



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

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

SENTENCIA N° 37/2017

EXPEDIENTE : 247/2015
DEMANDANTE : Gerencia Distrital Oruro del Servicio de
Impuestos Nacionales (SIN).
DEMANDADO(A) : Autoridad General de Impugnación Tributaria.
TIPO DE PROCESO : Contencioso Administrativo
RESOLUCIÓN IMPUGNADA : R.J. AGIT-RJ 1056/2015 de fecha 23/06/2015
MAGISTRADO RELATOR : Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas
LUGAR Y FECHA : Sucre, 20 de marzo de 2017

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 78 a 84 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1056/2015, de 23 de junio, cursante de fs. 60 a 76 vta., pronunciada por el Director Ejecutivo a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la respuesta de fs. 78 a 84 vta.; el memorial de apersonamiento de fs. 159 a 165 del tercero interesado, la réplica de fs. 170 a 172 vta., la dúplica de fs. 176 a 179, el decreto de "Autos" a fs. 185 y; los antecedentes procesales.

I.- CONTENIDO DE LA DEMANDA:

I.1.- Antecedentes de la demanda.

Que, la Gerencia Distrital Oruro del servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Verónica Jeannine Sandy Tapia, se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución Jerárquica N° AGIT-RJ 1056/2015, de 23 de junio, amparada en el art. 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 23 de abril de 2002 y los arts. 778 al 782 del Código de Procedimiento Civil (CPC), aplicables a la materia por mandato del art. 74.2 del Código Tributario Boliviano (CTB), expresando lo siguiente:

I.2.1. Refirió que en ejercicio de las facultades conferidas por el art. 100 del CTB, el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) Distrital Oruro, procedió a la Verificación Externa CEDEIM (previa) al contribuyente Empresa Metalurgia Vinto

relativa al Impuesto al Valor Agregado (IVA) ello en virtud a la solicitud de devolución impositiva DUDIE N° 4036297494 correspondiente al periodo fiscal de noviembre de 2013; en tal sentido el 28 de noviembre de 2014, notificaron al contribuyente citado precedentemente, con la referencia con la Orden de Verificación Externa N° 14990200434, al mismo tiempo se le puso en conocimiento con el Requerimiento de documentación N° 14400900051, con el que se le solicitó la documentación detallada en el citado requerimiento, concediéndose a dicho propósito el plazo de cinco días para su presentación.

1.2.2. El 31 de octubre de 2014, se emitió el informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/167/2014, en el que se concluyó que de la verificación efectuada a la documentación que respalda la solicitud de extensión de certificado de devolución impositiva, corresponde la devolución de Bs. 12.254.449, por el IVA del periodo de noviembre de 2013.

1.2.3. El 5 de diciembre de 2014, se emitió la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00846-14, mediante la cual se ratifica a favor del sujeto pasivo como importe sujeto a devolución impositiva por el IVA por el periodo fiscal de noviembre de 2013, por el importe de Bs. 12.254,449.- notificándose al contribuyente con dicho actuado administrativo el 25 de noviembre de 2014.

1.3.- Fundamentos de la demanda

Acusa que, del análisis, valoración y antecedentes de la resolución impugnada, emitida por la AGIT, se tiene los siguientes agravios:

Refirió que los fundamentos centrales de la resolución jerárquica para confirmar la revocatoria parcial de la resolución de alzada, es inexistente de una correcta aplicación y comprensión de la Ley, refiriendo de forma textual lo señalado en la resolución jerárquica.

En ese sentido afirmó que las facturas comerciales de exportación N° 686 y 699 están emitidas a OXBOW METALES MEXICO S. DE R.L DE CV, y no es respaldada por el contrato VEX-01-13 de compra-venta de estaño metálico por existir incongruencias en lo que establece en la cláusula primera que establece como comprador a CARBOMINERALES S.A.C., la cláusula novena que solicita la emisión de factura comercial de exportación a nombre de OXBOW METALES MEXICO S. DE R.L. DE CV y la cláusula Decima cuarta que indica como comprador a CARBOMINERALES S.A.C., por lo que corresponde aplicar el 45% al valor oficial de cotización según establece el art. 10 del Decreto Supremo N° 25465.



Asimismo refiere que la factura comercial de exportación N° 693 no es respaldada por el contrato VEX-07/13 de compra-venta de estaño metálico por existir incongruencia en los estipulado en las cláusulas Primera y Vigésima, por lo que corresponde aplicar el 45% al Valor oficial de cotización según establece el art. 10 del DS N° 25465.

Que la factura de exportación N° 694, en los gastos portuarios en el detalle de despacho de la carga en el dato de destino final indica BALTIMORE USA, siendo el destino final correcto AMBERES BELGICA, por lo que corresponde aplicar el 45% al Valor oficial de cotización según lo establecido por la normativa señalada parágrafo supra.

Que la factura de exportación N° 695 consigna \$us 1.662,66.- como gastos portuarios del cual el respaldo del gasto realizado evidencia que se pagó \$us 1.650,37.-, existiendo una diferencia de \$us 12,29 conforme establece el art. 1 parágrafo XVI la RND 10.0032.07, que modifica el parágrafo V de la Resolución Normativa 10-0016-07, correspondiendo aplicar la normativa señalada precedentemente.

En cuanto a la factura comercial de exportación N° 697, se encuentra consignado un importe consolidado de \$us 751,71 por concepto de flete terrestre, los respaldos por este gasto son de \$us 813,50 no guardando relación, ya que presentan diferencias entre el importe consignado y el pago efectivo, existiendo una diferencia de \$us 61.79, por lo que nuevamente corresponde aplicar la normativa señalada *ut supra*.

Posteriormente cita textualmente la normativa señalada en cada parágrafo (art. 10 del DS N° 25465), para concluir que dicho precepto es taxativo cuando establece que se presumirá como gastos de realización el 45% cuando estos no estén debidamente respaldados con las condiciones contractuales.

En ese sentido manifestó que en base a lo señalado precedentemente, la Administración Tributaria ha reglamentado las solicitudes de devolución impositiva mediante la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-03, de 11 de marzo de 2003, en su art. 5. (citando lo establecido en dicho artículo), aludiendo que de esta última disposición se puede advertir la exigencia de 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 obrados no se evidencia.

Por otra parte, cito el art. 65 del CTB, art. 4.g) de la Ley N° 2341, art. 66.11 y 70.4 de la Ley N° 2492, añadiendo que el art. 37 del DS N° 27310 modificado por el párrafo III del art. 12 del DS N° 27874, dispuso que cuando corresponda la devolución impositiva, en las compras por importes mayores de cincuenta mil UFV, deberán ser respaldadas por los sujetos pasivos y/o terceros responsables a través de medios fehacientes de pago, para que la Administración Tributaria reconozca el crédito que corresponda.

Que el contribuyente presentó como medio fehaciente de pago a la transacción efectuada (compra de mineral) certificación de Boleta 3009 con N° de Orden 4042539330 y 4042212217, comprobantes de bancos en bolivianos, extractos bancarios y cuadro de retención de Regalía Minera y cuadro Desglosado de Regalía Minera.

Que por Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/167/2013 de 31 de octubre de 2014, el departamento de fiscalización estableció como monto no sujeto a devolución la suma de Bs. 2.822.152.- (dos millones ochocientos veintidós mil ciento cincuenta y dos 00/100 bolivianos), por el IVA del periodo fiscal de noviembre de 2013, por no encontrarse las facturas completamente respaldadas con medios fehacientes de pago, montos que corresponden disminuirse del importe inicialmente solicitado por el contribuyente; debiendo emitirse CEDEIM's por Bs. 12.254.449.- (doce millones doscientos cincuenta y cuatro mil cuatrocientos cuarenta y nueve 00/100 bolivianos); asíéndose notar el demandante que, una vez comunicados los resultados al contribuyente, el mismo no presentó ninguna objeción a las observaciones establecidas dentro el presente proceso de verificación.

En ese sentido refirió que la Administración Tributaria consideró las facturas N° 1063, 1070, 1068, 1071, 1069, 1074, 1067, 1065, 1062, 1064 emitidas por la Corporación Minera de Bolivia y las facturas N° 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 123, 127 y 128 emitidas por COMIBOL empresa minera Colquiri.

Finalmente citó el art. 13 y 14 de la Ley N° 1489, art. 3 del DS N° 25465, para luego concluir refiriendo que en virtud a los antecedentes expuestos y los presupuestos legales descritos, la Administración Tributaria, observó en todo momento los principios de legalidad y presunción de legitimidad, imparcialidad, verdad material, publicidad y buena fe, previstos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, respetando los derechos y garantías de la Constitución Política del Estado.



I.4.- Petitorio.

Concluyó el memorial por el que interpone demanda contenciosa administrativa, solicitando se declare probada la demanda y en consecuencia se confirme la Resolución administrativa de CEDEIM N° 23-00846-14 de 5 de diciembre de 2014, emitido por la Administración Tributaria.

II.- DE LA CONTESTACION A LA DEMANDA

Que admitida la demanda por decreto de fs. 85 y citada la autoridad demandada, se apersonó Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y contesta negativamente la demanda mediante memorial de fs. 105 a 111 vta. de obrados, expresando lo siguiente:

Que, la administración Tributaria no expresó de forma clara ni precisa cual es el objeto de observación con relación a la Resolución emitida por esta instancia jerárquica, toda vez que en la demanda solo efectuó una copia textual de lo que se expresó en la resolución impugnada; además que en la demanda citan los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843, art. 12 de la Ley N° 1489 y art. 2 de la Ley N° 1963, pero no mencionan en qué medida o aspecto la autoridad demandada habrían infringido estos preceptos jurídicos; aspecto que no se adecua a la Sentencia N° 510/2013, de 27 de noviembre.

Por otra parte refirió que, el demandante señaló que las facturas comerciales N° 686, 699, 694 y 697 no se encuentran claramente establecidos y están mal determinados los importes de gastos de realización; al respecto es pertinente mencionar el principio de congruencia del cual ha referido la "Sentencia N° 273A de 15 de noviembre de 2012" (sic), emitida por la Sala Plena, comprendido que la instancia jerárquica a tiempo de emitir criterio y resolución se pronunció sobre lo peticionado por la parte ahora demandante, conforme establece la normativa vigente.

Que, los gastos de realización, se encuentran establecidos en el art. 10 del DS N° 25465, el art. 64 de la Ley N° 2492 y el art. 5 de la RND N° 10-0004-03, normativa 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 mineral o metal; sin embargo, la normativa no es taxativa en cuanto a que solo la existencia de un contrato escrito entre las partes permita

dicha aplicación, sino que la misma está referida a demostrar documentalmente el alcance del compromiso.

En ese sentido refirió que, se evidencia que las facturas comerciales de exportación N° 686, 687, 688, 689, 690, 691, 692, 693, 694, 695, 696, 697, 698, 699, 700 y 701, consignan su valor inicial, al que se les resta los gastos de realización (Flete terrestre, seguro y gastos de puerto hasta Arica) de cuya diferencia se obtiene el Valor FOB Frontera, que también se encuentra consignado en las respectivas Declaraciones Únicas de Exportación (DUE N° C-17255, 17262, 17468, 17465, 17687, 17741, 14930, 17936, 17938, 17941, 18025, 18093, 18096, 18195, 18367 y 18370, a efectos de determinar el valor FOB IVA Exportaciones, en la columna "*Valor Oficial de Cotización \$us*", consignó el importe que corresponde al Valor Oficial Bruto que se encuentra registrado en los Formularios de Liquidación de Regaliza Minera.

Posteriormente la autoridad demandada paso a detallar las Facturas Comerciales de Exportación N° 686, 699, 694, 695, 697 y 699; para luego aclarar que si bien el monto máximo de devolución alcanzaría a Bs. 20.014.472.- sin embargo, de la compulsa de los antecedentes administrativos, se tiene que el importe sujeto a devolución presentado por la EMV, alcanza a Bs. 20.039.026, siendo la diferencia de Bs. 24.554.- no se encuentra respaldada por el Sujeto pasivo, pues según el Formulario N° 1135 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 "*Importe Valor Oficial Bs*" no se encuentran señaladas en las facturas; además al solicitar el sujeto pasivo un importe de devolución menor al determinado, corresponde considerar el importe de Bs. 20.014.472.- como importe máximo de sujeto a devolución.

Por otro lado refirió que, se puede verificar que de la depuración del crédito fiscal por falta de medios fehacientes se debe a la diferencia no pagada de Bs. 2.550.874.- que corresponde al 14.94% del "valor neto base P/Facturación" de las facturas N° 1063, 1070, 1068, 1071, 1069, 1074, 1067, 1065, 1062, 1064 emitidas por COMIBOL Empresa Minera Huanuni y las facturas N° 121, 128, 115, 122, 117, 116, 120, 123, 118, 127 y 119, emitidas por COMIBOL Empresa Minera Colquiri, según documentación presentada por la empresa recurrente, al respecto refirió que el objetivo de los medios fehacientes de pago es validar la realización efectiva de una transacción, en ese sentido refirió que el recurrente no demostró el pagó total de las facturas depuradas (Bs. 2.550.876.-) sin embargo, es preciso



señalar que la normativa no prevé la validez parcial de una factura, por lo que habiendo la Administración tributaria observado la validez de una parte de la factura, esta instancia no puede observar en su totalidad las facturas, en aplicación del párrafo II, art. 63 de la Ley N° 2341.

Culmino refiriendo que, en consecuencia se dejó sin efecto el importe establecido como no sujeto a devolución de Bs. 4.937.871.- por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el Cálculo del importe máximo de devolución; Bs. 244.897.- por descuento desconocido y por la diferencia cambiaria; y mantuvo la depuración de Bs. 2.577.255.- por falta de medios fehacientes de pago, ITF y descuento SENARECOM; estableciendo como Crédito Fiscal Valido de devolución Bs. 17.437.217.- correspondiente al periodo fiscal de noviembre de 2013; acto amparado en el art. 180.II de la Constitución política del Estado (CPE) que busca la verdad real o verdad material.

II.1.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadada la demanda contenciosa administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1056/2015, de 23 de junio.

III.- TERCER INTERESADO

Por proveído cursante a fs. 166, se dio por apersonado en su condición de tercer interesado a la Empresa Metalúrgica Vinto, representado legalmente por su Gerente General, Ramiro Villavicencio Niño de Guzmán, quien por memorial de fs. 159 a 165, en síntesis argumento lo siguiente:

Después de hacer una relación de los antecedentes, procedió hacer un copiado de la resolución impugnada, para luego manifestar que la demanda es inconsistente en su análisis y valoración jurídica, para posteriormente continuar haciendo un copiado de la demanda; posteriormente sostiene sobre los medios fehacientes de pago, para continuar haciendo un copiado textual de la demanda.

Por otra parte, argumento sobre los fundamentos de hecho y de derecho que desvirtúan la demanda, sostiene que de la revisión de los antecedentes administrativos y de la demanda, se evidencia que el SIN Oruro realizó una incorrecta aplicación y comprensión de la Ley, aspecto que se demuestra de la falsa aplicación de la presunción de legalidad.

Por otro lado señaló que, no es cierto que el contrato VEX-01/13 no respalde las Facturas Comerciales de Exportación N° 686 y 699 por supuesta incongruencia en lo estipulado en la Cláusula Primera que establece como

comprador a CARBOMINERALES S.A.C., la Cláusula Novena que solicitó la emisión de la factura comercial de exportación a nombre de OXBOW METALES MEXICO S. DE R.L. DE CV y la Cláusula Decima cuarta que indica como comprador a CARBOMINERALES S.A.C.

Afirmo que, los Términos Internacionales de Comercio (INCOTERM), y el art. 10 del DS N° 25465 no establecen presentación de contrato, por lo que no tiene sentido la observación de las Facturas Comerciales de Exportación N° 686 y 699.

Que sobre la Factura Comercial de Exportación N° 693, no corresponde las observaciones del demandante; puesto que, en la Cláusula Vigésima del contrato VEX-07/13, firma la Gerente Administrativo de la empresa SHIMPO LTDA (Virginia Keiko Shimojyo Osaki), por lo cual solicitó que se tenga presente lo señalado sobre los Términos Internacionales de Comercio y art. 10 del DS N° 25465 -no establecen presentación de contrato-.

Que, la Factura Comercial de Exportación N° 694, en los gastos portuarios en el detalle de despacho de carga señala destino final BALTIMORE USA siendo lo correcto el destino final AMBERES BELGICA, error que fue subsanado por la Administración de Servicios Portuarios, a cuyo efecto se presentó en alzada el descargo documental pertinente, como medio de prueba de reciente obtención, por lo que no corresponde la observación efectuada en la demanda.

Que, las Facturas Comerciales de Exportación N° 695 y 697, señaló que se presentó al SIN Oruro el respaldo correspondiente por las diferencias existentes con el medio de pago al momento de la solicitud de devolución, además que es humanamente imposible vaticinar con exactitud los posibles gastos portuarios, por la presentación de algunos imprevistos en esa etapa de exportación.

Finalmente refirió que, los fundamentos expuestos en los puntos anteriores fueron comprobados en la resolución de alzada y posteriormente corroborados en la instancia jerárquica, por lo que se evidencia que el SIN Oruro realiza una incorrecta aplicación y comprensión de la Ley.

III.1.- Petitorio.

Concluyo solicitando que se declare improbadamente la demanda, interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales; sólo en las partes explícitamente contestadas.

IV.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES



Que, de la compulsión de los datos del proceso como la resolución jerárquica impugnada, se establece los siguientes hechos:

1.- Que, la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, notificó el 28 de agosto de 2014, al representante de la Empresa Metalúrgica Vinto, con la Orden de Verificación N° 14990200434, de 15 de julio de 2014, (fs. 2, Anexo 1) por los elementos vinculados al crédito fiscal del periodo fiscal de noviembre de la gestión 2013; asimismo le notificó con el Requerimiento N° 14400900051, en el cual solicitó la presentación de las Declaraciones Juradas del IVA e IT, Libros de Ventas y Compras IVA, Notas Fiscales de respaldo al Débito y Crédito Fiscal, Comprobantes de Ingreso y Egreso, Extractos Bancarios del periodo de noviembre de 2013, Estados Financieros y Dictamen de Auditoría gestión 2013, Libros de Contabilidad, Formularios de Solicitud de CEDEIM, Documento de Exportaciones, ;Medios Fehacientes de Pago por compras mayores a 50.000 UFV, Gastos de Realización, Estructura de Costos del producto exportado y Detalle de las Facturas comprometidas en el periodo de noviembre de 2013, (fs. 3, Anexo 1).

2.- El 2 de septiembre de 2014, Carlos Roque Pinto, apoderado de la Empresa Metalúrgica Vinto, mediante Nota Cite: DEPTO-CONT-IMP-77/14 (fs. 9), solicitó ampliación de plazo de quince días para la presentación de la documentación requerida; lo cual fue contestado mediante Provéido N° 24-01260-14 (fs. 8), emitido por la Administración Tributaria, otorgando dos días adicionales al plazo establecido.

3.- El 5 de septiembre de 2014, la Administración Tributaria, recibió la documentación requerida; diligencias efectuadas mediante Acta de Entrega y Devolución de Documentos N° 14400900051 (fs. 20, Anexo 1) y Acta de Devolución de Documentos (fs. 21, Anexo 1).

4.- Posteriormente el 31 de octubre de 2014, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDORVE/INF/167/2014, en que señala que se aplicó la presunción del 45% a los gastos de realización porque estos no estaban explícitamente consignados en la declaración de exportación, observó la falta de Medios de Pago de las Facturas que no respaldan el 100% del pago, determinándose que deberá devolverse Bs. 12.254.449.- por el IVA del periodo de noviembre de 2013 (fs. 961 a 966, Anexo 2).

5.- El 12 de diciembre de 2014, la Administración Tributaria notificó personalmente a Carlos David Roque Pinto apoderado de la Empresa

Metalúrgica Vinto, con la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00846-14, de 5 de igual mes y año, resolviendo establecer como importe a devolver Bs. 12.254.449.- por el IVA del período fiscal de noviembre de 2013 y como importe no sujeto a devolución Bs. 2.822.152.- producto de la depuración del Crédito Fiscal (fs. 967 a 972, Anexo 2).

Dicha resolución administrativa fue impugnada mediante recurso de alzada (fotostáticas de fs. 26 a 32), interpuesto por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0267/2015, de 30 de marzo, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz (fotostáticas de fs. 33 a 50), revocando parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00846-14 (CITE: SIN/GDOR/DJCC/UTJ/RAC/31/2014) de 5 de diciembre de 2014; consecuentemente se dejó sin efecto el monto establecido como no sujeto a devolución de Bs. 4.937.871.- por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver y Bs. 244.897.- por diferencia de cambio y se confirmó el importe de Bs. 2.577.255.- como no sujeto a devolución impositiva por falta de medios fehacientes de pago; declarando en consecuencia como sujeto a devolución impositiva la suma de Bs. 12.254.449.- más Bs. 4.937.871.- y Bs. 244.897.- sumando en total Bs. 17.437.217.- por el período fiscal de noviembre de 2013.

Interpuesto el Recurso Jerárquico por la entidad demandante (fotostáticas de fs. 51 a 57), se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1056/2015, de 23 de junio, (fs. 60 a 76 vta.) emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que confirmó la resolución de alzada en su totalidad, en aplicación a lo previsto en el inciso b), parágrafo I del art. 212 del Código Tributario Boliviano.

IV.1.- De la naturaleza jurídica del proceso y la competencia de este Tribunal.

Contra el fallo jerárquico, la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, a través de su representante legal, formuló demanda contenciosa administrativa conforme consta de fs. 78 a 84 vta. de obrados.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la



interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

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

Que, así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con el numeral 2 del art. 2 y art. 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA

Que, el motivo de la Litis se circunscribe a determinar: si la Autoridad General de Impugnación Tributaria aplicó adecuadamente la normativa tributaria al establecer que no corresponde en este caso, la determinación de gastos de realización aplicando el 45% establecido en el art. 10 del DS N° 25465, del valor de las exportaciones, por estar esos gastos correctamente respaldados y si las facturas en cuestión fueron canceladas en su totalidad y si se encuentran respaldadas a efecto del crédito fiscal.

V. ANALISIS DEL PROBLEMA JURIDICO PLANTEADO.

Identificada la problemática traída a esta instancia para su resolución en mérito a la formulación del proceso contencioso administrativo, corresponde

realizar el correspondiente análisis de los hechos acontecidos en sede administrativa, evidenciándose los siguientes extremos:

Que, de la revisión de los antecedentes de hecho y de derecho, se tiene que la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0267/2015, de 30 de marzo, revocó parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa No 23-00846-14, dejando sin efecto el importe de Bs. 4.937.871.- por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver y Bs. 244.897.- por diferencia de cambio y confirma el importe de Bs. 2.577.255.- como no sujeto a devolución impositiva por falta de medios fehacientes de pago; declarando en consecuencia como sujeto a devolución el importe de Bs. 12.254.449.- establecido en el primer punto de la parte resolutive del acto impugnado más Bs. 4.937.871.- y Bs. 244.897.- mencionado, sumando un total de Bs. 17.437.217.- por el período fiscal noviembre 2013.

De lo señalado precedentemente y de la revisión de obrados se tiene que, sobre los gastos de realización, la Administración Tributaria en su demanda señala que las Facturas comerciales de exportación N° 686 y 699 emitidas a OXBOW Metales México, no están respaldadas por el contrato VEX-01-13, ya que advirtió incongruencias en la cláusula primera, que señala como comprador a CARBOMINERALES S.A.C.; en la cláusula novena, que solicita la emisión de la Factura a favor de OXBOW Metales México; y, en la cláusula décima cuarta, que indica como comprador a CARBOMINERALES S.A.C.; que, la Factura N° 693, no está respaldada con el contrato VEX-07/2013 por existir incongruencias en las cláusula primera, que señala como comprador a TOYOTA Tstusho Corporation y la cláusula vigésima, es firmada por el Gerente Administrativo de la empresa Shimpo Ltda.; la Factura No 694 en los gastos portuarios indica como Destino Final BALTIMORE USA, siendo el destino final AMBERES BÉLGICA; la Factura No 695 consigna \$us1.662,66 como gastos portuarios sin embargo los respaldos señalan el pago de \$us1.650,37 existiendo una diferencia de \$us 12.29.-; la Factura No 697 consigna un importe de \$us 751.71.- por flete terrestre, los respaldos del gasto son \$us 843,50.- evidenciándose una diferencia de \$us 61.79; por lo que, aplicó el 45% a los gastos de realización según lo dispuesto en el Artículo 10 del DS N° 25465, al no estar explícitamente consignados en la declaración de exportación.

Por su parte, la Empresa Metalúrgica Vinto, a través de su representante legal señaló que solicitó como importe de devolución Bs. 20.039.026.-; sin



embargo, la ARIT estableció como importe a devolución Bs. 12.254.449.-, existiendo una diferencia de Bs 7.7B4.577.-, cuyo detalle se traduce en: Gastos de Realización Bs. 4.962.425.-, Descuento ITF Bs 20.626.-, descuento desconocido Bs. 155.275.-, descuento diferencia T/cambio Bs. 95.375.-, y Depuración Medios Fehacientes de Pago Facturas 50.000 UFV por Bs. 2.550.876.-. Siendo que la ARIT establece la devolución del Crédito Fiscal por gastos de realización, solicita la devolución del importe de Bs 24.554.-, que es la diferencia entre lo observado por la Administración Tributaria de Bs. 4.962.425.- y los ajustes realizados por la instancia de Alzada de Bs. 4.937.871.- que dejó sin efecto.

En ese sentido debemos señalar que, en cuanto al procedimiento de Devolución de Impuestos al Sector Minero Metalúrgico, el Artículo 10 del DS N° 25465, señala que: *"La devolución o reintegro del crédito fiscal IVA a los exportadores del Sector Minero Metalúrgico se efectuará conforme a los criterios señalados en el Artículo 3 del presente Decreto Supremo, excepto en lo referente al monto máximo de devolución, que en este caso será equivalente a la alícuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización. De no estar 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"*; Asimismo, en ejercicio de su facultad normativa establecida en el Artículo 64 de la Ley N° 2492, la Administración Tributaria establece en el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 1 0-0004-03, que para solicitar la devolución de impuestos, es obligatoria la presentación de la Declaración de Exportación, Factura comercial del exportador, Certificado de Salida emitido por el concesionario del depósito aduanero, Declaración Única de Importación, Formularlo de Declaración Jurada del Impuesto al Valor Agregado y aclara que el Sector Minero debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación de o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal

De la normativa citada, se evidencia que la aplicación de los gastos de realización efectivamente incurridos por el exportador de minerales en la determinación, se encuentra sometida a la presentación de los documentos de las condiciones contratadas por el comprador de mineral o metal; sin embargo, al

igual que la AGIT, este Tribunal Supremo considera que, la normativa no es taxativa en cuanto a que sólo la existencia de un contrato escrito entre las partes permita dicha aplicación, sino que la misma está referida a demostrar documentalmente el alcance del compromiso asumido por el vendedor en la realización de la transacción, es decir, respaldar los gastos efectivamente incurridos y que le corresponden al vendedor o exportador; por lo que de la revisión de obrados, se evidencia que la Administración Tributaria notificó al representante de la Empresa Metalúrgica Vinto con la Orden de Verificación N° 14990200434, para la verificación de los hechos, elementos e Impuestos vinculados al Crédito Fiscal del período fiscal noviembre 2013, en la modalidad Verificación Previa- CEDEIM y el Requerimiento N° 14400900051, en el cual solicitó la presentación de las Declaraciones Juradas del IVA e IT, Libros de Ventas y Compras IVA, Notas Fiscales de respaldo al Débito y Crédito Fiscal, Comprobantes de Ingreso y Egreso, Extractos Bancarios del período noviembre de 2013, Estados Financieros y Dictamen de Auditoría, Libros de Contabilidad, Formularios de Solicitud de CEDEIM, Documento de Declaraciones Únicas de Exportación (DUE), Documentos de respaldo a las Exportaciones, Medios Fehacientes de Pago por compras mayores a 50.000 UFV, Gastos de Realización, Estructura de Costos del producto exportado y Detalle de las Facturas comprometidas; documentación requerida que fue presentada por el Sujeto Pasivo.

En ese marco, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/167/2014, con el que observó las Facturas Comerciales de Exportación N° 686, 699 y 693 debido a que no están respaldadas por los contratos presentados pues según su criterio se advirtió ciertas incongruencias en ellas; las Facturas No 694 y 695, fueron observados por los gastos portuarios, pues el destino final es diferente en el despacho de carga y porque existen diferencias entre lo consignado y lo pagado; en la Factura N° 697 se observó las diferencias entre lo consignado y lo pagado por flete, por lo que, al no estar explícitamente consignados los Gastos de Realización, dicha Administración Tributaria aplicó la presunción del 45%, mismas que fueron confirmadas en la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00846-14 de 5 de diciembre de 2014, resolución notificada el 12 de diciembre de 2014;

Bajo ese entendimiento la Administración Tributaria en las Facturas Comerciales de Exportación observadas, consideró correctamente los gastos de



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

realización, por lo que aplicó el 45% como gastos de realización por las citadas Facturas de Exportación; puesto que, reiterando lo estipulado por el art. 10 del DS. N° 25465 de 23 de julio de 1999, que dispone: *"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 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 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".* Estos gastos 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 reglamentada por la RND 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, que en su art. 5 señala la documentación que debe ser obligatoriamente presentada y en el caso del sector minero, añade que debe respaldar los gastos de realización mediante la presentación del o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal. **"ARTÍCULO 5°.- Para solicitar la devolución de impuestos, es obligatoria la presentación de los siguientes documentos:** - *Declaración de Exportación (copia exportador) - Factura comercial del exportador - Certificado de salida emitido por el concesionario del depósito aduanero - Pólizas de Importación (Adjunto Boleta de Pago) - Formulario de Declaración Jurada del Impuesto al Valor Agregado (143-1) - Para el Sector Exportador de Hidrocarburos, los requisitos establecidos en la Resolución Administrativa N° 05-029-01. - El Sector Minero debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación del o los Documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal (DS 25465 art. 10); La documentación detallada precedentemente deberá ser presentada en tres juegos, uno en originales y dos en fotocopias. Complementarios: - Libro de Compras IVA (a requerimiento de la Administración)".*

Respecto de los medios fehacientes que demuestren la transacción, el art. 66 núm. 11 de la Ley 2492 sostiene que es facultad de la Administración Tributaria: *"Aplicar los montos mínimos establecidos mediante reglamento a*

partir de los cuales las operaciones de devolución impositiva deban ser respaldadas por los contribuyentes y/o responsables a través de documentos bancarios como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente. La ausencia de respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción."

Bajo el entendimiento citado, comprobadas las diferencias que fueron inicialmente detectadas por la Administración Tributaria, se tiene conforme lo estableció este Tribunal Supremo en la Sentencia N° 541/2013 de 28 de noviembre, que: *"la previsión legal que contiene el artículo 10 del DS. N° 25465 de 23 de julio de 1999, es clara cuando señala que los gastos de realización deben ser explícitamente consignados en la declaración de exportación y no en otro documento, de donde se concluye, que es el cumplimiento de la norma legal lo que habilita la aplicación de la fórmula de cálculo equivalente a la cuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización o la presunción del 45% del valor oficial de cotización, siendo de responsabilidad exclusiva del exportador cumplir estrictamente la normativa señalada para obtener una u otra forma de cálculo del monto para la devolución impositiva..."*, fallo concordante con la Sentencia N° 70/2014, de 14 de mayo, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, disponiendo que: *"Establecido el hecho que dio lugar a la aplicación de la presunción del 45% señalada en el artículo 10 del Decreto Supremo 25465, se tiene que la previsión es clara cuando señala que los gastos de realización deben ser explícitamente consignados en la declaración de exportación y no en otro documento, de donde se concluye, que es el cumplimiento de la norma legal lo que habilita la aplicación de la fórmula de cálculo equivalente a la cuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización o la presunción del 45% del valor oficial de cotización, siendo de responsabilidad exclusiva del exportador cumplir estrictamente la normativa señalada para obtener una u otra forma de cálculo del monto para la devolución impositiva, lo que no ocurrió con las facturas 193 y 197, de modo que la decisión de la administración tributaria de aplicar la presunción del 45% ha sido correcta."*; de lo precedentemente señalado se tiene que, al no haber cumplido el Sujeto Pasivo con la normativa señalada, la decisión de la Administración Tributaria al aplicar la presunción del 45% del valor oficial de cotización del mineral o metal, fue correctamente determinada.



Asimismo, es pertinente aclarar 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 \$us 19.508.272.89 tal como se muestra en el Papel de Trabajo: Cálculo del Valor 13% IVA Exportaciones (fs. 37, Anexo 1 SIN); 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 puerto de destino, siendo el monto máximo de la devolución en el presente caso la suma de Bs. 20.014.472.-; sin embargo, de la compulsa de los antecedentes administrativos se tiene que el importe sujeto a devolución presentado por la EMV, alcanza a Bs. 20.039.026.- (fs. 26, Anexo 1 SIN) advirtiéndose que la diferencia de Bs. 24.554.- no se encuentra respaldada por el Sujeto Pasivo, puesto que, según el Formulario 1135 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 "Importe Valor Oficial Bs" no se encuentran en las señaladas Facturas; por lo que se debe considerar como importe sujeto a devolución el determinado en instancia de Alzada, en este entendido, corresponde considerar sólo el importe de Bs. 20.014.472.- como Importe máximo sujeto a devolución, por lo que se confirma en este punto lo establecido en la Resolución del Recurso Jerárquico.

Sobre la depuración de Facturas por falta de Medios Fehacientes de Pago La Administración Tributaria consideró como medios fehacientes de pago, determinando la devolución de Bs. 12.254.449.- por el IVA de noviembre de 2013; por lo que, no fueron vulnerados los derechos del Sujeto Pasivo, quien debió presentar documentos que acrediten los gastos de realización, en amparo al art. 76 de la Ley N° 2492, además el importe de Bs. 2.822.152.- fue observado por no encontrarse completamente respaldado con medios fehacientes de pago, que no demuestran el pago total del importe Facturado.

VI. CONCLUSIONES

Por lo relacionado precedentemente, se establece que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1056/2016, de 23 de junio, no realizó una correcta compulsa de los antecedentes respecto al término de prescripción de la facultad de ejecución de la Administración Aduanera, por lo que corresponde declarar probada en parte la demanda.

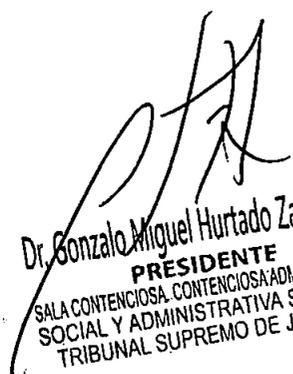
POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el arts. 778 y 780 del Código de Procedimiento Civil, numeral 2 del art. 2 y art. 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **PROBADA EN PARTE** la demanda contencioso administrativa, en consecuencia deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1056/2015, de 23 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, únicamente en la parte relativa a las consideraciones y determinación emergentes del establecimiento del monto total sujeto a devolución (Bs.20.014.472.-), siendo aplicable en este caso la presunción del 45% que establece el artículo 10 del DS. N° 25465 de 23 de julio de 1999; en consecuencia, practíquese en ejecución la liquidación correspondiente, sobre la base de lo determinado en esta Resolución.

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

Regístrese, notifíquese y cúmplase.


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




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

Ante mí:


Dr. René Guán Espada Nájera
SECRETARIO
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

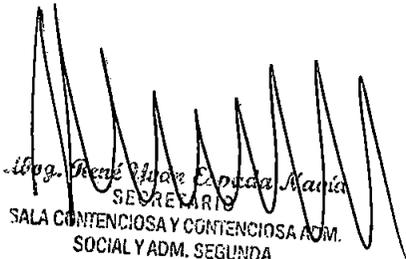


Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

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

.....encia N° 37/2017 Fecha: 20/03/17.....

Libro Tomás de Razón N° 01/2017-CA.....


Abg. René Juan Espada Maná
SECRETARIO
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA