emitida por la Administración Tributaria.

V.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Que, por providencia de fojas 63, se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada,



así como al tercero interesado, se ordenó que ambos deberán ser citados mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz y de Oruro, respectivamente.

VI.- CONTESTACIÓN DE LA AUTORIDAD DEMANDADA

Presentado el memorial de contestación a la demanda por la autoridad demandada (fojas 69 a 74 vta.), por providencia de fojas 75 se dio por respondida la misma, corriéndose traslado a la parte demandante para que haga uso de su derecho a la réplica, conforme al art. 354.II del Código de Procedimiento Civil.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por el demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

- Manifestó que la demanda debe exponer y ser clara y positiva en los argumentos jurídicos que respaldan su pretensión, pues no señala cómo cada una de las pruebas analizadas en detalle es contraria a la pretensión del demandante y a la norma vigente, pese a ello manifiestan que todos los argumentos expuestos no demuestran de qué forma la autoridad General de Impugnación Tributaria habría lesionado los derechos del ahora demandante, lo que no puede ser interpretado como una errónea aplicación de la ley; en este sentido sus probidades pueden corroborar que esta instancia jerárquica ha compulsado correctamente los antecedentes del proceso y aplicado la normativa correspondiente.

Expresó que en el comercio exterior las condiciones contratadas están dadas por los términos internacionales de Comercio (INCOTERMS), que se constituyen en un conjunto de reglas internacionales para la interpretación de los términos comerciales más utilizados en las transacciones internacionales que determinan los derechos y obligaciones de los vendedores (exportadores) y compradores (importadores), que intervienen en una operación, condiciones que fueron adoptadas por nuestro país como miembro de la Organización Mundial de Comercio (OMC), en la legislación aduanera así como en el Código de Comercio.

Asimismo, alega que es evidente conforme al contrato No.01/10, estipulándose en su cláusula No. 6 entrega: FOB almacén en puerto de Arica-Chile, circunstancias distintas a las condiciones expuestas en las facturas Comerciales de Exportación, razón por la cual no fueron consideradas por la administración Tributaria; toda vez que se debe tener declaraciones Únicas de Exportación (DUE) (ITEM 20), con relación a las facturas comerciales de Exportación, de manera clara y precisa, que demuestren las condiciones contractuales de las operaciones de compra- venta, entre "OMSA" y EDZELL CORPORATION SA.; reflejando las condiciones de entrega de la mercancía, a fin de determinar el costo de las transacciones comerciales internacionales y delimitar las responsabilidades entre comprador y el vendedor.

Sobre las facturas comerciales de exportación consignadas con los Nos. 233, 325, 326, 327, 328, 329, 330, 331, 332 y 33 las DUE C-1716 , C-2034, C-2056, C2241, C-2396, C2414, C2520, C-2660, C- 2771 Y C- 2875 consignan el INCOTERM FCA Arica-Chile; al respecto, el art. 853 del Código de comercio, establece que en la venta "libre a bordo" (FOB), la mercadería objeto del contrato será entregada a bordo del barco o vehículo transportar, en el lugar y tiempo convenidos, desde ese momento se entenderán transferidos al comprador la propiedad y los riesgos de la cosa; en este caso, el vendedor por su cuenta, efectúa los gastos, impuestos, derechos y otros que se causen hasta el momento de la entrega al transportador y obtener los documentos inherentes para entregarlos al comprador o a su representante; a su vez, el comprador está obligado, además de pagar el precio en la forma convenida, a correr con el flete, seguro y demás gastos desde el momento de su embarque. Por otra parte, según el INCOTERM FCA (FREE CARRIER- LIBRE TRANSPORTISTA, LUGAR CONVENIDO), el vendedor de la mercancía se hace cargo de los costos hasta que la mercancía, está situada en el punto convenido; el vendedor está obligado- entre otros- al flete desde la fábrica hasta el lugar de exportación, en tanto, se obliga al pago del flete, del lugar de exportación al lugar de importación.

Manifestó la autoridad demandada que el hecho que las facturas por el flete del transporte hubieran sido emitidas por una persona natural o jurídica diferente a la identificada como medio de transporte en el certificado de salida y/o en el MIC, no implica que los gastos por el flete de transporte no se encuentran debidamente respaldados, más aun cuando las facturas de transportistas describen con precisión la mercadería transportada y los



documentos aduaneros que la respaldan, acreditando de esta manera que el gasto por transporte efectuado en territorio extranjero fue realizado por "OMSA", conforme INCOTERM consignados en el DUE y las facturas comerciales, por lo que se ratifican en todo y cada uno de sus fundamentos de la resolución Jerárquica.

VII. PETITORIO.

En merito a los fundamentos expuestos solicita se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1903/2915 de 09 de septiembre de 2015.

VIII. Tercero Interesado.

Mediante Provisión Compulsoria se notificó legalmente al tercero interesado, Operaciones Metalúrgicas S.A "OMSA", conforme consta en la diligencia de notificación de fs. 100; empresa que no se pronunció respecto al proceso, por lo que se continuó con la tramitación de la causa.

IX.- Réplica y dúplica.

Mediante memorial de réplica, cursante a fs. 81, la parte demandante se ratificó en los fundamentos de su demanda, manifestando que se hizo una incorrecta apreciación y análisis de la normativa vigente, en consideración a los gastos de realización que no se hallan completamente respaldados y cuentan con inconsistencias, resolviendo en dicha resolución aspectos que son contrarios a los intereses de la administración Tributaria y por ende del Estado, solicitando se declare **PROBADA** la demanda y **REVOCADA PARCIALMENTE** la resolución impugnada de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1903/2015 de fecha 09 de noviembre de 2015.

Conforme memorial de dúplica, corriente a fs. 108 a 110 vta., la Autoridad demandada, señaló que debe ratificarse en los fundamentos de la Resolución Jerárquica impugnada, toda vez que no puede apartarse de los mismos, al constituirse en el pronunciamiento definitivo a tiempo de impartir justicia tributaria, así como en los fundamentos de su contestación, toda vez que si bien existe una presunción de legalidad a favor de la Administración Tributaria, no significa que todo lo obrado en procesos determinativos, sea irrevisable, dependiendo del análisis que efectúe el órgano jurisdiccional, sobre la base de los fundamentos jurídicos que invoquen las partes, pidiendo se declare improbada la demanda contencioso-administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del SIN, manteniéndose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico.

No habiendo más que tramitar, a fs. 124, se decretó "autos para sentencia".

X.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.-

A efectos de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

X.1. Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que en fecha 09 de mayo de 2014, la administración Tributaria notificó mediante cédula al representante legal de Operaciones Metalúrgicas S.A. "OMSA", Marino Ignacio Perú Taborga, con la orden de verificación No. 14990200113, modalidad verificación posterior CEDEIM, cuyo alcance comprende la verificación posterior del importe solicitado correspondiente al IVA del periodo febrero de 2010; asimismo, notificó el requerimiento No. 14400900008, por lo cual solicitó la presentación de las declaraciones juradas del IVA e IT, libro de ventas, de compras, notas fiscales de respaldo al débito y crédito fiscal, comprobantes de ingreso e ingreso, extractos bancarios, estados financieros, dictamen de auditoría, libro de contabilidad mayores, formulario original de solicitud de CEDEIM, pólizas de exportación, documentación de respaldo a las exportaciones, medios fehacientes de pago por compras mayores a 50.000 UFV, gastos de realización, estructuras de costos del producto exportado, detalle de las facturas comprometidas en el periodo solicitado, toda la documentación corresponde al periodo fiscal febrero 2010 (fs. 2-6 de antecedentes administrativos c.1).

X.2. El 6 de mayo de 2015, la Administración Tributaria emitió el informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/138/2014, en el que respecto a los gastos de realización señala que observó inconsistencia en las facturas de exportación y el contrato de compra-venta de lingotes de estaño, que respaldan esas operaciones ya que en las facturas señala la condición FCA y en el contrato FOB, como INCOTERM; además de los certificados de salida y MIC que respaldan los gastos de realización de las DUE registran como flete de transporte a empresas diferentes a las que emitieron las facturas, por tal motivo aplicó el 45% según establece el art. 10 del D.S. No. 25465 (fs. 866-871 de antecedentes administrativos c.5).

X.3. El 6 de mayo de 2015, la administración Tributaria notificó personalmente a Raúl Salas Saldivar, en representación de la empresa Operaciones Metalúrgicas S.A. "OMSA", con la Resolución Administrativa



CEDEIMPOSTERIOR.No230037115.(CITE:SIN/GDOR/DJCC/UTJ/RAC/UTJRA C/0015/2015), de 20 de abril de 2015, que resolvió determinar las obligaciones impositivas en la suma de 303.711 UFV equivalentes a Bs. 621.228.- correspondiente al IVA del periodo febrero de 2010, comprendiendo tributo omitido e intereses; también determinó 39.593 UFV equivalentes a Bs. 80.986.- correspondientes al IVA, mantenimiento de valor e intereses del período fiscal febrero de 2010 (874-vta. de antecedentes administrativos c.5).

X.4. El 24 de agosto de 2015, se resuelve el Recurso de Alzada, interpuesto por Operaciones Metalúrgicas S.A "OMSA", contra la Resolución Determinativa emitida por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales SIN, legalmente representada por Verónica Jeannine Sandy Tapia, emitiéndose la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-OPZ/RA 07003/2015, que dispone REVOCAR PARCIALMENTE la Resolución Administrativa CEDEIM Posterior N° 23-00371-15 (CITE: SIN/GDOR5/DJCC/UTJ/RAC/0015/2015) de 20 de abril, dejando sin efecto el importe de Bs. 401.165.- por IVA indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito fiscal comprometido restituido automáticamente, por aplicación del 45% presunto por gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver y manteniendo en lo demás firme y subsistente la resolución determinativa.

X.5. Contra la Resolución del Recurso de Alzada, se interpusieron los recursos jerárquicos, tanto por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales SIN y por Operaciones Metalúrgicas SA. "OMSA", resolviéndose los mismos mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1903/2015 de 09 de noviembre de 2015, que resolvió CONFIRMAR la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0703/2015 de 24 de agosto de 2015, en la parte referida a los gastos de realización, dejando sin efecto Bs. 401.165.- por IVA indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor e intereses y mantenimiento de valor e intereses de Crédito Fiscal comprometido restituido automáticamente por aplicación del 45% presunto por gastos de realización; y se mantiene firme y subsistente en lo demás la resolución determinativa.

En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Código de Procedimiento Civil, toda vez que aceptada la respuesta a la demanda, cursante a fs. 69 a 44 vta., se corrió traslado al

demandante para la réplica que sale de fs. 81 a 85, donde se reitera los fundamentos de la demanda; dúplica a fs. 108 a 110, que ratifica los términos de la respuesta a la demanda.

XI. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Expuestos los antecedentes administrativos, el motivo de la Litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto:

Si es evidente que los gastos de realización no se encuentran complementamente respaldados y explícitamente consignados en la declaración de exportación, debiendo aplicarse la presunción con referencia a estos, en el 45% del valor oficial de la cotización, a efectos de determinar el importe máximo sujeto a devolución según fiscalización, en un monto menor a lo solicitado en la DUDIE, en observancia del art. 10 del D.S 25465.

XII.- Sobre el Proceso Contencioso Administrativo

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*.

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 2.2 y 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se



agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal 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.

XII.1.- Análisis y fundamentación.

Al respecto, con relación a este punto de la pretensión referente a los gastos de realización en el entendido, que estos corresponden a la obligación inicial del vendedor, que por su cuenta deberá efectuar los gastos, impuestos, derechos y otros, que se originen hasta el momento de la entrega al transportador y a obtener los documentos inherentes para entregarlos al comprador o su representante; y de igual forma cumplida esta primera etapa que forman parte de los gastos de realización.

Ahora bien, la parte in fine del artículo 10 del Decreto Supremo N° 25465 establece: *"...Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal."*; resultando así que la principal observación de la Administración Tributaria correspondería: *"Además los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deberán estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal, procediéndose a determinar el importe solicitado en la DUDIE según fiscalización, aspecto que no fue cumplido por parte del contribuyente, toda vez que la documentación referente a las condiciones contratadas presentan contradicciones e incongruencias, lo que no permite dar validez a sus respaldos."*

Se debe tener en cuenta sobre este punto la garantía del debido proceso, regida por el principio de verdad material, frente a la verdad formal, entendida este como aquel acontecimiento o conjunto de acontecimiento, situaciones fácticas que se condicen con la realidad de los hechos, la cual está sustentada en la realidad, asimismo la verdad formal, se entiende como aquella que fluye de las declaraciones de los administrados y que sirve, de sustento de las peticiones o requerimiento de estos, la cual se encuentra sustentada en documentos, por lo que cabe aclarar a la Administración Tributaria que si bien el escenario ideal es que la Verdad Formal sea un reflejo de la Verdad Material para que así exista coherencia y exactitud entre lo que realmente corresponde a

la realidad, sin embargo en determinadas circunstancias como el caso presente, debe primar siempre la verdad material sobre la meramente formal.

Con relación a ello, la Administración Tributaria no toma en cuenta lo relativo a la aplicación del principio de verdad material en cuanto al pago de tributos, de acuerdo a lo dispuesto por el parágrafo I del artículo 180 de la Constitución Política del Estado y por el inciso d) del artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, lo que al no respaldar con las facturas respectivas, los gastos de realización referidos al transporte del material importado, de igual modo la Administración Tributaria recaudará el tributo correspondiente a las facturas emitidas, pero si pese a ello se niega a restituir el tributo al exportador, provocaría el encarecimiento de las operaciones de la Empresa OMSA, yendo en contra del principio de neutralidad impositiva y afectado en suma la competitividad de las materias primas que exporta Bolivia, debido a una interpretación literal y estrecha tanto del contrato como de las normas que rigen la actividad económica, en este caso los gastos de realización.

Teniendo presente al caso lo establecido en el Decreto Ley N° 14379, de 25 de febrero de 1977 (Código de Comercio).

Artículo 853. (VENTA "FOB"). *"En la venta "libre a bordo" (FOB), la mercadería objeto del contrato será entregada a bordo del barco o vehículo transportador, en el lugar y tiempo convenidos y desde ese momento se entenderán transferidos al comprador la propiedad y los riesgos de la cosa. En la venta "FOB" el vendedor está obligado a poner la cosa a bordo del barco o medio de transporte indicado, efectuando por su cuenta los gastos, impuestos, derechos y otros que se causen hasta el momento de la entrega al transportador y a obtener los documentos inherentes para entregarlos al comprador o a su representante.*

El comprador en este caso está obligado, además de pagar el precio en la forma convenida, a correr con el flete, seguro y demás gastos desde el momento de su embarque".

Así como el propio Artículo 10 invocado por la parte demandante referido al Impuesto al Valor Agregado, establecido en el Decreto Supremo N° 25465, de 23 de julio de 1999, Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones: *"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*



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

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”.

En ese entendido, resulta correcta la interpretación de la Autoridad que resolvió el Recurso Jerárquico, el hecho que las facturas por el flete de transporte hubieran sido emitidas por una persona natural diferente a la identificada como medio de transporte en el Certificado de Salida y/o en el MIC, no implica que los gastos por flete de transporte no se encuentren debidamente respaldados, más aun cuando las facturas de transportistas describen con precisión la mercancía transportada y los documentos aduaneros que las respaldan, lo que acredita que los gastos por transporte efectuado en territorio extranjero fue realizado por OMSA, conforme los INCOTERM consignados en la DUE y las Facturas Comerciales, por lo que no corresponde la aplicación de la presunción para la determinación de los gastos de realización, establecida en el artículo 10 del Decreto Supremo N° 25465.

Tal como lo argumenta de forma precisa en su punto viii. de la Resolución Impugnada emitida por la AGIT, que resolvió el Recurso Jerárquico CONFIRMANDO la resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria: *“.....las empresas de transporte registradas en los Certificados de Salida y los Manifiestos internaciones de Carga/Declaración de Tránsito Aduanero (MIC7DTA) por transportador, no emitieron las facturas por el flete terrestre; sin embargo, en el detalle de las notas fiscales emitidas por los transportistas se especifica el número de placa del vehículo autorizado, el peso de la mercancía transportada, el lote y los números de la Declaración de Exportación y factura comercial de exportación; datos que coinciden con los que consignan los documentos mencionados (certificado de salida y MIC/DTA); esto demuestra que los gastos de realización en el concepto de flete terrestre se hallan debidamente respaldados; que la factura correspondiente no sea emitida por la empresa señalada en el Certificado de Salida no tiene consecuencia negativa, toda vez que es práctica en comercio exterior que algunas empresas de servicio de transporte, por diversos factores, se ven obligadas a sub*

contratar a otras empresas, sin que ello implique la exportación no se realice;...”.

Además de haberse justificado en su momento con la documental pertinente, de manera oportuna cumpliendo las formalidades legales, y que cursan a fs. 38 a 39 de los antecedentes administrativos adjuntos al caso de autos; por lo que este Supremo Tribunal de Justicia en su Sala especializada, encuentra que la observación de las facturas referidas y que no fueron consideradas por la Administración Tributaria, relativas a los gastos de realización, no tienen fundamento legal válido, no habiéndose demostrado que la operación hubiera provocado perjuicio a la Administración Tributaria o merma en los ingresos del Fisco.

XII. 2. Conclusiones.

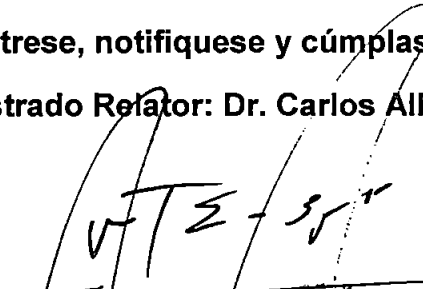
En mérito al análisis precedente, este Tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la Resolución impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, como tampoco en vulneración de los principios acusados, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho, en aplicación estricta del principio de verdad material; toda vez que los argumentos expuestos en la demanda por la Administración Tributaria demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la Resolución Jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contencioso Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, y los art. 2.2 y 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 44 a 48, en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1903/2015 de 9 de noviembre de 2015, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

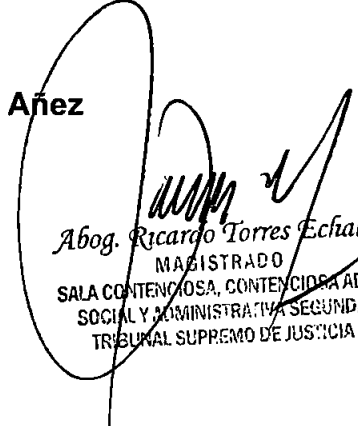
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, con nota de atención.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

Magistrado Relator: Dr. Carlos Alberto Egüez Añez


Dr. Carlos Alberto Egüez Añez
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

ANTE MI:


Abog. Ricardo Torres Echalar
MAJISTRADO
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA




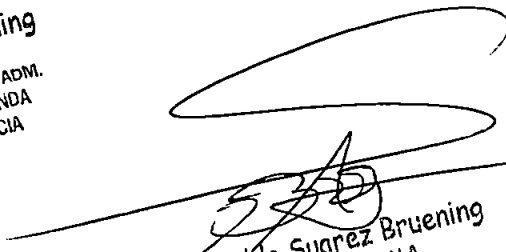
Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA

Causa N° 8 Fecha: 7/03/2018

Libro Tomas de Razón N° 1


Abog. Aldo Suarez Bruening
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


Abog. Aldo Suarez Bruening
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA