



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

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

SENTENCIA N° 31/2016

EXPEDIENTE : 003/2015
DEMANDANTE : Impuestos Nacionales Distrital Oruro
DEMANDADO(A) : Autoridad General de Impugnación Tributaria
TIPO DE PROCESO : Contencioso Administrativo
RESOLUCIÓN IMPUGNADA : R.J. AGIT-RJ 1400/2014 de fecha 03/10/2014
MAGISTRADO RELATOR : Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas
LUGAR Y FECHA : Sucre, 20 de octubre de 2016

VISTOS EN SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 76 a 83 vta., en la que la Administración Tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1400/2014 emitida el 3 de octubre de 2014 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 110 a 120 vta., réplica de fs. 125 a 130, dúplica de fs. 133 a 135, citación de la empresa Operaciones Metalúrgicas S.A. (OMSA) como tercero interesado que cursa a fs. 153, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1.- Antecedentes de hecho

La Administración Tributaria señaló que realizó la verificación externa CEDEIM Posterior al contribuyente OMSA, relativa al Impuesto al Valor Agregado (IVA) de la Solicitud de Devolución Impositiva DUDIE 4033662564 del periodo fiscal septiembre/2010, procedimiento que concluyó con la Resolución Administrativa CEDEIM Posterior 23-00079-14.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Añadió que del análisis, valoración y antecedentes de la resolución jerárquica que confirmó la resolución de alzada que revocó parcialmente el acto administrativo tributario emitido por la Administración Tributaria, se denota la inexistencia de una correcta aplicación y comprensión de la ley.

Transcribiendo la resolución jerárquica en cuanto a los gastos de realización y a los medios fehacientes de pago y bajo el epígrafe "Gastos de Realización", señaló que verificó la documentación presentada por el contribuyente, evidenciando que las facturas comerciales de exportación 423 a 433, estaban respaldadas por el Contrato General 01/10 que establece las condiciones contractuales de la operación de compra y venta de estaño metálico, pero que se observaron inconsistencias en las indicadas facturas porque no tienen relación con el contrato debido a que la factura indica como condición de entrega FCA ARICA-CHILE mientras que el contrato señala FOB ARICA-CHILE.

Por otro lado, la factura de exportación 423, que consigna gastos de seguro, no se encuentra respaldada con medios de pago que sustenten ese gasto y finalmente, el certificado de salida y MIC que respaldan los gastos de realización de los DUE C-14497 y C-14690, registran como flete de transporte a la empresa SIMEXO SRL con NIT 120157026; sin embargo, las facturas que respaldan esos gastos de realización, fueron emitidas por otro contribuyente con razón social "Emilio Contreras García" con NIT 327562014. Por lo manifestado, es completamente aplicable la previsión del art. 10 del DS 25465 y el art. 5 de la RND 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003.

Continuó señalando que esta última disposición, exige la presentación de los documentos que respalden las condiciones contratadas conteniendo toda la información relativa a los gastos de realización, que de la revisión de los antecedentes no se evidencia, por lo que en estricta aplicación de las disposiciones normativas citadas, se consideró que los gastos de realización son del 45% porque no se encuentran legalmente establecidos y están mal determinados, correspondiendo confirmar la actuación de la Administración Tributaria.

Con el título "Medios fehacientes de pago", apuntó que en la verificación de los medios de pago de las facturas de compras con importes iguales o superiores a 50.000,- UFV, se identificaron facturas de compra de concentrados de mineral cuyo pago no fue respaldado en su totalidad, como se observa de los cuadros de determinación del importe de cada una de las facturas y los respaldos presentados por el contribuyente, correspondiendo la depuración del importe cuyo pago no fue respaldado, conforme establecen los arts. 4 y 8 de la Ley 843, art. 12 de Ley 1489 y art. Segundo de la Ley 1963.



Señaló que la Administración Tributaria, aplicó correctamente lo establecido en las disposiciones legales y reglamentarias citadas precedentemente. Además, así está establecido en el Informe de Actuación con cite SIN/GDOR/DF/VE/INF/0262/2013 de 31 de diciembre, en el que se determinó que no correspondía la devolución del importe de Bs.~2.777.575.- sino Bs.~2.543.019.-

Añadió que el 23 de enero de 2014, el contribuyente presentó documentación como prueba de reciente obtención, que fue analizada, de manera que fue aplicada estrictamente la normativa determinando como obligación impositiva la suma de UFV 112.636.-

De la revisión de la documentación presentada por el contribuyente, se evidenció la existencia de CEDEIM endosados a nombre de la Corporación Minera de Bolivia entre los rangos 4035939519 al 4035939588, con los que el contribuyente canceló varias notas fiscales, entre las que se encuentra la factura 474 con número de autorización 290100172480, pagos realizados con CEDEIM, los cuales se encuentran debidamente endosados a COMIBOL, pagos que fueron realizados antes de la emisión de la Resolución Administrativa CEDEIM Posterior 23-00079-14 por lo que ya no son sujetos de observación, modificándose el importe observado de compras superiores a UFV 50.000,-

Como se puede evidenciar de los antecedentes, la factura 474 fue cancelada parcialmente conforme lo establecido en el art. 13 de la Ley 1489^{Nº} modificado por el Artículo Segundo de la Ley 1963.

De lo expuesto precedentemente, la normativa establecida y la valoración correspondiente a los descargos presentados se consideró la validez del crédito fiscal de los importes pagados, de la factura 474 del periodo de verificación septiembre/2010 (sic).

Asimismo, se mantuvieron todas las depuraciones por otros conceptos señalados en el Informe SIN/GDOR/DF/VE/INF/262/2013 (sic),

De la revisión de antecedentes se constató que en la base de cálculo para el importe total facturado, se incluyó la Regalía Minera Retenida, lo cual contraviene lo establecido en el DS/29577 de 21 de mayo de 2008, por lo que se determinó las obligaciones impositivas del sujeto pasivo en la suma de Bs.~186.899,- que no forma parte del importe facturado, ya que implicaría la aplicación del IVA sobre la Regalía Minera, hecho que no fue considerado por

COMIBOL y otras empresas, que calcularon el precio de venta facturado aplicando el IVA al valor neto de venta de mineral sin descontar la retención por Regalía Minera.

I.3.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se confirme la Resolución Administrativa CEDEIM POSTERIOR 23-00079-14.

II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial que cursa de fs. 110 a 119 vta., señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

De la lectura de los argumentos de la Administración Tributaria en cuanto a las facturas 423 al 433 en las que se observó inconsistencias entre las condiciones que respaldan las operaciones de compra venta porque consignan diferente INCOTERM, señaló que es evidente que el contrato 01/10 señala en su cláusula 6. Entrega: FOB Almacén en Puerto Arica-Chile, distinto a las condiciones expuestas en las facturas comerciales; sin embargo, los documentos que respaldan la exportación, tales como las Declaraciones Únicas de Exportación y las facturas comerciales de exportación, de manera clara y precisa demuestran las condiciones contractuales de las operaciones entre OMSA y EDZELL CORPORATION S.A., reflejando las condiciones de entrega de la mercancía, a fin de determinar los costos y transacciones comerciales internacionales y delimitar las responsabilidades entre el comprador y el vendedor.

Con base en la documentación que respalda las exportaciones realizadas por OMSA, se evidencia que el lugar de entrega de la mercancía al comprador fue Arica, Chile, de manera que empleando el *Incoterm* FOB o FCA, el lugar donde el vendedor dispuso la mercancía a cargo del transportista principal, fue el mismo, resultando evidente que el flete por transporte terrestre y seguro, ejecutados en territorio extranjero, constituían obligaciones de OMSA, por ende, la existencia del contrato 01/10 con un *Incoterm* diferente al estipulado, en la DUE o en las Facturas Comerciales de Exportación, no es suficiente para



desconocer los gastos de realización y aplicar la presunción establecida en el art. 10 del DS N° 25465.

Añadió que en su resolución, la Administración Tributaria observó el flete de transporte de las DUE C-14497 y C-14690, al existir diferencias. En el registro de las empresas de transporte internacional consignadas en el Certificado de Salida, los Manifiestos Internacionales de Carga MIC/DTA y los transportistas que emitieron las facturas por fletes. Al respecto, de la revisión de antecedentes administrativos se tiene que si bien el servicio de transporte fue facturado por Emilio Contreras García (Servicio de Transporte Nacional e Internacional), cuya razón social es diferente a la empresa SIMEXCO SRL, consignado en el Certificado de Salida y en el MIC, empero, de la compulsión de los datos registrados sobre el medio de transporte (placa de control) y sobre la mercancía (peso bruto, DUE y factura comercial) no existen diferencias, en ese entendido, el hecho de que las facturas por el flete de 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 encuentren debidamente respaldados, más aun cuando la factura del transportista describe con precisión la mercancía transportada y los documentos aduaneros que las respaldan, acreditando de esa forma, que el gasto por transporte efectuado en el territorio extranjero fue realizado por OMSA, conforme a los *Incoterm* consignados en la DUE y la factura comercial, consiguientemente la observación de la Administración Tributaria, carece de fundamento y no constituye una causal para aplicar la presunción para la determinación de los gastos de realización.

Sobre los medios fehacientes de pago, reiteró la argumentación de la resolución jerárquica porque está debidamente fundamentada y motivada, razón por la que no se pueden desvirtuar con una reiteración de los agravios expuestos en el recurso jerárquico. Añadió que en la verificación de la Administración Tributaria, se observó crédito fiscal porque el pago de facturas de compra de mineral no estaba respaldado en su totalidad, depurando las diferencias encontradas en las facturas 473, 474, 10016, 12526, 13527, 60, 61 y 62 emitidas por COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira Ltda., Grupo Minero Bajadería SRL y Solano Andrade Argandoña.

Indicó que si bien la normativa vigente no contempla la figura que respalda la observación y que pudo haberse observado el total de cada una de las facturas, no puede agravarse la situación inicial del sujeto pasivo. Agregó que en su recurso jerárquico la Administración Tributaria manifestó que el sujeto pasivo presentó como medio de pago, la cancelación de la Regalía Minera, observando que el importe facturado incluiría esa carga fiscal, por lo que se estaría solicitando la devolución de la misma, contraviniendo el DS 25465. Agregó que es evidente que el vendedor en el precio neto de venta, no debe incluir el valor que corresponde a la Regalía Minera, la normativa solo prevé que el IVA sea parte integrante del precio neto de venta.

En el caso de la venta de minerales, cuya comercialización se rige por la cotización internacional, el valor bruto de venta (contenido de material fino) no incluye el IVA, por lo que en ventas en el mercado interno, el vendedor debe incluir el IVA para su facturación, en tanto, la Regalía Minera liquidada en cada operación de venta, debe calcularse sobre la base del Valor Bruto de Venta; es decir, sin la aplicación del IVA; consecuentemente, estos gravámenes si bien consideran el valor bruto de venta como base para su cálculo son independientes en su liquidación. En ese contexto, en el presente caso, enfatizó que las compras realizadas por el recurrente conciernen a concentrados de estaño, mineral que rige su comercialización en función a la cotización oficial, que es el promedio aritmético quincenal con base en la menor de las cotizaciones diarias por transacciones al contado registradas en el *London Metal Exchange*, siendo ese indicador el que debe ser considerado para la determinación del Valor Bruto de Venta a efectos de determinar la base imponible del IVA y la base de cálculo de la Regalía Minera, aspecto que fue considerado por el recurrente en las Liquidaciones Finales.

Continuó señalando que la Administración Tributaria, en el inicio del proceso de verificación, solicitó los medios fehacientes de pago por las compras mayores a UFV 50.000.- y que de la revisión de antecedentes administrativos se verifica que el recurrente, a fin de sustentar los pagos de las compras, presentó los cuadros cursantes a fs. 499, 607, 698, 784, 813, 877, 893 y 896 de antecedentes administrativos, en los cuales en una primera parte, expuso los datos de la factura consignando el importe total al que sustrajo el importe correspondiente a la Regalía Minera cuyo pago fue acreditado con la Boleta de Pago



correspondiente, en tanto, que en una segunda parte, relacionó los pagos considerando los comprobantes de egreso, cheques y diferencias de cambio, descripción de la que se evidencia que a fin de efectuar la cancelación total a sus proveedores, consideró como medio de pago, la retención de la regalía minera, situación que no equivale a que en la determinación de la base imponible del IVA o el precio neto de venta o precio facturado, el vendedor del mineral y obligado a facturar, hubiera incluido ese concepto, por ello, no es correcta la apreciación de la Administración Tributaria, que para la depuración parcial del crédito fiscal de las facturas 473, 474, 10016, 13526, 13527, 60, 61 y 62, consideró la documentación presentada por el sujeto pasivo que permitió cuantificar el monto pagado, resultando una diferencia no cancelada, la cual fue posteriormente modificada, con base en las pruebas de reciente obtención presentadas en el proceso de verificación.

Respecto a los pagos a terceros correspondientes a las facturas 473 y 474 del proveedor COMIBOL, sobre las que el contribuyente indicó haber realizado pagos a Spectrolab por análisis de mineral por cuenta de COMIBOL y que dicha práctica no es ilegal y es válida en el sector minero, señaló que conforme a las liquidaciones finales números 737, 815, 816 y 817, se advierte el descuento efectuado por OMSA de \$us.23,24.- equivalentes a Bs.165.- por cada liquidación, si bien la documentación presentada acredita descuentos realizados en la compra del mineral por análisis químicos y pagos al Laboratorio, las facturas emitidas por Spectrolab, señalan como comprador y beneficiario del crédito fiscal a OMSA, situación que contradice lo señalado por el sujeto pasivo.

Con relación a las facturas 60 y 61 emitidas por Solano Andrade Argandoña, el sujeto pasivo solicitó se consideren los descuentos por amortización de deuda de Bs. 7.070,- y Bs. 3.329,51.- empero, la revisión de los comprobantes de Egreso 00047 y de Traspaso 00039, no acreditan la amortización de la deuda señalada, porque el primer comprobante de pago refiere el pago de la Liquidación Final 783/10 y el segundo, un registro de las cuentas de crédito fiscal y empresa Monte Blanco.

Continuó indicando que las retenciones de Regalía Minera, se constituyen en Medios de Pago válidos para efectos de la devolución impositiva, y por ello, corresponde que el importe de Bs. 485.781,- debe ser aceptado como descargo; no obstante, por la diferencia de Bs. 394.072.- observadas por la ausencia de

medios fehacientes de pago, el sujeto pasivo no acreditó la diferencia determinada, por lo que la Administración Tributaria correctamente efectuó la depuración del crédito fiscal de Bs. 51.227,-

II.3.- Petitorio

La autoridad demandada solicitó se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES

III.1.- La Administración Tributaria, en ejecución de la Orden de Verificación-CEDEIM N° 13990200305, modalidad Verificación Posterior CEDEIM de revisión de los hechos elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal IVA comprometido en el período fiscal septiembre 2010, emitió el Informe con cite: SIN/GDOR/DF/VE/INF/262/2013, en el que fueron observados los gastos de realización, sugiriendo la aplicación del art. 10 del DS N° 25465. En cuanto a la verificación de las compras, observó un crédito fiscal de Bs. 2.698.- por facturas que corresponden a otro periodo, domicilio fiscal diferente al registrado y no vinculadas a la actividad exportadora. También, facturas con importes iguales o mayores a UFV 50.000.- que no fueron respaldadas en su totalidad por Bs. 190.351.-

III.2.- El 18 de marzo de 2014, emitió la Resolución Administrativa CEDEIM Posterior 23-00079-14 contra OMSA, estableciendo las obligaciones tributarias de OMSA en la suma de UFV 97.079.- equivalentes a Bs. 186.899.-

III.3.- Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0545/2014 de 14 de julio, revocó parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Posterior 23-00079-14 de 18 de marzo de 2014, dejando sin efecto el importe de Bs. 104.662.- conformado por Bs. 41.507.- por aplicación del 45% presuntó de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver y Bs. 63.155,- por IVA indebidamente devuelto más accesorios; por ende, mantuvo firme el monto observado de Bs. 53.925.- por falta de medios de pago, no vinculados con la actividad, domicilio diferente y de otro período.

III.4.- Planteados recursos jerárquicos por OMSA y por la Administración Tributaria, la autoridad demandada, con Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1400/2014 de 3 de octubre, resolvió confirmar la resolución de alzada, dando origen al presente proceso contencioso administrativo que fue tramitado como



ordinario de puro derecho. Absueltas la réplica y la dúplica, se decretó autos para sentencia.

IV.- ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

En autos, la Administración Tributaria controvierte la decisión de la autoridad demandada, señalando:

IV.1.- Sobre los Gastos de Realización. Que es plenamente aplicable la previsión del art. 10 del DS N° 25465 y el art. 5 de la RND 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003 porque las facturas de exportación 423 a 433, no tienen relación con el contrato debido a que la factura indica como condición de entrega FCA ARICA-CHILE mientras que el contrato señala FOB ARICA-CHILE. Sobre la factura de exportación 423, apuntó que no fue respaldada con medios de pago que sustenten ese gasto y finalmente, el certificado de salida y MIC que respaldan los gastos de realización de las DUE C-14497 y C-14690, registran como flete de transporte a la empresa SIMEXO SRL con NIT 120157026; sin embargo, las facturas fueron emitidas por otro contribuyente Emilio Contreras García NIT 327562014.

IV.II.- Respecto a los Medios fehacientes de pago, indicó que en la base de cálculo para el importe total facturado, se incluyó la Regalía Minera Retenida, lo cual contraviene lo establecido en el DS N° 29577 de 21 de mayo de 2008, por lo que se determinó las obligaciones impositivas del sujeto pasivo en la suma de Bs. 186.899.- que no forma parte del importe facturado, ya que implicaría la aplicación del IVA sobre la Regalía Minera, hecho que no fue considerado por COMIBOL y otras empresas, que calcularon el precio de venta facturado aplicando el IVA al valor neto de venta de mineral sin descontar la retención por Regalía Minera.

Por su parte, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en cuanto a los argumentos de la demanda, señaló:

IV.2.1.- En referencia a las facturas 423 al 433 en las que se observó inconsistencias entre las condiciones que respaldan las operaciones de compra venta porque consignan diferente *INCOTERM*, se evidenció que el lugar de entrega de la mercancía al comprador fue Arica, Chile, de manera que empleando el *Incoterm* FOB o FCA, el lugar donde el vendedor dispuso la mercancía a cargo del transportista principal, fue el mismo, por ende, la existencia del contrato 01/10 con un *Incoterm* diferente al estipulado, en la DUE o

en las Facturas Comerciales de Exportación, no es suficiente para desconocer los gastos de realización y aplicar la presunción establecida en el art. 10 del DS N° 25465.

IV.-2.2.- Añadió que en su resolución, la Administración Tributaria observó el flete de transporte de las DUE C-14497 y C-14690, al existir diferencias en el registro de las empresas de transporte internacional consignadas en el Certificado de Salida, los Manifiestos Internacionales de Carga MIC/DTA y los transportistas que emitieron las facturas por fletes; hecho que no implica que los gastos por el flete de transporte no se encuentren debidamente respaldados, más aun cuando la factura del transportista describe con precisión la mercancía transportada y los documentos aduaneros que las respaldan.

IV.2.3.- Sobre los medios fehacientes de pago, reiteró la argumentación de la resolución jerárquica porque está debidamente fundamentada y motivada, y añadió que si bien el sujeto pasivo consideró como medio de pago, la retención de la regalía minera, ello no equivale a que en la determinación de la base imponible del IVA o el precio neto de venta o precio facturado, el vendedor del mineral y obligado a facturar, hubiera incluido ese concepto, por ello, no es correcta la apreciación de la Administración Tributaria, para la depuración parcial del crédito fiscal de las facturas 473, 474, 10016, 13526, 13527, 60, 61 y 62.

Establecido como está el objeto de la controversia, corresponde efectuar las siguientes puntualizaciones:

IV.3.- Sobre la devolución impositiva al sector minero, el art. 10 del DS N° 25465 señala que *“la devolución o reintegro del crédito fiscal a los exportadores del sector minero metalúrgico se efectuará conforme a los criterios señalados en el artículo 3 del presente decreto supremo, excepto en lo referente al monto máximo de devolución, que en este caso será equivalente a la cuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización. De no estar estos últimos explícitamente consignados en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el cuarenta y cinco % (45%) del valor oficial de cotización. Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal”* y comprenden las erogaciones por flete terrestre, seguro y gastos en puerto efectuados desde frontera o punto de embarque hasta el lugar de entrega



al comprador en la forma que hubiera sido acordada, normativa que fue reglamentada por la RND 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, que en su artículo 5 señala la documentación que debe ser obligatoriamente presentada y en el caso del sector minero, añade que debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación del o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal.

En autos, la Administración Tributaria sostiene que su decisión de aplicar la presunción del 45% por considerar que los gastos de realización no fueron explícitamente consignados porque existe diferencia entre el *Incoterm* señalado en el Contrato General 01/10 que establece las condiciones contractuales de la operación de compra y venta de estaño metálico con condición de entrega FOB Arica, Chile, mientras que las Facturas indican como condición de entrega FCA ARICA-CHILE.

Al respecto, se tiene que el art. 853 del Código de Comercio, establece que en la venta FOB, "libre a bordo", 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 consecuencia, 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.

Por su parte, el *Incoterm* FCA (usualmente traducido al español como Franco Transportista), el vendedor pone a disposición del comprador la mercancía en el lugar que pacten entre ambos, (en el caso Arica, Chile) caso en el que, el vendedor trasladará la mercancía hasta el lugar señalado en tiempo y forma, correspondiendo al comprador descargarla del transporte del vendedor, quien aporta para esta operación sus propios medios. La responsabilidad sobre la mercancía, se traspasará en el momento en el que el vendedor la ponga a disposición del comprador en el punto señalado sin descargarla de su transporte.

Se concluye entonces, que en ambos casos, correspondía a OMSA correr con los gastos de traslado de la mercancía hasta Arica, Chile, conviniéndose con la autoridad demandada, en que no correspondía aplicar la presunción del 45% porque es materialmente evidente, que se cumplieron las condiciones

contratadas que acordaron como lugar de entrega la ciudad de Arica, Chile y que los gastos hasta la entrega de la mercancía vendida.

Respecto a la observación de las facturas por flete de transporte emitidas por persona jurídica o natural diferente a la identificada como medio de transportes en el Certificado de Salida y/o en el MIC, esta Sala comparte el criterio de la AGIT, en sentido de que no implica la aplicación de la presunción del 45%, toda vez que la factura observada, describe la mercancía transportada y los documentos aduaneros que las respaldan, ello en aplicación de la verdad material, que acredita la efectiva realización de la exportación.

IV.4.- Sobre los medios fehacientes de pago.

El art. 37 del Reglamento del Código Tributario Boliviano aprobado con DS N° 27310 con la modificación dispuesta por el DS N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, sobre los medios fehacientes de pago regula que: Las compras por importes mayores a UFV 50.000.- deberán ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente y siendo que el Comprobante de Pago de las Regalías Mineras es un documento fehaciente que evidencia no solo la existencia de una transacción sino el pago de la misma, puesto que se efectúa en cumplimiento de un mandato legal.

Sin embargo, el monto pagado pertenece al proveedor que es el sujeto pasivo u obligado al pago de la regalía y el pagador (EMV) es simplemente un agente de retención motivo por el cual, no puede obtener crédito fiscal de dicha operación; hecho que la Administración Tributaria acusó en su demanda; sin embargo, resulta evidente lo afirmado por la AGIT, respecto a que las compras de concentrados de estaño efectuadas por OMSA, fueron respaldadas también con los Formularios de Pago de la Regalía Minera, empero sus importes fueron sustraídos de la liquidación del IVA cuya devolución fue solicitada con base en las facturas 473, 474, 10016, 13526, 13527, 60, 61 y 62.

No puede dejar de observarse que en su demanda, la Administración Tributaria no señaló cuál sería el documento del expediente administrativo que respalda su observación, consiguientemente, su argumento no puede ser acogido.

Que, del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través



Estado Plurinacional de Bolivia
 Órgano Judicial

de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1400/2015 de 3 de octubre, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contencioso Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución conferida en el artículo 2.2 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 1400/2014 emitida el 3 de octubre de 2014 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE.



Mgr. Fidel Marcos Tordoya Rivas
 PRESIDENTE
 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:

Abog. René Iván Espada Maza
 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

Nº 31/2016 Fecha: 20/10/16

Libro Tomas de Razón Nº 01/2016

Abog. René Iván Espada Maza
 SECRETARIO
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
 SOCIAL Y ADM. SEGUNDA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA