



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA
ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y
ADMINISTRATIVA
SEGUNDA**

SENTENCIA Nº 13/2017

EXPEDIENTE : 256/2015
DEMANDANTE : Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)
DEMANDADO(A) : Autoridad General de Impugnación Tributaria
TIPO DE PROCESO : Contencioso Administrativo
RESOLUCIÓN IMPUGNADA : RJ AGIT-RJ Nº 1153/2015 de 13/07/2015
MAGISTRADO RELATOR : Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
LUGAR Y FECHA : Sucre, 18 de enero de 2017

VISTOS EN LA SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 52 a 56, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1153/2015, de 13 de julio de 2015, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la respuesta de fs. 96 a 102, los antecedentes procesales, y

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Que, Verónica Jeannine Sandy Tapia, Gerente Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), se apersonó interponiendo demanda contenciosa administrativa, expresando en síntesis lo siguiente:

Que, el Servicio de Impuestos Nacionales Distrital Oruro, procedió a la verificación externa CEDEIM (previa) al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto, relativa al IVA, ello en virtud a la solicitud de devolución impositiva DUDIE Nº 4036297494 correspondiente al periodo fiscal septiembre 2013.

El 21 de agosto de 2014, se notificó al contribuyente de referencia con la Orden de Verificación Externa Nº 14990200163 y el Requerimiento de

Documentación N° 14400900047, concediéndole plazo de 5 días para su presentación.

El 28 de agosto de 2014, el sujeto pasivo presentó nota de solicitud de ampliación de plazo, concediéndole dos días para la presentación de la documentación solicitada.

El 10 de noviembre de 2014, se emite el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/INF/174/2014, por el que se concluye que el resultado de la verificación efectuada a la documentación que respalda la solicitud de extensión de Certificado de Devolución Impositiva CEDEIM, corresponde a la devolución de Bs. 15.075.584.-, por el IVA periodo septiembre de 2013.

El 17 de noviembre de 2014, se emite la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00838-14, mediante la cual se ratifica a favor del sujeto pasivo como importe sujeto a devolución impositiva por el IVA periodo fiscal septiembre 2013 el importe de Bs. 15.075.585.-.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

En cuanto a los gastos de realización señaló lo previsto en los arts. 65 del Código Tributario, 4. g) de la Ley N° 2341 y 10 del DS N° 25464.

En ese sentido sostuvo que, la factura comercial de exportación N° 655, no está respaldada de acuerdo a Contrato VE-01/13, pues el mismo consigna a CARBOMINERALES S.A.C., como comprador del mineral y en la cláusula Novena el comprador solicita expresamente que únicamente para efectos de pago de la factura comercial y demás documentos, deben ser emitidos a nombre de OXBOW METALS MEXICO SRL de CV, lo que no permite establecer claramente quien es el comprador y beneficiario de la transacción.

Que, los gastos de realización consignados en la factura de exportación N° 655, no cuenta con contrato con el comprador válida para actos jurídicos o ley entre partes, incumpliendo lo establecido en el art. 10 del DS N° 25465 de 23 de agosto de 1999, por lo que corresponde aplicar el 45% para estas tres exportaciones, de acuerdo a la normativa expuesta, siendo por ende completamente aplicable lo señalado en el art. 10 de la normativa citada.

Dicha disposición, es taxativa cuando establece que se presumirá como gastos de realización el 45% cuando estos no estén debidamente respaldados



por las condiciones contractuales o cuando no están explícitamente consignados y existe diferencia de montos, lo que conlleva a aplicar la presunción del 45%.

Sobre la base de lo manifestado, la Administración Tributaria, reglamentó las solicitudes de devolución impositiva, mediante la RND N° 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, citando al respecto lo previsto en el art. 5 de la aludida resolución, disposición que 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 no se evidencia, por lo que, en aplicación de las disposiciones normativas citadas, la Administración Tributaria, ha considerado que los gastos de realización son del 45%, pues no se encuentran claramente establecidos y están mal determinados los importes de gastos de realización, en el sentido de que dichos gastos serán estimados y comprenden a los gastos efectuados desde frontera hasta el lugar de entrega al comprador; al respecto la RND citada ut supra, exige por el contrario que los gastos de realización, estén respaldados por el contrato respectivo, motivo por el que, corresponde confirmar la actuación de la Administración Tributaria, quedando claro y ampliamente demostrado que los actos de dicha administración, fueron desarrollados observando en todo momento los principios de legalidad y presunción de legitimidad, imparcialidad, verdad material, publicidad y buena fe, previstos en los arts. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Señaló que, la decisión asumida por la AGIT, supondría un adverso precedente tributario, toda vez que no es posible que la Ley sea comprendida equivocadamente por las autoridades, ya que el análisis efectuado por dicha institución, contradice la esencia de la ley tributaria, porque la Resolución dictada por la AGIT, compromete seriamente las actuaciones de la Administración Tributaria y los principios generales del derecho, siendo que la AGIT, vulneró los arts. 4 y 8 de la Ley 843 y no consideró el art. 10 del DS N° 25465 de 23 de agosto de 1999 y lo reglamentado en la RND N° 10-0004 de 11 de marzo de 2003 en su art. 5.

I.3 Petitorio.

En base a los argumentos resumidos, solicita se declare probada la demanda y se confirme la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00838-14 de 17 de noviembre de 2014.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Que admitida la demanda por decreto de fs. 58 de obrados, se corrió traslado, citándose a la institución demandada conforme consta en la diligencia de fs. 72, apersonándose por memorial de fs. 96 a 102, Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien luego de exponer los antecedentes administrativos, en tiempo hábil contestó negativamente la demanda, expresando en síntesis lo siguiente:

Que, de la revisión de antecedentes, se observó que la Administración Tributaria, con la Orden de Verificación N° 1499200163, el 21 de agosto de 2014 comunicó a la Empresa Metalúrgica Vinto, el inicio de la verificación previa del importe solicitado, correspondiente al IVA, ICE y Formalidades GA, solicitando la presentación de documentación para el inicio de la verificación, habiendo la Administración Tributaria, el 10 de noviembre de 2014, emitido el Informe SIN/GDOR/DF/VE/INF/174/2014, mediante el cual se observa el Crédito Fiscal por gastos de realización y medios fehacientes de pago, considerando que por las facturas de compra de mineral, el pago no es respaldado en su totalidad, observando el saldo no respaldado; finalmente el 25 de noviembre de 2014, se notificó al sujeto pasivo con la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00838-14 de 17 de noviembre, que establece como importe sujeto a devolución del periodo septiembre 2013, la suma de Bs. 15.075.584.- y como importe no sujeto a devolución Bs. 2.617.239.-.

En este sentido, se observa que la Administración Tributaria, en el análisis de gastos de realización, elaboró el papel de trabajo en el que se expuso que el valor oficial de cotizaciones por el total de facturas de exportación del periodo septiembre 2013 alcanza a la suma de \$us. 19.831.455,25.-, en el citado papel de trabajo se advierte que para la Factura Comercial N° 655, la Administración Tributaria indica que la misma, no se encuentra respaldado con el Contrato VEX-01/13, puesto que, el comprador es CARBOMINERALES S.A.C., y según el mismo contrato, el comprador pide expresamente que la factura sea emitida a OXBOW METALS MEXICO S de RL de CV; por lo que no pudo identificar claramente al comprador, motivo por el que aplicó la presunción del 45% del valor oficial de cotización para la citada factura, estableciéndose el importe máximo de devolución en Bs. 17.692.823.-, como se detalla en el cuadro correspondiente.



Respecto al valor oficial de cotización expuesto en el aludido cuadro, se evidencia que las facturas de Exportación Nos. 652 a 665, consignan un valor inicial, al que se les resta los gastos de realización, de cuya diferencia se obtiene el valor FOB Frontera, que también se encuentra consignado en las respectivas Declaraciones Únicas de Exportaciones (DUE).

Así también se advierte que, la factura Comercial de Exportación N° 655, fue observada por no estar respaldada con el Contrato VEX-01-13, pues en su cláusula primera, establece como comprador a CARBOMINERALES S.A.C., la cláusula novena solicita la emisión de la factura a OXBOW METALES MEXICO S. DE R.L. DE CV y la cláusula décima cuarta, indica como comprador a CARBOMINERALES S.A.C.

Con relación a dicha factura, se observa que el sujeto pasivo, adjuntó el Contrato VEX-01-13 suscrito por la Empresa Metalúrgica Vinto, con la Empresa CARBOMINERALES S.A.C., quienes acuerdan que la factura y demás documentos, serán emitidos a nombre de OXBOW METALES MEXICO S. DE R.L. CV; no es menos cierto que según lo dispuesto en el art. 5 de la RND N° 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, *"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"*, sin especificar que esas condiciones estén señaladas en un contrato; en este sentido, debe entenderse que en comercio exterior, las condiciones contratadas están dadas por los Términos Internacionales de Comercio (INCOTERM), advirtiéndose que la Empresa Metalúrgica Vinto, respaldó las condiciones contratadas con el comprador del exterior mediante la Factura Comercial de Exportación N° 655, Declaración Única de Exportación C-13976, que acreditan que la venta de mineral se efectuó bajo el INCOTERM FOB Arica, por lo que, corresponde desestimar la observación de la Administración Tributaria, más aún cuando el art. 10 del DS N° 25465, claramente establece que la presunción del 45%, solamente será aplicable cuando las condiciones contratadas no se encuentran respaldadas.

Por otra parte, aclaró que, la Administración Tributaria, para determinar el *"valor oficial de cotización"*, tomó en cuenta el valor bruto del *"formulario de liquidación de regalía minera"*, determinando un importe de \$us. 19.831.455,25.-, tal como se muestra en el papel de trabajo, sin embargo, en el presente caso, para la determinación del valor oficial de cotización, se toma en cuenta el valor total de las Facturas Comerciales de Exportación, deduciendo los gastos

realizados desde la frontera hasta el puerto de destino, conforme se detalla en el cuadro correspondiente.

Corresponde aclarar que si bien, según el cuadro de fs. 98, el monto máximo de la devolución en el presente caso, alcanzaría a Bs. 18.386.711.-, sin embargo, de antecedentes, se tiene que el importe solicitado por la EMV, alcanza a Bs. 18.409.700.-, advirtiéndose que la diferencia de Bs. 22.989.-, no se encuentra respaldada por el sujeto pasivo, pues según el Formulario 1135 de fs. 23, realizó la determinación de la base de cálculo de la devolución impositiva, tomando en cuenta las Facturas Comerciales de Exportación, sin embargo, los importes de columna "h: *Importe Valor Oficial Bs*", no se encuentran en las señaladas facturas.

Por otra parte, de la lectura de la Resolución de Alzada, se evidencia que esa instancia, determinó un importe inferior al solicitado por el sujeto pasivo, siendo que el Valor FOB IVA determinado en instancia de alzada, resulta ser menor al importe comprometido por el sujeto pasivo, se debe considerar como importe máximo sujeto a devolución Bs. 18.386.711.-, que expone una diferencia inmaterial respecto al importe determinado en instancia de alzada de Bs. 18.386.730.-, es este entendido, corresponde confirmar en este punto, lo establecido en la Resolución del Recurso de Alzada, conforme se resumen en el cuadro de fs. 98 vta.

Sobre el tema, citó jurisprudencia contenida en la SCP N° 532/2014 de 10 de marzo, como el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2., contenida en la AGIT-RJ-0446/2012.

Por otra parte sostuvo que, el demandante no puede ingresar a su demanda, aspectos que no fueron observados en su momento, lo contrario sería vulnerar el principio de congruencia, aspecto confirmado por el Tribunal Supremo de Justicia en las SS. CC Nos. 0228/2013 de 2 de julio de 2013, 510/2013 de 27 de noviembre de 2013 y 0824/2012 de 20 de agosto de 2012.

En atención a lo citado, se puede verificar que los argumentos del demandante no son evidentes, de modo que la Resolución Impugnada, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso.

II. 1 Petitorio.



Concluye solicitando se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1153/2015, de 13 de julio de 2015.

III. INTERVENCIÓN DEL TERCER INTERESADO Y SU PETITORIO.

Por memorial de fs. 114 a 117, se apersona Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, en representación de la Empresa Metalúrgica Vinto, como tercero interesado, quien acreditando personería solicita que en sentencia se declare improbada la demanda.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Que, de la revisión de antecedentes procesales, se establece que:

El 21 de agosto de 2014, la Administración Tributaria, notificó a Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, representante legal de la Empresa Metalúrgica Vinto, con la Orden de Verificación N° 14990200163 de 11 de abril de 2014, comunicándole el inicio de la verificación previa del importe solicitado correspondiente al IVA, ICE y Formalidades GA, en la modalidad verificación previa – CEDEIM, por el periodo septiembre 2013, asimismo se notificó el Requerimiento de Documentación N° 14400900047, solicitando la presentación de la documentación correspondiente.

El 28 de agosto de 2014, la empresa mediante Nota CITE: DEPTO-CONT-IMP-75/14, solicitó ampliación de plazo de 15 días para la presentación de la documentación requerida, al respecto la Administración Tributaria, le otorgó el plazo de 2 días.

El 3 de septiembre de 2014, el Sujeto Pasivo, presentó los Estados Financieros y Dictamen de Auditoría gestión 2013, Declaraciones Juradas, Libro de Ventas y Compras IVA, Notas Fiscales de respaldo al Crédito y Débito Fiscal, entre otros documentos.

El 10 de noviembre de 2014, la Administración Tributaria, emitió el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/174/2014, en el que observa el Crédito Fiscal y medios fehacientes de pago, considerando que por las facturas de compra de mineral, el pago no es respaldado en su totalidad, observando el saldo no respaldado.

El 25 de noviembre de 2014, la Administración Tributaria, notificó a Carlos Roque Pinto, apoderado de la Empresa Metalúrgica Vinto, con la resolución

Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00838-14 de 17 de noviembre de 2014, que establece como importe sujeto a devolución del periodo septiembre 2013, la suma de Bs. 15.075.584.-, y como importe no sujeto a devolución Bs. 2.617.239.-

Como consecuencia del aludido fallo, el contribuyente Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, en presentación de la Empresa Metalúrgica Vinto, interpuso Recurso de Alzada, conforme se evidencia de fs. 2 a 4 de obrados, resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0218/2015 de 9 de marzo de 2015 (fs. 11 a 25), se revocó parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00838-14 de 17 de noviembre de 2014, dejando sin efecto el importe de Bs. 921.554.-, que comprende la aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver y la aplicación del tipo de cambio; y se confirma el importe de Bs. 2.389.592.-, como no sujeto de devolución impositiva, por falta de medio fehacientes de pago, declarando en consecuencia como sujeto a devolución impositiva Bs. 15.075.584.-, más Bs. 921.554.-, sumando un total de Bs. 15.997.138.-, por el periodo fiscal septiembre 2103.

Ante esta circunstancia, la Gerencia Distrital Oruro del SIN, interpuso Recurso Jerarquice (fs. 26 a 31), resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1153/2015, de 13 de julio de 2015 (fs. 33 a 50), que revocó parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0218/2015 de 9 de marzo de 2015, en consecuencia, revocó parcialmente la resolución Administrativa N° 23-00838-14 de 17 noviembre de 2014, dejando sin efecto el monto establecido como no sujeto a devolución de Bs. 716.8777.-, por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver, manteniendo la depuración de Bs. 22.989.-, por la diferencia entre el importe máximo a devolver determinado en instancia recursiva y lo solicitado por el contribuyente, y confirma el importe depurado de Bs. 2.465.774.-, por falta de medios fehacientes de pago; por tanto estableció como Crédito Fiscal válido para devolución Bs. 15.920.937.-, correspondiente al periodo fiscal septiembre 2013.

Contra esta determinación, la Gerencia Distrital Oruro del SIN, a través de su representante legal, formuló demanda contencioso administrativa conforme consta de fs. 52 a 56 de obrados.

Por memorial de fs. 106 a 109, la institución demandante presentó réplica, en tanto que de fs. 121 a 123, la Autoridad General de Impugnación Tributaria,



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

presentó dúplica, dando lugar al proveído de fs. 124 que decretó "Autos para Sentencia".

V. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Que, por 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, conforme la previsión de los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civil, siendo el objeto -según la veracidad o no del reclamo planteado- conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; corresponde a esta Sala del Tribunal Supremo analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales en la fase administrativa, con relación a los argumentos expuestos por la entidad demandante y, realizar el control judicial de legalidad sobre los hechos resueltos en el Recurso Jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el caso que se analiza, el motivo de controversia se circunscribe en dilucidar si los gastos de realización (flete terrestre, seguro y gastos de puerto hasta Arica) efectuados por la Empresa Metalúrgica Vinto, que motivaron a la Administración Tributaria la aplicación de la presunción del 45% establecida por el art. 10 del DS 25465, se encuentran debidamente respaldados como afirma el contribuyente, extremo que es negado por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, en razón a que supuestamente no existiría documentación para respaldar las condiciones contratadas por el comprador del mineral.

VI. ANALISIS DEL PROBLEMA JURIDICO PLANTEADO.

IV.1. Sobre el tema objeto de controversia, analizado los antecedentes procesales, se evidencia que, la Administración Tributaria en cumplimiento a la Orden de Verificación Externa N° 14990200163, emitió la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00838-14 de 17 de noviembre de 2014, cursante de fs. 6 a 8 del anexo 1, procediendo a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto, con el objeto de revisar los documentos presentados respecto al Crédito Fiscal que respaldan la correcta devolución de los Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM's), por el periodo septiembre de la gestión 2013.

Que, verificada la documentación original de las exportaciones, se constató que las facturas comerciales de exportación Nos. 652 a 654 y 656 a 665, con relación a los gastos de realización, cuenta con la documentación de respaldo de las condiciones contractuales, así como los Manifiestos Internacionales de Carga/Declaración de Transito Aduanero por transportador, Factura de los Transportistas, comprobantes de pago y otros documentos adjuntos al expediente, donde se verificó que el importe de la factura comercial, coincide con el monto efectivamente pagado, conforme el art. 10 del Decreto Supremo N° 25465, por lo que no se aplicó el 45% del Valor Oficial de Cotización.

Que, de la verificación de la Factura Comercial de Exportación N° 655, no está respaldada de acuerdo a contrato VE-01/13, pues consigna a CARBOMINERALES S.A.C., como comprador del mineral y en la cláusula novena, el comprador solista expresamente que, únicamente para efectos de pago de la factura comercial y demás documentos, deben ser emitidos a nombre de OXBOW METALS MXICO S. de R.L. de CV, lo que no permite establecer claramente quien es el comprador y beneficiario de la transacción.

En base a tales antecedentes, se advierte que la Administración Tributaria, en este caso, la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, manifestó que los gastos de realización (flete terrestre, seguro y gastos de puerto hasta Arica), consignados en la Factura Comercial de Exportación N° 655, no cuenta con contrato con el comprador válida para actos jurídicos o ley entre partes, incumpliendo lo previsto en el art. 10 del Decreto Supremo N° 25465 de 23 de agosto de 1999, por lo que correspondería aplicar la presunción del 45% para dicha exportación.

En este contexto, el Decreto Supremo N° 25465 de 23 de julio de 1999, Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones en el art. 3 (IMPUESTO AL VALOR ARREGADO) prevé: *"El crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por conceptos de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras de prestación de servicios, vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del artículo 11 de la ley 843 (texto ordenado vigente).*



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

No se entenderá como costo, a los efectos de lo establecido en el párrafo precedente, la sola depreciación de los bienes de capital y de los activos fijos, sino el pago total que se hubiera realizado por su importación o compra en el mercado interno.

La determinación del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo las mismas reglas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el artículo 8 de la ley 843 (texto ordenado vigente). Como los exportadores no generan, o generan parcialmente, débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare, en el periodo fiscal respectivo, será devuelto hasta el monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicable sobre el valor FOB de exportación”.

Por su parte, el Capítulo IV de la Devolución de Impuestos al Sector Minero Metalúrgico, en el art. 10 (Impuesto al Valor Agregado) de la misma norma legal señala: “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, aplicable 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 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 relación con las citas precedentes, el art. 4 de la ley N° 843, determina el momento en que se perfecciona el hecho imponible, estableciendo que en virtud de la venta, prestación de bien o servicio de que se trate, el responsable deberá obligatoriamente emitir factura, nota fiscal o documento equivalente.

En ese sentido, el art. 11 del cuerpo normativo citado en el párrafo precedente, señala: “Las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrá, computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se

consideran como sujetos a gravamen. En el caso que el crédito fiscal imputable contra operaciones de exportación no pudiera ser compensado con operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo a favor resultante será reintegrado al exportados en forma automática e inmediata, a través de notas de crédito negociables...".

Por otra parte, el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio (RND), N° 10-0004-03, señala: *"Para solicitar la devolución de impuestos, es obligatoria la presentación de los siguientes documentos: Declaración de Exportación (copia exportador). Factura comercial del exportador, 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 25464 art. 10)...**"* (el resaltado es de nuestra autoría).

Es decir, que en interpretación de la normativa glosada, la obligatoriedad y aplicación del cumplimiento de los deberes tributarios, específicamente del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el presente caso, constituye en sujeto pasivo de la obligación, a toda persona que realice actividades económicas de acuerdo con lo que señala el art. 4 de la Ley N° 843 en cuanto al nacimiento del hecho imponible; no obstante, en el caso de la actividad exportadora, con el fin de no restar competitividad a los productores nacionales en el mercado internacional con la exportación de tributos, en aplicación del principio de neutralidad impositiva, se procederá a la devolución del impuesto que se hubiera pagado en el mercado interno, de acuerdo con las circunstancias que fija el objeto y condiciones que señala el art. 1 del DS N° 25465.

En base a la normativa descrita precedentemente, se evidencia que, si bien la aplicación de los gastos de realización, en este caso, Flete Terrestre, Seguro y Gastos de puerto hasta Arica, como consecuencia de la exportación de minerales, en su determinación está condicionada a la presentación de documentación referente a las condiciones contratadas por el comprador del mineral; sin embargo, analizada la normativa descrita ut supra, no es precisa en cuanto a la existencia de un contrato escrito entre partes que permita dicha aplicación, puesto que dicha disposición está referida a demostrar mediante documentación, el alcance del compromiso asumido por el vendedor a tiempo de realizar la transacción, respaldando los gastos en que hubiera incurrido.



En este sentido, con relación a la Factura Comercial de Exportación N° 655 de fs. 129 del anexo N° 5, se evidencia que la Empresa Metalúrgica Vinto, adjuntó el Contrato de Compra – Venta de Estaño Metálico Refinado VEX-01/13, de 4 de enero de 2013, cursante de fs. 52 a 59 del anexo N° 5, suscrito con la Empresa CARBOMINERALES S.A.C., en el que, en la cláusula novena, acuerdan que, únicamente para efectos de pago, la Factura Comercial y demás documentos, deben ser emitidos a nombre de OXBOW METALES S. de R.L. de CV, lo que no afecta negativamente ni a la Empresa Metalúrgica Vinto, ni a la Administración Tributaria, en cuanto a las facultades que le reconocen los arts. 66 y 100 de la ley N° 2492, pues los gastos de realización se hallan respaldados, independientemente del nombre a quien corresponda la factura comercial, asilo prevé el art. 5 de la RND N° 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, en el punto 7 señala: *“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”*.

Como se podrá advertir, la norma descrita ut supra, no condiciona ni especifica que estos elementos, estén señaladas en un contrato, como erradamente manifiesta la parte demandante.

En este contexto, es necesario remarcar que, en comercio exterior, las condiciones contractuales, están establecidas por los *Términos Internacionales de Comercio (INCOTERM)*, es decir, *son reglas internacionales para la interpretación de los términos comerciales más utilizados en las transacciones, que establecen los derechos y obligaciones de los vendedores y compradores, las cuales fueron adoptadas por Bolivia, como miembro de la Organización Mundial de Comercio.*

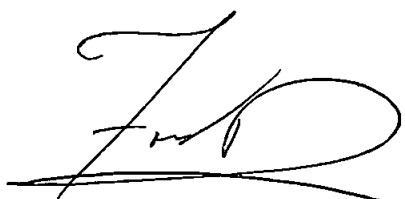
En este contexto, se evidencia que, la Empresa Metalúrgica Vinto, cumplió con las exigencias establecidas en la normativa aludida, es decir, respaldando las condiciones contratadas con el comprador, a través de la Factura Comercial de Exportación N° 655 cuestionada y á Declaración Única de Exportación C-13976, MIC/DTA, documentos mediante los cuales se evidencian que, la venta de mineral se realizó bajo términos INCOTERM FOB Arica, desvirtuando con ello lo manifestado por la Administración Tributaria, quien afirma que los gastos de realización no se encontraban respaldados, no siendo por tanto evidente lo alegado por parte de la institución demandante.

Por todo lo expuesto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en su Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1153/2015 de 13 de julio, al haber revocado parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada N° ARIT-LPZ 0218/2015 de 9 de marzo, actuó de manera correcta, no siendo evidente lo alegado por la institución demandante.

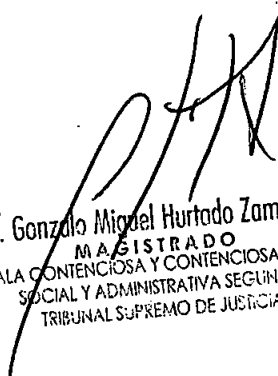
POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1153/2015 de 13 de julio.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.




Mgr. Fidel Marcos Tordoya Rojas
MAGISTRADO
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:



Dr. René María Lagarda Navas
SECRETARIO
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

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

Sentencia N° 13/2013... Fecha: 18/01/2013

Libro Tomas de Razón N° 01/2013-SA



Dr. René María Lagarda Navas
SECRETARIO
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA