



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia N° 20

Sucre, 27 de marzo de 2017

Expediente : 017/2016 - CA
Demandante : Impuestos Nacionales Distrital Oruro
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria
Materia : Contencioso Administrativo
Magistrado Relator : Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez

Pronunciada dentro del proceso Contencioso Administrativo seguido por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada legalmente por Verónica J. Sandy Tapia, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), que emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1821/2015 de 26 de octubre.

VISTOS: La demanda Contencioso Administrativa de fs. 79-84 interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del SIN contra la AGIT, representada legalmente por Daney David Valdivia Coria; la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1821/2015 de 26 de octubre de fs. 58-77; la contestación a la demanda de fs. 129-136; el Decreto de Autos para Sentencia de fs. 205; los antecedentes procesales y todo lo que en materia fue pertinente analizar, y;

CONSIDERANDO I:

I.1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS DEL PROCESO

En fecha 25 de marzo de 2014, la Administración Tributaria notificó personalmente a Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, representante de la Empresa Metalúrgica Vinto, con la Orden de Verificación N° 13990200536 de 16 de agosto de 2013, con alcance para la verificación de hechos, elementos e impuestos vinculados al Crédito Fiscal del periodo 2013, correspondientes al IVA en la modalidad de Verificación Previa-CEDEIM; así como con el Requerimiento N° 14400900002 solicitando la presentación de documentación.

En fecha 01 de julio de 2014, la Administración Tributaria, notificó personalmente a Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, con la Resolución Administrativa CEDEIM Previa 23-00398-14 de 30 de junio de 2014, que establece como importe sujeto a devolución del periodo enero de 2013 la suma de Bs13.129.100 y como importe no sujeto a devolución Bs2.297.467 producto de la depuración del Crédito Fiscal.

En fecha 13 de octubre de 2014, la AGIT, emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0727/2014, que revocó parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00398-14, emitida por la Administración Tributaria.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

En fecha 04 de noviembre de 2014, el Sujeto Pasivo interpuso Recurso Jerárquico ante la ARIT La Paz; en tanto que, en la misma fecha la Administración Tributaria presentó Recurso Jerárquico ante el Juzgado Administrativo Coactivo Fiscal y Tributario Oruro, el cual fue remitido al Responsable Departamental Oruro el 06 de noviembre de 2014; y el 11 de noviembre de 2014 se emitió el Auto de Rechazo, toda vez que el Recurso Jerárquico fue presentado de manera extemporánea.

En fecha 18 de febrero de 2015, la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0231/2015, que confirmó la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0727/2014 de 13 de octubre.

El 19 de agosto de 2015, se emitió la Sentencia Constitucional N° 11/2015, que concedió la tutela de la Acción de Amparo Constitucional interpuesta por la Administración Tributaria, dejando sin efecto los Autos de Rechazo pronunciados el 11 de noviembre de 2014 y disponiendo se anulen las Resoluciones de Recurso Jerárquico.

En fecha 26 de octubre de 2018, la AGIT, pronunció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1821/2015 de 26 de octubre; que resuelve confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0727/2014 de 13 de octubre.

CONSIDERANDO II:

II.1. Contenido de la demanda Contencioso Administrativa

El demandante, bajo el denominativo de agravios contenidos en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1821/2015 y transcribiendo parte de la misma, desarrolla los sus argumentos indicando que:

En relación a inexistencia de una correcta aplicación y comprensión de la ley, análisis y valoración jurídica, los gastos de realización y la correcta aplicación por parte de la Administración Tributaria del 45% sobre observado, refiere que según el art. 65 del Código Tributario, concordante con el art. 4 inc. g) de la Ley N° 2341 del Procedimiento Administrativo, los actos de la Administración Tributaria, se presumen legítimos y ejecutivos por estar sometidos a la Ley.

En ese sentido la Administración Tributaria, ha verificado la documentación presentada por requerimiento N° 14400900003; señalando el demandante que, respecto al crédito fiscal comprometido producto de la verificación de los Libros de Compras y Ventas IVA, se verificó de la revisión de los registros contables, como ser: Comprobantes Ingresos, Egresos, Libros de Compras y Ventas IVA y otros, determinándose que las transacciones efectuadas por el contribuyente que reflejan las operaciones realizadas; que los totales registrados coinciden con las declaraciones juradas del Formulario 210 IVA. Asimismo, se revisó el cálculo del débito y crédito fiscal, no existiendo diferencias, del seguimiento al Reporte de listado de formularios del Sistema de Recaudación de la Administración Tributaria SIRAT 2, verificándose que por el periodo sujeto a verificación existen dos formularios 210; de la misma manera, se procedió a verificar el cálculo respectivo del débito y crédito fiscal del IVA del F-210, no existiendo diferencias en el cálculo de los importes que afecten el monto solicitado para la devolución.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

En ese sentido, a momento de realizar la verificación y análisis de la solicitud de devolución impositiva del contribuyente, el mismo fue realizado en apego a la leyes y normas vigentes, ya que de la revisión del Informe CITE:SIN/GDOR/DF/VE/INF/029/2014 y la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00398-14, se evidenció que se realizó una correcta valoración de la documentación presentada por el contribuyente con referencia a la aplicación del 45% sobre los gastos de realización, y producto de ello, se obtuvo observaciones a las facturas de exportación N° 551, 553 y 554, que consignan gastos en puerto que no guardan relación por existir diferencias determinadas debido a que señalan un importe diferente al pagado efectivamente; así como a la factura de exportación N° 554 emitida a OXBOW DE MEXICO S. de RL de CV, que no está respaldada por el contrato VEX-01/134 de compraventa de estaño metálico por existir incongruencia en lo estipulado en las cláusulas Primera que establece como comprador a CARBOMINERALES S.A.C., la cláusula Novena que solicita la emisión de la factura comercial de exportación a nombre de OSBOW DE MEXICO S. de RL. de CV. y la cláusula Décima Cuarta que contradice lo establecido en la cláusula Primera al identificar CARBOMINERALES S.A.C. como representante del comprador; de la misma forma, sobre las facturas de exportación N° 555 556 emitida a Toyota Tsusho Corporation, no se encuentran respaldadas por el Contrato VEX-13/11 de compraventa de estaño metálico por existir incongruencias en o estipulado en las cláusulas Primera que establece como comprador a Shimpo Ltda., la cláusula Novena que solicita la emisión de la factura comercial de exportación a nombre de Toyota Tsusho Corporation y la cláusula Décima que contradice lo establecido en la cláusula Primera al identificar a Shimpo Ltda., como representante del comprador.

Asimismo, continúa señalando el demandante, se verificó que las facturas de exportación N°

549 y 557 no cuentan con el contrato de compraventa de estaño metálico. Ante estos antecedentes se puede evidenciar que es completamente aplicable lo dispuesto en el art. 10 del Decreto Supremo N° 25465, disposición que 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, la Gerencia Distrital Oruro ha considerado que los gastos de realización son el 45%, pues no se encuentran claramente establecidos y están mal determinados los importes de gastos de realización serán estimados y comprenden a los gastos efectuados desde la frontera hasta el lugar de entrega al comprador, ya que al respecto la Resolución Normativa del Directorio N° 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, emitida por el SIN, exige por el contrario que los gastos de realización estén respaldados por el contrato respectivo. Por lo expuesto, el demandante considera que la actuación por parte del departamento de Fiscalización estuvo enmarcada en normativa aplicable al presente caso.

✍

De todo lo anterior, afirma el demandante, que la AGIT no ha valorado cabalmente lo establecido en las leyes y normas citadas, toda vez que la Resolución de Recurso Jerárquico no realiza 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 del Estado. Citando y transcribiendo a continuación la Sentencia N° 541/2013 de 28 de noviembre, pronunciado por el Tribunal Supremo de Justicia. Quedando claramente establecido que la labor del Departamento de Fiscalización de la Administración Tributaria se ha enmarcado en todas y cada una de las disposiciones legales, por lo que corresponde declara probada la demanda y confirmar la Resolución Administrativa.

AL finalizar el demandante afirma que, la Resolución dictada por la AGIT, compromete seriamente las actuaciones de las Administración Tributaria y los principios generales del derecho que rigen la administración de justicia, ya que la AGIT vulneró el art. 4 y 8 de la Ley N° 843 sin considerar lo referido en el Capítulo IV, art. 10 del D.S. N° 25465 de 23 de agosto de 1999 y lo reglamentado mediante Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003 en su art. 5.

II.1.1 Petitorio

Con los argumentos que anteceden, el demandante interpone demanda Contencioso Administrativa, impugnando en parte la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1821/2015 de 26 de octubre; solicitando se emita Sentencia declarando probada la demanda, por tanto confirmando la Resolución Administrativa de CEDEIM N°23-00398-14 de 30 de junio de 2014.

II.1.2. Admisibilidad

Por decreto de 25 de enero de 2016, cursantes a fs. 82, se admite la demanda, corriéndose traslado al demandado para que asuma defensa; ordenándose se libren las provisiones citatorias correspondientes, encomendando su ejecución al Tribunal Departamental de Justicia de La Paz, así como para la notificación al tercero interesado, Empresa Metalúrgica Vinto en la persona de Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán.

II.1.3. Citación al demandado

En fecha 29 de marzo de 2016, a horas 11:10 la autoridad demandada fue citada según consta de la diligencia a fs. 102.

II.2. Argumentos de la contestación a la demanda

Una vez corrida en traslado la demanda, la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) representanta por Daney David Valdivia Coria, mediante memorial cursante a fs. 129-136, responde negativamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, manifestando que:

En el punto 1., transcribiendo parte de lo argumentado en la demanda, afirma que esa instancia jerárquica de manera fundamentada y motivada señaló en cuanto al procedimiento de devolución de impuesto al sector minero metalúrgico el art. 10 del



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

D.S. N° 25465; para luego indicar que el procedimiento para la solicitud de devolución de impuestos, en cumplimiento de lo establecido en el art. 64 de la Ley N° 2492, la Administración Tributaria dispuso en el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-03, que para solicitar la devolución de impuestos, es obligatoria la presentación de la Declaración de Exportación, Factura Comercial del Exportador, Certificado de Salida emitida por el concesionario del depósito aduanero, Declaración Única de Importación, Formulario de Declaración Jurada del Impuesto al Valor Agregado y aclara que el Sector Minero debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación del o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal.

En ese marco, de la lectura de dicha normativa se tiene que; si bien la aplicación de los gastos de realización efectivamente incurridos por el exportador de minerales en la determinación está supeditada a la presentación de los documentos de las condiciones contratadas por el comprador de minerales o metal; se debe tener en cuenta que la normativa no es taxativa en cuanto a que solo la existencia de un contrato escrito entre partes permita dicha aplicación, sino que la misma está referida a demostrar documentalmente el alcance de compromiso asumido por el vendedor en la realización de la transacción, es decir, respaldar los gastos efectivamente incurridos y que le corresponde al vendedor o exportador.

En el Punto 2., 3., 4. Y 5., luego de transcribir las partes pertinentes de la demanda, el demandado señala, que dichos argumentos fueron resueltos de manera fundamentada y motivada en la Resolución Jerárquica, precisando al respecto que la demanda incumple lo previsto en el art. 327-5) y 9) del Código de Procedimiento Civil, referidos a que la cosa demandada, así como la petición debe ser expuesta en términos claros, exactos y positivos, en mérito a que la demanda no puede contener una simple repetición de los mismos argumentos vertidos en el Recurso Jerárquico, sino que debe expresar claramente de qué manera y qué agravios sufrió con la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico. Citando a continuación a la Sentencia N° 229/2014 de 15 de septiembre, del Tribunal Supremo de Justicia.

A continuación indica, que la Resolución de Recurso Jerárquico, resuelve lo impugnado mediante Recurso Jerárquico y en específico sobre los puntos transcritos señala que las Facturas Nos. 551, 553 y 554 consigna gastos en puerto diferentes a los efectivamente pagados, por lo que la Administración Tributaria aplicó el 45% de presunción conforme lo previsto en el art. 10 del D.S. N° 25465; al respecto, establece que de la revisión de antecedentes, se advierte que en el Papel de Trabajo "Determinación de Diferencias de Gastos de Realización" respecto a dichas facturas, al tratarse de previsiones, se constituyen en estimaciones que no necesariamente coinciden con el importe pagado, dicho sea de paso, se consideran inmateriales en relación al monto de exportación, encontrándose debidamente respaldadas con: Comprobantes de Bancos N° BB02000296, Comprobante de Provisiones Varias N° PV02000034, nota de cobro por Gastos de Realización y Detalles de Despacho de Carga, por lo que no corresponde se aplique la presunción del 45%.

Con relación a las Facturas Nos. 554, 555, 556 y 558 observadas por estar emitidas a OXBOW METALES DE MEXICO S. de RL. de CV y TOYOTA TSUSHO CORPORATION, cuando los contratos VEX 01/13 VEX 09/12 Y VEX 13/11 establecen como compradores a CARBOMINERALES SAC. Y SHIMPO LTDA., advirtiendo incongruencias en las cláusulas de dichos contratos cursantes a fs. 31 de antecedentes administrativos c.1, se evidencia que para la Factura Comercial de Exportación N° 554, el Sujeto Pasivo adjuntó el Contrato VEX 01/13 suscrito por la Empresa Metalúrgica Vinto y CARBOMINERALES S.A.C., acordando ambos en la cláusula novena que la Factura y demás documentos serán emitidos a nombre de OXBOW METALES MEXICO S. de RL. CV, según consta de fs. 57-64 de antecedentes administrativos c.1; así también para las Facturas Comerciales de Exportación N° 555, 556 y 558, presentó los Contratos VEX 09/12 y VEX 13/11, los mismos que en su cláusula primera identifican a las partes, como la Empresa Metalúrgica Vinto y SHIMPO LTDA., aclarando en su cláusula novena que los documentos deberán ser emitidos a TOYOTA TSUSHO CORPORATION, conforme se evidencia de fs. 65-73 y 83-91 de antecedentes administrativos c.1.

En ese sentido continua indicando, que si bien los Contratos VEX-01/13, VEX 09/12 y VEX 13/11, fueron suscritos con las Empresas CARBOMINERALES S.A.C. y SHIMPO LTDA., como observa la Administración Tributaria, no es menos cierto que dichos contratos estipularon que la Factura y demás documentos sea emitidos a nombre de OXBOW METALES MEXICO S. de R.L. CV y TOYOTA TSUSHO CORPORATION, como aconteció en el presente caso, debiéndose tener presente 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 de los documentos de las condiciones contraídas por el comprador del mineral o metal", sin especificar que estas condiciones estén señaladas en un contrato: en ese sentido, debe entenderse que en comercio exterior, las condiciones contratadas están dadas por los Términos Internacionales de Comercio (INCOTERM), 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 Bolivia como miembro de la OMC en la legislación aduanera así como en el Código de Comercio; por lo señalado, también se debe advertir que la Empresa Metalúrgica Vinto respaldó las condiciones contratadas con sus compradores del exterior conforme a las Facturas Comerciales de Exportación, Declaraciones Únicas de Exportación MIC/DTA que acreditan que la venta de mineral se efectuó bajo el INCOTERM FOB y CIF Arica; por lo que corresponde desestimar la observación de la Administración Tributaria, más aun cuando el art. 10 del D.S. N° 25465, claramente establece que la presunción del 45% solamente será aplicable cuando las condiciones contratadas no se encuentren respaldadas.

Del mismo modo, señala, que cuando las Facturas Comerciales de Exportación Nos. 549 y 557 observadas por no contar con contratos de compraventa de Estaño



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Metálico; de la revisión de antecedentes, se advierte que las mismas corresponden a la venta de Estaño Metálico en Lingotes, al cliente del exterior AMALGAMET METAL CORPORATION PLC, con domicilio en 55 Bishopspage, London, EC2N 3AH, especificando como lugar de embarque Oruro y Puerto de destino Baltimore, detallando a continuación los gastos de realización por \$US1.901.110,16 y \$us2.041,56 constituidos por los fletes terrestres y seguros, asimismo muestra el Valor FOB Frontera de \$US1.798.866,05 y \$US1.901.110,16 y Valor FOB Arica-Chile de \$US1.801.292,03 y \$US1.903.580,10; de forma consecuente, las Declaraciones Únicas de Exportación (DUE) C-25 y C-883, señalan en su casilla N° 8 "Consignatario": AMALGAMATED METAL CORPORATION PLC; Casilla N° 20 "Condiciones de Entrega (INCOTERM) y observaciones"; CIF Almacén Arica Chile; casilla N° 22 "Divisa y Valor FOB Total": USD 1.798.866,05 y USD 1.901,110,16; y Casilla N° 31 "Bultos y Descripción de las Mercancías", cantidad de bultos 73 y 72, lingotes en estado manojo/Hz, Estaño sin Alear, documento cursantes a fs. 110, 115, 182 y 187 de antecedentes administrativos c.1.

En ese contexto el demandado aclara que si bien no existen contratos respecto a las Facturas Comerciales de Exportación Nos. 549 557, la EMV respaldó las condiciones contratadas con el comprador del exterior mediante las Facturas Comerciales de Exportación, Declaración Única de Exportación (DUE) C-25 y C-883, MIC/DTA Nos. 6725. 6769, 6936, 31993, 32771 y 32937, de antecedentes administrativos c.1, Facturas de los Transportistas, comprobantes de pago, orden especial de pago, que acreditan que la venta del mineral se efectuó bajo el INCOTERM CIF Arica, documentación que no fue observada por la Administración Tributaria, por lo que corresponde desestimar la aplicación del 45% como gastos de realización por las Facturas de Exportación Nos. 549 y 557, más aun cuando el art. 10 del D.S. N° 25465, claramente establece que la presunción del 45% solamente será aplicable cuando las condiciones contratadas no se encuentren respaldadas, aspecto que la Administración Tributaria, no demostró, sustentando su observación simplemente a la falta de un contrato de compraventa.

Finalmente aclara el demandado, que la Administración Tributaria para determinar el valor oficial de cotización tomó en cuenta el valor oficial bruto del formulario de liquidación de regalía minera, determinando un importe de \$us23.124.786,03 tal como se muestra en el papel de trabajo "Cálculo de Valor 13% IVA Exportaciones" de fs. 31 de antecedentes administrativos c.1, sin embargo, en el presente caso para la determinación del valor oficial de cotización se toma en cuenta el valor de las Facturas comerciales de exportación deduciendo los gastos realizados desde la frontera hasta puerto de destino. (Según cuadro de cálculo de valor) Asimismo aclara, que si bien en el cuadro indicado, el monto máximo de devolución alcanza a Bs.21.360.601, sin embargo de la compulsas de los antecedentes administrativos se tiene que el importe sujeto a devolución presentado por la EMV, alcanza a Bs18.066.753 según fs. 18 de antecedentes administrativos c.1; en ese entendido, para fines de devolución IVA, corresponde considerar sólo el importe solicitado por el Sujeto Pasivo de Bs.18.066.753 como importe máximo sujeto a devolución.

Con referencia al punto 6. de la demanda, indica no ser evidente lo manifestado por la Entidad Demandante quien señala que su actuación estuvo enmarcada en la aplicación de normativa vigente, sin desvirtuar o mínimamente fundamentar supuestos agravios y/o señalar de qué manera la AGIT, aplicó de manera errónea la normativa, ya que de la revisión de antecedentes se observa que la Administración Tributaria, con la Orden de verificación N° 13990200536 el 25 de marzo de 2014 comunicó al Sujeto Pasivo el inicio de la verificación previa del importe solicitado correspondiente al IVA, en la Modalidad Verificación Previa-CEDEIM; solicitando mediante Requerimiento F-4003 N° 14400900002, la presentación de documentación para el inicio de la verificación conforme consta de fs. 2-3 de antecedentes administrativos c.1. Posteriormente, el 26 de junio de 2014, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/029/2014, en el cual 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 según fs. 1081-1085 de antecedentes administrativos c.6. Finalmente, el 1 de julio de 2014, notificó al Sujeto Pasivo con la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00398-14 de 30 de junio de 2014 que establece como importe sujeto a devolución del periodo enero 2013, la suma de Bs13-129.100 y como importe no sujeto a devolución Bs.2.297.467 conforme fs. 1086-1090 de antecedentes administrativos c.6.

Se observa que la Administración Tributaria, en el análisis de los Gastos de Realización, elaboró el Papel de Trabajo: Cálculo de Valor 13% IVA Exportaciones según fs. 31 de antecedentes administrativos c.1, con el objeto de determinar el valor FOB 13% IVA de las exportaciones, sustentando dicho procedimiento en las Leyes 843, 1489 y 1963, el D.S. N° 25465 y la RND N° 10-0004-03, para lo consideró la DUDIE, las Pólizas de exportación, Facturas de Exportación y reportes de aduana; exponiendo el Valor Oficial de Cotización que alcanza a un total de \$us23.124.786,03, a efectos de determinar los gastos de realización observa las Facturas Comerciales Nos. 551, 553 y 554 debido a que señalan un importe diferente al pagado efectivamente, además observa las Facturas N° 554, 555, 556 y 558, por existir incongruencias en las cláusulas primera, novena y décima cuarta de los Contratos VEX 01/13, VEX 09/12 Y VEX 13/11; y las Facturas Nos. 549 y 557 por no tener contratos de compraventa del Estaño Metálico, concluyendo que corresponde aplicar el 45% como gastos de realización, de acuerdo a lo establecido en el art. 10 del D.S. N° 25465, una vez deducidos los gastos de realización presuntos de valor oficial de cotización, deducidos los gastos de realización presuntos al valor oficial de cotización, aplicó al resultado el 13% correspondiente a la alícuota del IVA, determinando el importe máximo de devolución en Bs.15.426.567. (Según cuadro de cálculo de valor). Sin embargo indica, que en ningún momento la Administración demandante explica o aclara que al tratarse de provisiones, se constituyen en estimaciones que no necesariamente coinciden con el importe pagado encontrándose respaldados con: Comprobante de Bancos N° BB02000296, Comprobante de Provisiones Varias N° PV02000034, nota de cobro por servicios portuarios, Comprobante de Depósito, Detalles de Previsión de Gastos de Realización y Detalles de Despacho de Carga.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Así también señala, 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 presentación del o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador de mineral o metal", sin especificar que esas condiciones estén señaladas en un contrato,; en ese sentido en comercio exterior, las condiciones contratadas están dadas por los Términos Internacionales de Comercio (INCOTERM), 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 y compradores, que intervienen en una operación, condiciones que fueron adoptadas por Bolivia como miembro de la OMC en la legislación aduanera así como en el Código de Comercio. Ratificándose finalmente en todo y cada uno de los fundamentos de la Resolución de Recurso Jerárquico. Citando a continuación doctrina tributaria y jurisprudencial.

II.2.1. Petitorio

El demandado solicita declarar improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01821/2015 de 26 de octubre.

II.3. Decreto de Autos para Sentencia

Concluido el trámite del proceso, con la réplica y la duplica de fs. 166-170 y 202-204 respectivamente, no habiendo más que tramitar, se decretó Autos para Sentencia el 03 de junio de 2016, conforme se verifica de fs. 205.

CONSIDERANDO III:

III.1. FUNDAMENTOS JURIDICOS DEL FALLO

Una vez reconocida la competencia de la Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera para la resolución de este tipo de controversias, en el marco de lo establecido por el art. 2 de la Ley N° 620 del 31 de diciembre de 2014 en concordancia con el art. 775 del Código de Procedimiento Civil (CPC), y la Disposición Final Tercera de la Ley N° 439 (Código Procesal Civil), que establece: "*De conformidad a lo previsto por la Disposición Transitoria Décima de la Ley N° 025 de 24 de junio de 2010, Ley del Órgano Judicial, quedan vigentes los Artículos 775 al 781 del Código de Procedimiento Civil, sobre Procesos: Contencioso y Resultante de los Contratos, Negociaciones y Concesiones del Poder Ejecutivo y Contencioso Administrativo a que dieran lugar las resoluciones del Poder Ejecutivo, hasta que sean regulados por Ley como jurisdicción especializada*" y; tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste un juicio de puro derecho, en el que sólo se analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, corresponde realizar el control judicial y de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-1821/2015, se establece que para el caso, el punto de controversia radica en determinar si la Resolución Jerárquica impugnada, obró de forma correcta cuando valoró los gastos de

realización y facturas observadas como medios de pago a tiempo de confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0727/2014.

De inicio, es necesario señalar que de acuerdo al art. 10 del Decreto Supremo N° 25465 que determina el procedimiento que se debe seguir para la devolución de impuestos al sector minero metalúrgico, la devolución o reintegro del crédito fiscal IVA a los exportadores del sector minero metalúrgico, se efectuará conforme a los criterios señalados en el art. 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 éstos son el 45 % del valor oficial de cotización, además de que los consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal”.

En ese sentido, la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-03, en su art. 5, exige que para la devolución de impuestos 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, Declaración Única de Importación (adjunto boleta de pago), Formulario de Declaración Jurada del impuesto al Valor Agregado y que el sector minero debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación de documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal.

De los antecedentes administrativos que cursan en el presente proceso, se constata que la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/029/2014 en el que se señaló que en cuanto a los gastos de realización se procedió a aplicar la presunción del 45%, determinándose un importe menor al solicitado en la DUDIE por Bs.15.426.567. Informe que, en cuanto a la verificación del Crédito Fiscal IVA, observo facturas de compras Nos. 7 y 57 que según los medios de pago no se pagaron en su totalidad estableciéndose una diferencia de Bs.578; asimismo, en cuanto a las Facturas de respaldo del Crédito Fiscal comprometiendo por importes iguales o mayores a 50.000 UFV, de acuerdo a la verificación de los medios de pago no demuestran el 100% del pago de los importes facturados por sus proveedores, por lo que el importe del crédito depurado asciende a Bs.2.296.889, respecto a los cuales el Sujeto Pasivo presentó el pago por Regalía Minera, como medio de pago, también observa la Factura N° 942 de COMIBOL la retención que realiza el Contribuyente al proveedor por cargo de ITF, no considerada válida y de la misma forma los gastos realizados por el Contribuyente a cuenta de COMIBOL por manipuleo de mineral y gastos por dirimición, no considerados medios de pago. Concluyendo que el importe sujeto a devolución alcanza a Bs.13.129.100 por el IVA del periodo enero 2013. En consecuencia, la Administración Tributaria mediante Resolución Administrativa CEDEIM Previa 23-00398-14 de 30 de junio d 2014, estableció como importe sujeto a devolución del periodo enero 2013 la suma de Bs.13.129.100 y como importe no sujeto a devolución Bs.2.297.467 producto de la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

depuración de Crédito Fiscal. Seguidamente, conforme los datos del proceso administrativo, emitida la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ-RA 0727/2014 de 13 de octubre ésta resolvió revocar parcialmente la Resolución Administrativa, dejando sin efecto el importe observado de Bs.2.640.186 por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver y confirmó el monto de Bs.13.129.100 establecido en el primer numeral de la parte resolutive del acto impugnado más el monto de Bs.2.640.186, sumando un total de Bs.15.769.286 por el periodo fiscal enero 2013. Determinación que fue confirmada por la Resolución de Recurso Jerárquico ahora impugnada.

En ese entendido la empresa demandante al referirse a la incorrecta aplicación y comprensión de la ley no desarrolla argumentos que con especificidad hagan una crítica legal de la resolución recurrida, limitándose en este primer aspecto a realizar una transcripción de la Resolución Jerárquica e ingresar bajo el denominativo de análisis y valoración jurídica directamente al punto de observación referido a la aplicación del 45% sobre gastos de realización presumiendo la legitimidad de sus actos en lo previsto por los arts. 65 del Código Tributario y 4 inc. g) de la Ley N° 2341 del Procedimiento Administrativo. Ahora bien, en el marco de las observaciones realizadas a las facturas de exportación observadas y la documentación presentada por el Sujeto Pasivo, argumentos que fueron valorados y fundamentados en la Resolución Jerárquica y que vuelven a ser motivo de impugnación con la demanda Contenciosa administrativa.

En ese sentido, sobre las Facturas Nos. 551, 553 y 554 que consignarían gastos en puerto diferentes a los efectivamente pagados, la Administración Tributaria aplicó el art. 10 del Decreto Supremo N° 25465. Al respecto y conforme se evidencia de los fundamentos de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) en la Resolución Jerárquica, si bien la aplicación de los gastos de realización efectivamente incurridos por el exportador de minerales en la determinación, está supeditada a la presentación de los documentos de las condiciones contratadas por el comprador de mineral, acertadamente al AGIT, determina que se debe tener en cuenta la no taxatividad de la normativa en cuanto a la existencia de un contrato entre partes que permita la aplicación de los gastos de realización, sino que de su texto se entiende, que se podrá demostrar documentadamente el alcance del compromiso asumido por el exportador, debidamente respaldados conforme se aprecia de antecedentes administrativos. Consiguientemente si bien las facturas señaladas al inicio del presente párrafo consignan gastos en puerto diferentes a los efectivamente pagados, de la revisión de antecedentes se advirtió, conforme al papel de trabajo y los cuadros elaborados al efecto, dichas diferencias en los gastos, al tratarse de previsiones, se constituyen en estimaciones que no necesariamente coinciden con el importe pagado, in materiales en relación al monto de exportación, y que conforme los fundamentos de la Resolución impugnada y los antecedentes administrativos, se encuentran debidamente respaldados conforme la documental de fs. 446-450, 456, 458, 461 y 466).

Con relación a las Facturas Nos. 554, 555, 556 y 558, observadas al estar emitidas a nombre de OXBOW METALES DE MEXICO S. de RL. de CV y TOYOTA TSHUSHO CORPORATION, cuando los Contratos VEX 01/13, VEX 09/12 y VEX 13/11 establecen como comprador a CARBOMINERALES SAC. y SHIMPO LTDA.; si bien los referidos contratos fueron suscritos con éstas últimas empresas, no es menos cierto que dichos contratos estipularon que la factura y demás documentos sean emitidos a nombre de OXBOW METALES DE MEXICO S. de RL. de CV y TOYOTA TSHUSHO CORPORATION, lo anterior de acuerdo a lo establecido en el art. 5 de la RND N° 10-0004-03, transcrito precedentemente, conforme consta a fs. 57-64 y 65-73, 83-91 de antecedentes administrativos, entendiéndose de la normativa indicada que los documentos de las condiciones contratadas por el comprador no siempre estarán especificadas en el contrato, así entendido también por la AGIT, al señalar que las condiciones contratadas están dadas por los Términos Internacionales de Comercio, que determinan los derechos y obligaciones de los vendedores (exportadores) y compradores (importadores), condiciones adoptadas por Bolivia como miembro de la Organización Mundial de Comercio (OMC), introducidas en la legislación aduanera y Código de Comercio, condiciones contratadas que además fueron acreditadas por la Empresa Metalúrgica Vinto, conforme las Facturas Comerciales de Exportación, Declaraciones únicas de Exportación MIC/DTA que determinan que la venta de mineral se efectuó bajo el INCOTERM FOB Y CIF Arica. En consecuencia, en vista de que los gastos de realización están respaldados en base a las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal, es preciso también establecer, **que por principio de libertad contractual, si el comprador solicitó la emisión de la factura a nombre de un tercero, no afecta negativamente ni a la Empresa Metalúrgica Vinto ni a la Autoridad Tributaria, pues los gastos de realización se encuentran respaldados independientemente del nombre a quien corresponda la factura comercial.** Asimismo, respecto de las Facturas Comerciales de Exportación Nos. 549 y 557, conforme se aprecia de antecedentes administrativos, si bien no existen contratos en relación a las mismas, el Sujeto Pasivo, Empresa Metalúrgica Vinto, respaldó las condiciones contratadas con el comprador (importador) mediante las Facturas Comerciales de exportación, Declaración Única de Exportación (DUE) C-25 y C-883, MIC/DTA Nos. 6725, 6769, 6936, 31993, 32771 y 32937, cursantes a fs. 112-114 y 184-186 de actuados; Facturas de Transportistas. Comprobantes de Pago, Orden Especial de Pago, dentro de la operación comercial efectuada bajo el INCOTERM CIF Arica, consecuentemente dentro del alcance y entendimiento contenido en el art. 10 del Decreto Supremo N° 125465 tomando en cuenta la no taxatividad de la normativa en cuanto a la existencia de un contrato entre partes que permita la aplicación de los gastos de realización, sino que se podrá demostrar documentadamente el alcance del compromiso asumido por el exportador, debidamente respaldados conforme se tiene señalado líneas arriba.

En consecuencia, por lo precedentemente fundamentado, se concluye que la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1821/2015 de 26 de octubre, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal administrativa en vigencia, no habiendo el



Estado Plurinacional de Bolivia

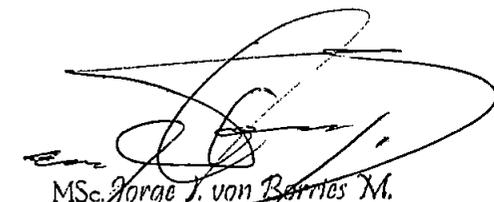
Órgano Judicial

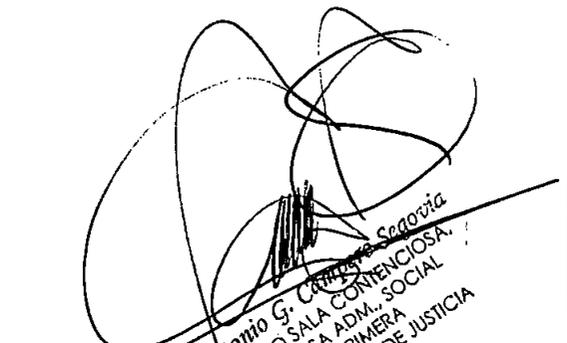
demandando evidenciado la vulneración de los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843; art. 10 del Decreto Supremo N° 25465 y; art. 5 de la RND N° 10-0004-03, menos aún justificando ni demostrando su pretensión, por cuanto la AGIT a momento de pronunciar la resolución impugnada realizó una correcta fundamentación, valoración e interpretación de los hechos, prueba y normativa legal aplicable, respetando los principios de legalidad y seguridad jurídica conforme su argumentación técnica-jurídica, ajustándose la misma a derecho.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de lo establecido en los arts. 2.2 y 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda Contenciosa Administrativa de fs. 79-84 interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada legalmente por Daney David Valdivia Coria; la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1821/2015 de 26 de octubre de fs. 58-77; en consecuencia se deja firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1821/2015 de 26 de octubre de fs. 58-77 de actuados.

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

Regístrese, notifíquese y cúmplase.-


MSc. Jorge J. von Barrios M.
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


Dr. Antonio G. Camacho Soravia
MAGISTRADO SALA CONTENCIOSA
Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:

Abog. David Valdivia Peru.
SECRETARIO DE SALA
Contenciosa y Contenciosa Adm.
Social y Adm. Primera
Tribunal Supremo de Justicia

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
Sentencia N°... 29 Fecha: 27 de marzo de 2017
Libro Tomas de Razón N°..... 1


Abog. Auxiliar Antonio Alvarado Mejía
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
Y SOCIAL ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA