

En la ciudad de Sucre, a horas 11:11 del viernes 05 de agosto de 2016 años,
notifiqué a

**VERONICA JEANNINE SANDY TAPIA EN REPRESENTACION DE LA
GERENCIA DISTRITAL ORURO DEL SERVICIO DE IMPUESTOS
NACIONALES**

Con la Sentencia N° 58/2016, mediante cédula de ley fijada en puerta de
Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y
Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia del
testigo que firma.

Certifico.-

Abog. Juan Carlos Rolando V.

OFICINA DE PROMOCIONES
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SALA I ADM. SOCIAL Y
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Testigo: Luis A. Arce Berrios
C.I. 566047 Ch.

ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA



**ORGANO JUDICIAL
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
CITACIONES Y NOTIFICACIONES
EXPEDIENTE 239/2015 C.A.**

En la ciudad de Sucre, a horas 11:09 del viernes 05 de agosto de 2016 años,
notifiqué a

**DANEY DAVID VALDIVIA CORIA EN REPRESENTACION DE LA
AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA**

Con la **Sentencia N° 58/2016**, mediante cédula de ley fijada en puerta de
Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y
Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia del
testigo que firma.

Certifico.-

Abog. **Juan Carlos Reliño V.**
OFICIAL DE DINOSOMIAS
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Testigo: **Luis A. Arceñaga Berrios**
C.I. 5669932 Ch.

En la ciudad de Sucre, a horas 11:10 del viernes 05 de agosto de 2016 años,
notifiqué a

**RAMIRO FELIX VILLAVICENCIO NIÑO DE GUZMAN EN
REPRESENTACION DE LA EMPRESA METALURGICA VINTO
(TERCER INTERESADO)**

Con la **Sentencia N° 58/2016**, mediante cédula de ley fijada en puerta de
Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y
Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia del
testigo que firma.

Certifico.-

Abog. **Juan Carlos Reliño V.**
OFICIAL DE DINOSOMIAS
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Testigo: **Luis A. Arceñaga Berrios**
C.I. 5669932 Ch.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia N° 58
Sucre, 26 de julio de 2016

Expediente : 239/2015-CA
Demandante : Servicio de Impuestos Nacionales - Oruro
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria
Proceso : Contencioso Administrativo
Resolución Impugnada : AGIT-RJ 1081/2015 de 29/06/2015
Magistrado Relator : Dr. Antonio Guido Campero Segovia

Pronunciada en el proceso contencioso-administrativo a instancias de la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Verónica J., Sandy Tapia, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

CONSIDERANDO I:

I.1. Demanda Contencioso Administrativa

La Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales señala como fundamentos de su demanda, lo siguiente:

I.1.1. Gastos de realización

Refiere que según el art. 65 del Código Tributario, concordante con el art. 4.g) de la Ley N° 2341 de la Ley del Procedimiento Administrativo, se presumen legítimos y ejecutivos los actos de la Administración Tributaria (AT), por estar sometidos a la Ley.

En ese sentido, refiere que la AT estableció la aplicación del art. 10 del DS N° 25465, debido a que los gastos de realización de la empresa no se encuentran claramente establecidos y se encuentran mal determinados, ya que no se encuentran respaldados por el contrato respectivo, conforme se precisa a continuación:

Las facturas comerciales de exportación Nos. 703 y 704 no se encuentran respaldadas por el contrato VEX-12-13 y VEX-13-13 de compra-venta de estaño metálico, por existir incongruencias en lo estipulado; así, en la Cláusula Primera establece como comprador a M.S.M. EXPORTADORES DE MINERALES S.R.L., y la Cláusula Octava, solicita la emisión de la factura comercial de exportación a nombre de TRADEMET S.A., y la Cláusula Décima Tercera, indica como comprador a M.S.M. EXPORTADORES DE MINERALES S.R.L.; por lo tanto, al no establecerse con exactitud cuál es el beneficiario de la transacción, corresponde aplicar el 45% al valor oficial de cotización según establece el art. 10 del Decreto supremo (DS) N° 25465.

La factura comercial de exportación N° 710 no es respaldada por el contrato VEX-11-13, de plata metálica, por existir incongruencias en lo estipulado en la Cláusula Primera, que establece como comprador a PENFOLD WORLD TRADE AG., y la factura comercial de exportación está emitida a nombre de JHONSON MATTHEY

LIMITED; y la Cláusula Décima Quinta, que indica como comprador a PENFOLD WORLD TRADE SG; por lo que al no establecerse con exactitud cuál es el beneficiario de la transacción, corresponde aplicar el 45% al valor oficial de cotización, que establece el art. 10 del DS N° 25465.

La factura comercial de exportación N° 720 no es respaldada por el contrato VEX-14-13 de compra-venta de estaño metálico por existir incongruencias en lo estipulado en la Cláusula Primera, que establece como comprador a CARBOMINERALES S.A.C., y la cláusula Décimo Novena solicita la emisión de la factura comercial de exportación a nombre de MARCO METALES DE MÉXICO S. DEL RL. DE CV, y la Cláusula Décima Cuarta que indica como comprador a CARBOMINERALES S.A.C.; de modo que, al no establecerse con exactitud cuál es el beneficiario de la transacción, corresponde aplicar el 45% al valor oficial de cotización, según establece el art. 10 del DS N° 25465.

La factura comercial de exportación N° 714 no es respaldada por el contrato VEX-07/13 de compra-venta de estaño metálico por existir incongruencias en lo estipulado en la Cláusula Primera, que establece como comprador a TOYOTA TSUSHO CORPORATION, y la Cláusula Vigésima es firmada por el Gerente Administrativo de la Empresa SHIMPO LTDA.; de modo que, al no establecerse con exactitud cuál es el beneficiario de la transacción, corresponde aplicar el 45% al valor oficial de cotización, según establece el art. 10 del DS N° 25465.

La factura comercial de exportación N° 707, se encuentra consignado un importe consolidado de \$us.2.524,36.- por concepto de seguros, y los respaldos por estos gastos son de \$us.2.544,35.-, no guardan relación y presentan diferencias entre el importe consignado y el pago efectivo, existiendo una diferencia de \$us.20,01.-, conforme establece la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10.0032.07 en su art. 1, párrafo XVI, que modifica el párrafo V de la RND 10.0016-07; por lo que corresponde aplicar el 45% al valor oficial de cotización, según establece el art. 10 del DS N° 25465.

La factura comercial de exportación N° 709, en los gastos portuarios, en el detalle de despacho de la carga, en el dato de destino final, indica HUANGPU, CHINA, siendo el destino final correcto SHANGAI, por lo que corresponde aplicar el 45% al valor oficial de cotización, según establece el art. 10 del DS N° 25465.

La factura comercial de exportación N° 716, 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 SHANGAI, por lo que corresponde aplicar el 45% al valor oficial de cotización, según establece el art. 10 del DS N° 25465.

La factura comercial de exportación N° 722, 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 ROTTERDAM, por lo que corresponde aplicar el 45% al valor oficial de cotización, según establece el art. 10 del DS N° 25465.

La factura comercial de exportación N° 723 consigna \$us.1.701,74.-, como gastos portuarios del cual el respaldo del gasto realizado se evidencia que se pasó



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

194

\$us.1.650,72.-, existiendo una diferencia de \$us.51,01.-, conforme establece la RND 10.0016.07, por lo que corresponde aplicar el 45% al valor oficial de cotización, según establece el art. 10 del DS N° 25465.

Refiere que la AT ha reglamentado las solicitudes de devolución impositiva mediante la Resolución Normativa de directorio (RND) N° 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, que en su art. 5 enumera los documentos a presentar para la devolución de impuestos, entre los que se encuentra establecido para el sector minero, los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal.

Por lo anotado, y al ser taxativa la norma mencionada en cuanto a que debe presumirse como gastos de realización el 45% cuando estos no estén debidamente respaldados por las condiciones contractuales, lo determinado por la AT se encuentra correcto, ya que los gastos de realización de la empresa minera no se encuentran claramente establecidos y están mal determinados.

I.1.2. Medios fehacientes de pago

Señala que la Resolución Jerárquica es incongruente, debido a que inicialmente señala que el recurso jerárquico interpuesto por el SIN Oruro no expresa un agravio específico sobre el importe revocado de Bs.73.431.-, señalando que no tomará en cuenta dicha observación, sin embargo de manera posterior señala que la ARIT revocó el crédito fiscal de Bs.73.431.-. Tampoco dicha resolución impugnada observó que el recurso jerárquico interpuesto no señalaría dicho punto de manera general, omitiendo en ese entendido valorar aquello. Refiere que no se tiene razón para referir el término "Depuración de tipo de cambio", al referirse a la depuración del monto de Bs.73.431.-, puesto que el término es erróneo y no se encuentra plasmado en ninguno de los actuados realizados por la AT. Anota que tampoco hay depuración por ese concepto.

Señala que la AT, a tiempo de formular el Recurso Jerárquico, señaló como uno de los agravios la revocatoria del importe de Bs.73.431.-, en el punto referido a la depuración por medios fehacientes de pago, puesto que se señaló que los pagos no se encuentran adecuadamente respaldados, conforme a los cuadros V7, V7.1 y V7.2, entre las que se incluyen a las facturas Nos. 1075, 1076, 1077, 1080, 1081, 1082, 1083, 1084, 1085, 1086, 1087 y 1088 emitidas por COMIBOL Huanuni y las facturas Nos. 129, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137 y 138 emitidas por COMIBOL Colquiri, a las que la ARIT hace referencia como depuradas por tipo de cambio.

Señala que la AGIT, al omitir considerar los aspectos referentes a los medios fehacientes de pago descritos en el memorial de interposición de Recurso Jerárquico, vulneró el derecho al debido proceso en su vertiente a la motivación y congruencia, debido a que el proceso previo para la determinación de la devolución impositiva a favor de la Empresa Metalúrgica Vinto (EMV), en todo momento se aplicaron las normas y procedimientos técnicos para la valoración de toda la prueba aportada. Refiere que tampoco se aplicó el principio de la verdad material comprendido en el art. 200 de la Ley N° 3092 y art. 181.I de la CPE.

Afirma que la Administración Tributaria obró en el marco de las facultades otorgadas por el art. 66.11) de la Ley N° 2492, considerando también lo señalado en el

art. 70.4) de la misma Ley anotada, y lo prescrito en el art. 37 del DS N° 27310 modificado por el párrafo III del art. 12 del DS N° 27874, en cuanto a la obligación de todo contribuyente de respaldar sus actividades y operaciones gravadas, con la obligación adicional de hacerlo con medios fehacientes de pago en aquellas compras que superen los 50.000.- UFV's, lo que en el caso no ocurrió con el contribuyente, al no haber demostrado el 100% del pago de los importes facturados por sus proveedores.

Refiere que la AGIT vulneró el art. 4 y 8 de la Ley N° 843, al comprometer seriamente las actuaciones de la Administración Tributaria y los principios generales del derecho que rigen la administración de justicia.

Concluye señalando que, admitida que sea la demanda, se la tramite conforme Ley, a cuyo término y luego de un análisis imparcial de todo lo actuado, se emita Sentencia declarando probada la demanda, confirmando la Resolución Administrativa de CEDEIM N° 23-00856-14 de 12 de diciembre de 2014, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

I.2. Admisión y citación

Admitida la demanda, conforme al auto de fs. 75, se procedió a la citación a la parte demandada y al tercer interesado, en cumplimiento al auto referido, diligencia que fue cumplida conforme a Ley, como se tiene evidenciado a fs. 91 y 110, de obrados.

I.3. Respuesta de la entidad demandada (AGIT)

Citada la entidad demandada y dentro del plazo previsto por Ley, presentó repuesta negativa a la demanda, conforme se tiene del memorial saliente de fs. 153 a 175 del cuaderno procesal, bajo los siguientes argumentos:

Que la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada se encuentra debidamente fundamentada, motivada y respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, puesto que señaló, que de la revisión de las facturas comerciales de exportación Nos. 702, 703, 704, 707, 708, 709, 710, 711, 712, 713, 714, 715, 716, 717, 718, 719, 720, 721, 722 y 723, se evidenció que ellas consignan un valor inicial al que se le resta los gastos de realización por 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 Declaraciones Únicas de Exportaciones (DUE) Nos. C-18372, C-19042, C-19058, C-19128, C-19132, C-19423, C-51773, C-19662, C-19669, C-19676, C-19683, C-19773, C20123, C-20128, C-20130, C-20260, C-20262, C-20322, C-20425, y C-20428 (Fs. 166, 177, 184, 192, 204, 215, 227, 235, 247, 258, 267, 275, 286, 295, 304, 314, 322 y vta., 328, 333 y 339 vta. de antecedentes administrativos c.1 y c.2). La Administración Tributaria, en el papel de trabajo "V2.1" (fs. 39-40 de antecedentes administrativos c.1), 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 Regalía Minera cursantes a fs. 163, 174, 181, 188, 199, 211, 222, 231, 243, 254, 264, 271, 282, 292, 300, 311, 321, 326, 331 y 337 de antecedentes administrativos c.1 y c.2, que acompañan a las facturas comerciales de exportación citadas.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Señala que la determinación de los gastos de realización, aplicando el 45% de presunción para las facturas comerciales de exportación Nos. 703, 704, 710, 714 y 720, fue debido a observaciones de incongruencias en las cláusulas de sus contratos (sintetiza las observaciones); sin embargo, refiere que no corresponde la aplicación la aplicación del 45% del valor de la cotización como presunción en el caso de estas facturas, toda vez que el art. 10 del DS N° 25465, no establece como requisito las condiciones establecidas en los contratos, sino que los gastos de realización se encuentren debidamente respaldados conforme a las condiciones contratadas especificadas; señala que en el caso la EMV, respaldó las condiciones contratadas con el comprador del exterior, mediante las facturas comerciales de exportación Nos. 703, 704, 710, 714 y 720, Declaración Única de Exportación (DUE) C-19042, C-19058, C-51773, C-19683 y C-20262, MIC/DTA Nos. 612132, 612860, 633146, 655245 y Guía Aérea N° 020-2782 1194 (En el caso de la factura N° 710), facturas de los transportistas y comprobantes de pago, documentos que acreditan que la venta de minerales se efectuó bajo el INCOTERM CIF y FOB Arica, documentación que no fue observada por la Administración Tributaria.

Señala que en Comercio Exterior, como es el caso, las condiciones contratadas están dadas por los Términos Internacionales de Comercial (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 país miembro de la Organización Mundial de comercio (OMC).

En cuanto a las facturas comerciales de exportación Nos. 707 y 723, observadas por la AT por diferencias entre el importe consignado con la factura comercial de exportación y los documentos de respaldo en cuanto al importe efectivamente pagado en las citadas facturas, aplicando también el 45% de presunción según lo previsto en el art. 10 del DS N° 25465; refiere que, de la revisión del Papel de Trabajo de la AT "*Determinación de Diferencias de Gastos de Realización*", se evidenció que la diferencia observada por la AT respecto a éstas facturas, corresponden a gastos por concepto de seguro y gastos portuarios respectivamente, puntualizando al respecto que, al tratarse de una previsión, se constituye en una estimación que no necesariamente coincide con el importe pagado, dicho sea de paso, se consideran inmateriales en relación al monto de la exportación, más aun considerando que se encuentran debidamente respaldadas con comprobantes de bancos, constancias de depósitos en banco, comprobantes de provisiones varias, estados de cuenta bancaria, notas de cobro por servicios portuarios, detalles de despacho de carga, facturas de la empresa aseguradora y pólizas de seguros, según consta de fs. 648-653, 707-709, 557-567 y 577-581 de antecedentes administrativos c.3 y c.4; por lo que no corresponde la aplicación de la presunción del 45% por las diferencias inmateriales.

Así mismo, en relación a las facturas Nos. 709, 716 y 722, observadas por la AT, por registrar en los detalles de despacho la carga de destino final Huangpu China y Baltimore USA, cuando correspondían Shanghai China y Rotterdam Holanda, según se confirma en las facturas de fs. 669-670, 687-688, 704-705 de antecedentes administrativos C.4; señala que la Empresa Minera, sostuvo en su Recurso de Alzada, que dicho error de consignación fue subsanado por la Administración de Servicios Portuarios, a dicho efecto presentó como prueba los detalles de despacho de la carga que consignan los datos correctos según fs. 15-17 del expediente, por lo que las observaciones corresponden a errores que fueron subsanados por el exportador mediante prueba presentada en instancia de Alzada, que no fue objetada por la Administración Tributaria.

Por lo anotado, refiere que la actividad administrativa se rige -entre otros- por el principio de la verdad material, en cuyo mérito la AT debió considerar los gastos efectivamente realizados y verificados por ella misma en cuanto a las facturas comerciales de exportación N° 703, 704, 710, 714, 720, 707, 723, 709, 716 y 722, no correspondiendo la aplicación del art. 10 del DS N° 25465.

Por otro lado refiere que, siendo que las facturas comerciales de exportación Nos. 702, 708, 711, 712, 713, 715, 717, 718, 719 y 721, no fueron impugnados por ninguna de las partes, corresponde confirmar lo resuelto por la instancia de Alzada, que estableció que no correspondía tampoco aplicar el 45% del valor oficial de la cotización según el art. 10 del DS N° 25465.

Aclara 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.31.419.079,34, tal como se muestra en el papel de trabajo "*Cálculo del valor 13% IVA Exportaciones*", de fs. 39 de antecedentes administrativos c.1, sin embargo, en el 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.

En cuanto al argumento sobre la depuración por tipo de cambio, señala que la instancia jerárquica aclaró que si bien la normativa vigente no contempla la figura que respalda la observación parcial de una factura, se entiende que la AT pudo haber observado el total de cada una de las facturas, empero, al haber verificado la compra venta de mineral y su pago por lotes, observó solo una parte de las facturas detalladas, porque evidenció los medios fehacientes de pago de los lotes que le fueron presentados e identificados, por lo que en la resolución jerárquica sólo se refirió a las pretensiones que fueron formuladas por el sujeto pasivo, dado que no podía agravarse la situación del sujeto pasivo.

Respecto a la factura N° 129 de COMIBOL – Empresa Minera de Colquiri (EMC), por descuento del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), refiere que la EMV, en respaldo de ésta factura, presentó en etapa de verificación el Comprobante de Banco en Dólares N° BD00200010, en el que refleja el pago e \$us.2.208.998,22, a favor de COMIBOL – Empresa Minera Colquiri, vía Banco Central de Bolivia,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

importe que incluye el pago de Bs.2.587.848,70, correspondiente al Comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC12000081, también adjunta el Extracto Bancario del BCB, en el que se registra un cargo de \$us.3.313,50, por el ITF que corresponde a la transferencia de fondos equivalente al 0,15% dentro del cual también incluye Bs.52.567,15 por el ITF sobre el pago de 38.801.469,17, de acuerdo al Comprobante de Liquidación N° LC12000081, mismo que refleja el abono del ITF por Bs.52.567,15, el cual es respaldado con la nota EMV-C-0046/2014, en el que luego de establecer la liquidación final N° 1307/2013-F, hace el descuento del ITF por \$us.7.662,85, equivalente a Bs.52.567,15, y en definitiva, determina el monto a pagar a COMIBOL-Empresa Minera Colquiri de \$us.377.237,42, como se verifica de fs. 992-998 de antecedentes administrativos c.5.

Que, de lo señalado se establece que la Empresa Minera, del total a pagar a COMIBOL – Empresa Minera Colquiri, por la compra de concentrado de estaño, descontó el importe de Bs.52.567,15, que corresponde al ITF, desglosados en el Comprobante de Liquidación N° LC12000081 y la Nota EMV-C-0046/2014; es decir, que en lugar de asumir el gasto por este concepto, lo trasladó a su proveedor COMIBOL; aspecto que contradice la normativa que regula el ITF, debido a que la Ley N° 3446, en su art. 4, refiere que el sujeto pasivo del impuesto es el titular de la cuenta bancaria, por lo que no es correcto que el recurrente pretenda trasladar la obligación a su proveedor; además, los documentos presentados no constituyen medios fehacientes de pago, y que del análisis de la documentación se evidenció que la EMV no realizó el gasto por el pago del ITF, por lo que corresponde mantener la observación por el ITF de Bs.52.567,15, cuyo IVA alcanza a Bs.6.834, por la factura N° 129.

En cuanto al descuento por Bs.853.774, refiere que en ningún momento el sujeto pasivo señaló de forma específica las razones por las que ese importe no debería ser depurado; por otra parte, si bien adjunta un detalle en el que consigna importes de las facturas Nos. 1075, 1076, 1077, 1080, 1081, 1082, 1083, 1084, 1085, 1086, 1087, 1088 de COMIBOL Huanuni, las que totalizan Bs.853.673,74, no se precisa la composición de estos importes; reiterando el mismo argumento en su Recurso Jerárquico, en consecuencia, al no existir un reclamo específico de ese importe, ni el respaldo suficiente para su consideración, se ratifica lo establecido por la instancia de Alzada.

Sobre las facturas observadas emitidas por COMIBOL – Empresa Minera Huanuni y Colquiri, la Autoridad de Impugnación Tributaria estableció que las facturas deben cumplir los tres requisitos para su validez, y que en el caso concreto, se verificó que por las facturas de compra de mineral, la EMV solicitó la devolución impositiva, y la AT en el inicio del proceso de fiscalización, solicitó los medios fehacientes de pago por las compras mayores a 50.000 UFV's, habiéndose presentado por la EMV los comprobantes de pago acompañados de los respectivos extractos bancarios, además de las liquidaciones de la regalía minera y los formularios F-3009, que respaldan el empoce de los importes a favor del Fisco. Así mismo, según el Informe Cite SIN/GDOR/DF/VE/INF/0189/2014 y la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00856-14 (fs. 1211-1216 y 1220-1225 vta., de antecedentes administrativos

C.7), se advierte que la AT procedió a la depuración parcial de las facturas Nos. 1075, 1076, 1077, 1080, 1081, 1082, 1083, 1084, 1085, 1086, 1087 y 1088, emitidas por la Corporación Minera de Bolivia y Nos. 129, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137 y 138, emitidas por COMIBOL- Empresa Minera Colquiri; en ese sentido, según el papel de trabajo "*Verificación de Compras-Medios Fehacientes de Pago*", cursante de fs. 800-801 de antecedentes administrativos c.4 y c.5, se evidencia que la Administración Tributaria depuró un crédito fiscal total de Bs.3.268.817.-, cuya observación es el código b: "*No se encuentra completamente respaldada con medios fehacientes de pago*", debido a que consideró que no fueron pagadas en su totalidad o no presentó medios fehacientes de pago, por lo que se determinó el crédito fiscal IVA generado por los importes no pagados para que sea reducido del importe solicitado para devolución.

Refiere que debe tenerse presente que la instancia de Alzada revocó un crédito fiscal de Bs.73.431, por la diferencia cambiaria correspondiente a las facturas Nos. 129, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137 y 138, emitidas por COMIBOL- Empresa Minera Colquiri, lo que no fue objeto de impugnación por la AT, entendiéndose su conformidad con el fallo, de modo que existe una diferencia no pagada que no cuenta con medios fehacientes de pago, que genera un crédito fiscal de Bs.3.195.386.- que no puede ser sujeta de devolución, resultantes del importe de Bs.3.268.817, observado por la Administración Tributaria, menos el importe de Bs.73.431.-, revocado por la instancia de Alzada y confirmado por la instancia jerárquica.

Con relación al principio de neutralidad impositiva, que no estaría siendo cumplido, refiere que por aplicación de los arts. 12 y 13 de la Ley N° 1489, modificado por la Ley N° 1963, se estableció que el sujeto pasivo no respaldó con medios fehacientes de pago la totalidad de las facturas recurridas, toda vez que los documentos contables presentados solo respaldan parcialmente las facturas observadas.

Refiere en calidad de jurisprudencia y doctrina tributaria, las siguientes resoluciones: La SC N° 0173/2012 de 14 de mayo, en cuanto a la verdad material; Resolución AGIT-RJ/0446/2012, en cuanto a los medios fehacientes de pago, y; Sentencia de Sala plena del Tribunal Supremo de Justicia N° 510/2013, de 27 de noviembre, sobre la prohibición de que la demanda contenciosa administrativa contemple nuevos aspectos que no fueron observados en su oportunidad.

Concluye señalando, que por lo expuesto, los argumentos de la parte demandante no son evidentes ya que carecen de sustento jurídico-tributario, por lo cual pide se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada.

I.4. Respuesta del tercer interesado

Mediante escrito cursante de fs. 119 a 125 del cuaderno procesal, Ramiro Félix Villavicencio Niño De Guzmán, en su condición de tercer interesado, presenta respuesta negativa a la demanda, bajo los siguientes argumentos:

Que el demandante, en forma desordenada y confusa, pretende hacer ver que impugnó el importe de Bs.73.431.- por descuento en el tipo de cambio por la diferencia cambiaria correspondiente a las facturas Nos. 129, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

197

137 y 138, emitidas por COMIBOL – Empresa Minera Colquiri, que fue revocado por la Resolución del Recurso de Alzada, intentando trasladar su omisión a la AGIT, cuando dicha entidad no impugnó tal decisión de la ARIT.

Refiere que es el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) Oruro el que realiza una incorrecta aplicación y comprensión de la Ley, concretamente del art. 125 de la Ley N° 2492, Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999, art. 1 y 2, que modifica los arts. 12 y 13 de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993, arts. 8.a) y 11 de la Ley N° 843, arts. 3, 10 y 24.3) Decreto Supremo (DS) N° 25465 de 23 de octubre de 1999, y art. 8 del DS N° 21530; tanto porque tiene una falsa apreciación del principio de legalidad, que no es absoluto en razón a la falibilidad humana, como porque las observaciones efectuadas respecto a los gastos de realización, de las distintas facturas en las que se aplicó el art. 10 del DS N° 25465, no son evidentes; explicando en cada caso los fundamentos de tal posición. Señala que no existe vulneración a derechos y garantías constitucionales, como el debido proceso, principio de congruencia y principio de verdad material.

Que, no obstante lo señalado respecto a que no se recurrió el monto de Bs.73.531,00, refiere que corresponde el descuento por diferencia de tipo de cambio en las facturas Nos. 129, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137 y 138, emitidas por COMIBOL – Empresa Minera Colquiri, puesto que el cálculo realizado en la emisión de dichas facturas son con el tipo de cambio VENTA, pero el pago realizado por la empresa se realiza con el tipo de cambio de COMPRA, existiendo una diferencia de 10 puntos por dólar, al respecto y siendo que el tipo de cambio de compra es oficial, según cotización del dólar del Banco Central de Bolivia, de ninguna manera corresponde la depuración de la suma de Bs.73.531,00.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria que emitió la Resolución AGIT-RJ 1081/2015 de 29/06/2015.

I.5. Réplica y Dúplica

I.5.1. Réplica

Que, corrida en traslado la contestación a la demanda, la parte actora formuló réplica, bajo los siguientes argumentos:

I.5.1.1. Gatos de realización

Señala que la AGIT pretende justificar la validación de facturas por concepto de gastos de realización, sin considerar que por las concretas observaciones efectuadas por la AT a las distintas facturas ya precisadas, es plenamente aplicable lo dispuesto en el art. 10 del DS N° 25465, en sentido que dicha norma establece de manera clara que los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben ser respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal, y que en la circunstancia de no estar debidamente respaldados, corresponde aplicar la presunción del 45% como gastos de realización. En ese sentido se tiene también reglamentado por el art. 3 de la RND N° 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003. Con lo

que se establece que la documentación debe contener toda la información relativa a los gastos de realización, lo que no se observa en el caso, razón por la que se consideró la aplicación de la presunción anotada, al no encontrarse claramente establecidos y encontrarse mal determinados los gastos de realización.

I.5.1.2. Tipo de cambio

Sostiene que, no resulta evidente lo afirmado por la AGIT respecto a que no se hubiere impugnado el monto válido por la diferencia cambiaria de Bs.73.431 establecido en el Recurso de Alzada, puesto que la AT no se refirió a la depuración por el tipo de cambio como tal, como lo hicieron VINTO, la ARIT y la AGIT, ya que al usar dicho término se estaría aceptando un término erróneo, tanto porque la AT no manejó dicho término como porque no existió depuración por dicho concepto. Señala que el memorial de Recurso Jerárquico presentado por la AT, en el punto II, al sustentar la depuración por medios fehacientes de pago, se refirió el punto, ya que se sustentó las observaciones con relación a las facturas de compras emitidas por el proveedor COMIBOL – Empresa Minera Huanuni y Empresa Minera Colquiri, señalando que ellas no se encuentran completamente respaldadas con medios fehacientes de pago, evidenciándose que el pago corresponde al 87% del importe facturado, quedando el saldo del 13% a pagar con el CEDEIM a recuperar; se señaló también que los importes por concepto de Impuesto al Valor Agregado en las facturas presentadas por el contribuyente no se encuentran respaldadas y pagadas en su integridad, con medios fehacientes de pago que sustenten dicho gasto.

En ese sentido, al estar comprendidas las facturas Nos. 129, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137 y 138 emitidas por COMIBOL Colquiri dentro de las cédulas V7, V7.1 y V7.2, no se puede negar que la AT expresó este agravio, porque las mismas no se encuentran respaldadas y pagadas en su integridad con medios fehacientes de pago que sustenten dicho gasto; aspecto que pide sea considerado en la demanda contenciosa administrativa, revocando el monto de Bs.73.431 por tipo de cambio.

Señala que el principio de informalismo debió ser aplicado también por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, toda vez que la AT sustentó y defendió la correcta aplicación de la depuración efectuada, porque el contribuyente no respaldó con medios fehacientes de pago las facturas señaladas.

Solicita se declare probada la demanda contenciosa administrativa interpuesta ya que la AT se enmarcó en las disposiciones legales vigentes.

I.5.2. Dúplica

Que, corrido en traslado la réplica presentada por la parte actora, la parte demandada formuló dúplica, bajo los siguientes argumentos:

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 del mineral o metal; sin embargo, debe considerarse 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



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

198

por el vendedor en la realización de la transacción, es decir, respaldar los gastos efectivamente incurridos y que le corresponden al vendedor o exportador.

Refiere que en el caso, revisadas las facturas comerciales de exportación Nos. 702, 703, 704, 707, 708, 709, 710, 711, 712, 713, 714, 715, 716, 717, 718, 719, 720, 721, 722 y 723, se evidencian que las mismas consignan un valor inicial al que se le restan los gastos de realización por 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 Exportaciones (DUE), Nos. C-18372, C-19042, C-19058, C-19128, C-19132, C-19423, C-51773, C-19662, C-19669, C-19676, C-19683, C-19773, C-20123, C-20128, C-20130, C-20260, C-20262, C-20322, C-20425 y C-20428, y la AT a efectos de determinar el valor FOB IVA Exportaciones, en la columna "Valor Oficial de Cotización en \$us.", consignó el importe que corresponde al valor oficial Bruto que se encuentra registrado en los Formularios de Liquidación de Regalía Minera, que acompañan a las facturas comerciales de exportación citadas.

Que de la determinación de los gastos de realización aplicando el 45% de presunción, se conoce que la AT observó los gastos de realización de las facturas comerciales de exportación Nos. 703, 704, 710, 714 y 720, por existir incongruencias en las cláusulas de sus contratos; sin embargo, no consideró que en el comercio Exterior, como es el caso, 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, razón por la que no corresponde la aplicación del 45% del valor de la cotización de las facturas mencionadas, debido a que la norma utilizada no establece como requisito las condiciones establecidas en los contratos, sino que los gastos de realización se encuentren debidamente respaldados, conforme a las condiciones contratadas especificadas; en el caso se tiene que la EMV respaldó las condiciones contratadas con el comprador del exterior mediante las facturas comerciales de exportación anotadas arriba, las Declaraciones Únicas de exportación también referidas, Guía Aérea N° 020-2782 1194, facturas de los transportistas, comprobantes de pago, documentos que acreditan que la venta de minerales se efectuó bajo el INCOTERM CIF y FOB Arica, y que no fue observada por la AT. Puntualiza las observaciones y el fundamento esgrimido por la Resolución Jerárquica en cuanto a las facturas Nos. 707, 723, 709, 716 y 722.

Refiere que la AGIT a tiempo de emitir la Resolución Jerárquica Impugnada, ajustó su proceder y pronunciamiento a la normativa en actual vigencia, siendo que en la demanda ni en la réplica presentada, no se enervan los fundamentos jurídicos, doctrinales y jurisprudenciales que sustentan la misma.

Así, cumplidas las formalidades procesales, la Sala decretó autos para sentencia, conforme se tiene anotado a fs. 190 de obrados.

CONSIDERANDO II:

Fundamentos Jurídicos del fallo

Que, en mérito a los antecedentes descritos, los fundamentos de la demanda, la respuesta negativa a la misma y la respuesta del tercer interesado, se considera pertinente precisar los siguientes aspectos:

Por imperio de la Ley N° 620 del 29 de diciembre de 2014, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso-administrativo, que reviste las características del juicio ordinario de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, realizando el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la autoridad administrativa a tiempo de emitir la Resolución Jerárquica, aspecto este que acredita haberse agotado la vía administrativa, como exige el art. 778, in fine, del Código de Procedimiento Civil (CPC).

Bajo ese marco normativo, se ingresa a resolver la cuestión jurídica expuesta en la demanda por la parte actora, a cuyo efecto conviene inicialmente precisar que, dada la revocatoria parcial que dispuso la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, mediante la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0280/2015, de 06 de abril, no todas las cuestiones expuestas en la demanda y en parte también, en la respuesta, serán motivo de examen, como las relacionadas a la factura 129 emitida por la Empresa Minera COMIBOL – Colquiri y 180 emitida por la Empresa Minera COMIBOL – Huanuni, al haber sido confirmadas en su determinación tributaria; las facturas comerciales de exportación Nos. 702, 708, 711, 712, 713, 715, 717, 718, 719 y 721, por no haber sido impugnadas en recurso jerárquico; o el referido al importe máximo sujeto de devolución impositiva, dado que la Administración Tributaria sólo tiene legitimidad para demandar en la vía contencioso administrativa, aquellas cuestiones que le fueron revocadas parcialmente por la Resolución del Recurso de Alzada arriba anotado y confirmado por la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1081/2015 de 29/06/2015, y siempre que hubieren sido objeto de impugnación en el recurso de Alzada, entendiéndose que fueron las que le causaron agravio, no así las demás cuestiones expuestas que fueron confirmadas en cuanto a la determinación establecida por la Administración Tributaria y que no hubieren sido objeto de impugnación concreta en el recurso Jerárquico.

II.1. Depuración por tipo de cambio

Se observa entonces que, una de las cuestiones demandadas es la denominada por la ARIT, AGIT y la Empresa Minera de Vinto (EMV), como “*Depuración por tipo de cambio*”, terminología que si bien no es del agrado de la entidad demandante, por considerarla errónea, fue una cuestión expresa que mereció el análisis y pronunciamiento de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, que decidió revocar la decisión en relación a este punto sobre la base del razonamiento expuesto en la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0280/2015, de 06 de abril, de manera que se constituyó en un aspecto de la decisión ínsita en la Resolución



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

de Alzada, susceptible de impugnación por la parte agraviada o perjudicada con tal decisión, en este caso, la Administración Tributaria.

Bajo ese enfoque, se observa que la Resolución del Recurso de Alzada arriba precisada, decidió revocar parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00856-14 (CITE: SIN/GDOR/DJCC/UTJ/RAC/00033/2014) de 12 de diciembre de 2014, emitida por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Empresa Metalúrgica Vinto, entre otros puntos, por el referido a la "Aplicación del tipo de cambio", dejando sin efecto la suma de Bs.73.531, que correspondía al descuento en las facturas Nos. 129, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137 y 138 de COMIBOL – Colquiri, bajo el razonamiento que el cálculo realizado en la emisión de las facturas es al tipo de cambio de VENTA (Bs.6,96 por dólar) y que el pago se realiza al tipo de cambio de COMPRA (Bs.6,86 por dólar), percibiendo así una diferencia de 10 puntos por dólar, lo que fue corroborado por la AT, razón por la que concluyó que de ninguna manera corresponde la depuración de la suma señalada como diferencia por tipo de cambio inserto en el "Detalle del Crédito Fiscal Observado por Descuento de Tipo de Cambio", considerando que el tipo de cambio es oficial según Cotización del Banco Central de Bolivia.

Sin embargo de lo anotado, se observa, por la revisión del memorial de Recurso Jerárquico presentado por la Administración Tributaria, cuya copia simple cursa de fs. 32 a 38 de obrados, que la AT -a pesar de haber identificado con precisión como punto específico de agravio "El Descuento por tipo de cambio", además de "Los gastos de realización"-, no desarrolló contenido alguno respecto al agravio en cuestión (Tipo de cambio), ya que todo el análisis y valoración jurídica realizado en su recurso tiene que ver con "Los gastos de realización"; en ese sentido, la Autoridad General de Impugnación Tributaria no tenía obligación de pronunciarse al respecto, como correctamente refiere esta última a tiempo de responder la demanda contenciosa administrativa.

No basta señalar que, al sustentar la depuración por medios fehacientes de pago, se haya referido al punto, bajo el argumento que se sustentó las observaciones con relación a las facturas de compras emitidas por el proveedor COMIBOL – Empresa Minera Huanuni y Empresa Minera Colquiri, señalando que ellas no se encontrarían completamente respaldadas con medios fehacientes de pago; o señalar que los importes por concepto de Impuesto al Valor Agregado en las facturas presentadas por el contribuyente no se encontrarían respaldadas y pagadas en su integridad, con medios fehacientes de pago que sustenten dicho gasto, infiriendo con ello, que al estar comprendidas las facturas Nos. 129, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137 y 138 emitidas por COMIBOL Colquiri dentro de las cédulas V7, V7.1 y V7.2, se habría impugnado también tal decisión respecto al "Descuento por tipo de cambio", cuando ello no es cierto, ya que la decisión sobre el descuento por el tipo de cambio es expresa y contiene sus propios fundamentos y razones que distan en mucho de los fundamentos en cuanto a los medios fehacientes de pago, fundamentos que no fueron objetados por la AT. En ese sentido también, tampoco resulta atendible el argumento que de manera

general se haya referido a tal agravio, por cuanto -reiteramos-, las razones expuestas por la ARIT para dejar sin efecto tal determinación, es particular y concreta, no así general.

Cabe señalar que el punto referido a los medios fehacientes de pago fue objeto de pronunciamiento expreso por parte de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, otorgando así una respuesta al punto y en el que también están comprendidas las facturas Nos. 129, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137 y 138 emitidas por COMIBOL Colquiri, de modo que, aún en el supuesto de que la observación por el descuento por tipo de cambio, se interprete que estaría comprendida en el reclamo de la AT plasmado en su Recurso Jerárquico, tal reclamo, visto desde ese punto de vista (Medios Fehacientes de Pago), se encuentra expresamente respondido por la AGIT.

Bajo tal razonamiento, no resulta evidente la incongruencia que se acusa respecto al contenido de la Resolución impugnada (AGIT-RJ 1081/2015 de 29/06/2015), puesto que al referirse la AGIT al monto revocado de Bs.73.431 por tipo de cambio, no hace sino referirse a dicho punto como uno de los aspectos que mereció pronunciamiento específico por parte de la ARIT, como la observación efectuada de que dicho punto no fuera objeto de impugnación por parte de la AT en el recurso jerárquico presentado. En esa línea también, tampoco se encuentra como cierta la posible vulneración a los principios y garantías constitucionales del debido proceso, el derecho a la defensa o el acceso a una justicia pronta y oportuna, menos la vulneración al principio de la verdad material comprendido en el art. 180.I de la CPE, por cuanto la AGIT no tenía la obligación de pronunciarse respecto al punto específico en cuestión, dado la ausencia de agravio con un razonamiento jurídico lógico de la parte desfavorecida con tal decisión.

II.1. Gastos de realización

En cuanto a este punto, la parte demandante cuestiona lo resuelto por las Autoridades de Impugnación Tributaria, de dejar sin efecto lo determinado por la AT en cuanto a la aplicación de la presunción del 45% del valor oficial de cotización previsto por el art. 10 del DS N° 25465, señalando que dadas las observaciones puntuales que se tienen con relación a las facturas Nos. 703, 704, 707, 709, 710, 714, 716, 720, 722 y 723, el no encontrarse debidamente respaldados por las condiciones contractuales los gastos de realización de las mencionadas facturas, hace plenamente aplicable la presunción arriba mencionada, reiterando que los gastos de realización no se encuentran claramente establecidos y se encuentran mal determinados.

Al respecto, se advierte que la Autoridad de Impugnación Tributaria actuó correctamente al establecer que no corresponde la aplicación del art. 10 del DS N° 25465, puesto que dicha norma no establece evidentemente como requisito para la validez de las facturas, las condiciones establecidas en los contratos con los compradores del exterior, sino que los gastos de realización se encuentren debidamente consignados en la declaración de exportación, y que los mismos se encuentren adecuadamente respaldados, a cuyo efecto deberán ser considerados no sólo los



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

contratos de venta al exterior, sino también otros documentos que respalden adecuadamente los gastos en los que hubiere incurrido el exportador, actividad de control y fiscalización en la que inexorablemente la AT debe considerar el principio de verdad material, que le permita conocer con mayor certeza la realización de los gastos.

Evidentemente no debe perderse de vista que el alcance de las cláusulas comerciales incluidas en el contrato de compraventa internacional, se manejan por los Incoterms, es decir, los Términos Internacionales de Comercio, que establecen una serie de obligaciones tanto para el vendedor como para el comprador, empero, sólo lo pactado en dichos contratos, sin considerar los demás aspectos inherentes a la actividad exportadora, no puede constituirse en óbice para reconocer los gastos de realización en los que hubiere incurrido el exportador, como pretende hacer prevalecer la AT; es más, los contratos son suscritos con antelación a la exportación, de manera que no se puede pretender que los actos de exportación sean tal y cual el contrato de compra-venta, por cuanto la realidad puede generar variaciones, que lógicamente estarán sujetas a enmiendas o adendas, o simplemente explicaciones documentadas que respalden las actividades realizadas por el exportador para cumplir el contrato pactado entre partes, actividades devengan gastos de realización, que deben ser considerados a efectos de la devolución impositiva, en razón al principio de la verdad material.

En tal sentido, la autoridad demandada sustentó adecuadamente su decisión de confirmar lo resuelto por la ARIT, cuando señaló que respecto a las facturas Nos. 703, 704, 710, 714 y 720, cursantes a fs. 173, 180, 221, 263 y 320, de antecedentes administrativos C.1 y c.2, se advierte que las mismas corresponden a la venta de aleación Estaño-Antimonio, Estaño Metálico en lingotes y Plata metálica en Granalla; a los clientes del exterior Trademet S.A., Jhonson Metthey Limited, Toyota Tsusho Corporation y Marco Metales de México S. de RL de CV; con domicilios en: Place G. Baugnet 2 B-1390, Grez Doiceau Belgium, 130 Glidden Road, Brampton, Ontario, Canadá L6W 3M8, 9-8 Meieki 4 Chome Nakamura-ku, Nagoya 450-8575 Japón y Avenida RR 302 Parque Industrial JM Apodaca; especificando como lugar de embarque Oruro y Puertos de Destino: Baltimore, Toronto APT, y Manzanillo México; detallando a continuación los gastos de realización por \$us.1.647,41 constituidos por los fletes terrestres y seguros, así mismo muestran un valor FOB Frontera de \$us.467.751,45, \$us.588.448,73, \$us.580.830,27 y \$us.496.237,70 y un valor FOB y CIF Arica-Chile de \$us.468.841,41, \$us.589.319,87, \$us.581.684,28 y \$us.467.816,85.

Que de forma consecuente, las Declaraciones Únicas de Exportación (DUE) C-19042, C-19058, C-51773, C-19683 y C-20262, señalan en su casilla N° 8 "Consignatario" Trademet S.A., Jhonson Metthey Limited, Toyota Tsusho Corporation y Marco Metales de México S. de RL de CV; Casilla N° 20 "Condiciones de Entrega (INCOTERM) y Observaciones": Fob y CIF Arica, en el caso de la DUE C-51773 señala Aeropuerto El Alto; Casilla N° 22 "Divisa y Valor FOB Total": USD 467.751,45, USD 588.448,73, USD 467.816,85, USD 580.830,27 y USD 496.237,70; y Casilla N° 31 "Bultos y Descripción de las Mercancías", cantidad de bultos: 25 lingotes en atado de manojo/Hz Aleaciones de Estaño, 25 lingotes en atado manojo/Hz

Estaño sin alear, 14 lingotes en atado manojo/Hz Plata Metálica en Granalla, 24 lingotes en atado manojo/Hz Estaño sin Alear y 21 lingotes en atado manojo/Hz Estaño Metálico sin Alear, tal y como se verifica de fs. 177, 184, 227, 267 y 332 vta., de antecedentes administrativos c.1 y c.2.

Bajo tales antecedentes expuestos, resulta claro que la Empresa Minera de Vinto respaldó los gastos de realización respecto a los contratos suscritos con los compradores del exterior en el marco de los INCOTERMS, porque presento: las facturas comerciales de exportación Nos. 703, 704, 710, 714 y 720; La Declaración Única de Exportación (DUE) Nos. C-19042, C-19058, C-51773, C-19683 y C-20262; el MIC/DTA Nos. 612132, 612860, 633146, 655245 y Guía Aérea N° 020-2782 1194 (En el caso de la factura N° 710); Facturas de los transportistas, y; Comprobantes de pago; todos ellos que demuestran que la venta de minerales se efectuaron bajo el INCOTERM CIF y FOB Arica; por lo que, se reitera, no corresponde aplicar la presunción del 45% establecida en el art. 10 del DS N° 25465 respecto a los gastos de realización, como correctamente decidió la Autoridad de Impugnación Tributaria en sus dos instancias.

Por otra parte, en cuanto a las facturas comerciales de exportación Nos. 707 y 723, que las observa la AT por diferencias entre el importe consignado con la factura comercial de exportación y los documentos de respaldo en cuanto al importe efectivamente pagado en las citadas facturas; la Autoridad de Impugnación Tributaria estableció de la revisión de antecedentes que, dicha diferencia corresponde a gastos por concepto de seguro y gastos portuarios respectivamente, habiendo puntualizado al respecto que, al tratarse de una previsión, se constituye en una estimación que no necesariamente coincide con el importe pagado, que además, los consideró inmateriales en relación al monto de la exportación, más aún, cuando estableció que dichos gastos se encontraban respaldados por: Comprobantes de Bancos, Constancias de Depósito en Banco, Comprobantes de Provisiones varias, Estados de Cuenta Bancaria, Notas de Cobro por servicios portuarios, Detalles de despacho de carga, Facturas de la empresa aseguradora y Pólizas de seguros, según consta de fs. 648-653, 707-709, 557-567 y 577-581 de antecedentes administrativos c.3 y c.4; por lo que, es criterio de esta sala que, al encontrarse plenamente respaldados dichos gastos, las diferencias que puedan observarse no pueden constituir motivo de aplicación a la presunción regulada en el art. 10 del DS N° 25465, como sostiene la entidad demandante, por cuanto se evidenció materialmente la realización de dichos gastos por la Empresa Minera de Vinto, razón por la que no corresponde dar curso a lo pretendido por la entidad demandante, más cuando no realiza razonamiento jurídico lógico alguno que contradiga o refute los razonamientos expuestos por la Autoridad de Impugnación Tributaria para dejar sin efecto lo determinado al punto.

Finalmente, con relación a las facturas Nos. 709, 716 y 722, la AT persiste en su observación inicial formulada, es decir que, el registro en los detalles de despacho de carga destino final señala Huangpu China y Baltimore USA, cuando correspondían Shanghai China y Rotterdam Holanda; empero, no considera que la Autoridad



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

201

Regional de Impugnación Tributaria y reiterado por la misma Autoridad General de Impugnación Tributaria, señalaron que la EMV, en su recurso de Alzada, refirió que dicho error de consignación fue subsanado por la Administración de Servicios Portuarios y que a dicho efecto presentó como prueba los detalles de despacho de la carga que consignan los datos correctos (según fojas 15 a 17 del expediente administrativo), por lo que concluyeron que las observaciones fueron subsanadas por el exportador mediante prueba presentada en instancia de Alzada y que no fue objetada por la AT; en ese sentido, persistir en la observación, sin considerar lo señalado, es decir la subsanación demostrada, resulta carente de sustento jurídico tributario que conlleve a mantener el reparo de la Administración Tributaria en este punto.

Por lo expuesto, resulta evidente que los argumentos relatados por la parte actora en esta primera parte de su demanda, no tiene el suficiente sustento jurídico tributario que permita modificar la decisión de la Autoridad de Impugnación Tributaria demandada; así los antecedentes, la aplicación del art. 10 del DS N° 25465, no resulta justificada en esta primera parte, conforme se explicó detalladamente.

II.2. Medios fehacientes de pago

Para este punto, se aclara previamente que el reclamo sobre si se impugnó o no el aspecto referido a “Descuento por tipo de cambio” en el Recurso Jerárquico propuesto por la Administración Tributaria, ya fue dilucidado en los párrafos precedentes, por lo tanto no ingresaremos a reiterar lo señalado y razonado al respecto, al ser reiterativo de lo ya estudiado; no obstante, dado que el tema tiene que ver también con los medios fehacientes de pago que el demandante los desarrolló como un segundo aspecto demandado, en el que se encontraría comprendido también la depuración del monto de Bs.73.431, se ingresa a analizar dicho aspecto desde el punto de vista de los medios fehacientes de pago por las facturas de compras con importes iguales o superiores a 50.000.- UFVs, del periodo fiscalizado.

Así, se observa como como un primer reclamo, una probable ausencia de pronunciamiento de la Autoridad General de Impugnación Tributaria en relación a los medios fehacientes de pago vinculados a las facturas de compras emitidas por el proveedor COMIBOL – Empresa Minera Huanuni y Empresa Minera Colquiri; ello se avizora de lo expuesto en el último párrafo de la pág. 10 de la demanda (fs. 68 vta.); con lo que la resolución impugnada vulneraría los derechos fundamentales de acceso a la justicia, debido proceso, a la defensa, motivación y congruencia de las resoluciones, bajo los entendimientos desarrollados en los fallos que como jurisprudencia y doctrina se transcriben.

No obstante lo expuesto por la parte demandante y revisada íntegramente la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1081/2015 de 29/06/2015, se advierte que dicha resolución contempla un análisis completo de lo observado por la Administración Tributaria en su Recurso Jerárquico, puesto que en el punto “IV.3. Fundamentación Técnico Jurídica (...) IV.3.3. Sobre los medios fehacientes de pago”, analiza y responde con precisión y la suficiente fundamentación y motivación, la cuestión de las facturas observadas emitidas por COMIBOL – Empresa Minera

Huanuni y Colquiri (Punto IV.3.3.3.) además de otros aspectos más concretos como son, la factura N° 129 de COMIBOL – Empresa Minera Colquiri por Descuento del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) y Descuento desconocido por Bs.853.774.- (Puntos IV.3.3.1 y IV.3.3.2, de la Resolución impugnada); de manera que no resulta evidente una probable vulneración de los derechos fundamentales señalados en la demanda por la AT, menos de los principios anotados, lo que también hace inexistente un posible fallo omisivo, como se pretende hacer notar la entidad demandante.

La entidad demandante persiste en señalar, de manera general, que las facturas de compras emitidas por el proveedor COMIBOL – Empresa Minera Huanuni y Empresa Minera Colquiri, entre las que se incluyen las facturas Nos. 1075, 1076, 1077, 1080, 1081, 1082, 1083, 1084, 1085, 1086, 1087 y 1088 emitidas por COMIBOL – Huanuni y las facturas Nos. 129, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137 y 138 emitidas por COMIBOL – Colquiri, no se encuentran completamente respaldadas con medios fehacientes de pago, en el marco de lo establecido por los arts. 13 de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993, 66.11) y 70.4) de la Ley N° 2492, y art. 37 del DS N° 27310, modificado por el párrafo III del art. 12 del DS N° 27874, conforme se encontraría detallado en los cuadros de determinación del importe de cada una de las facturas (Cédulas V7 y V7.1, referidas por la demandante); Sin embargo, no se considera que, entre algunas de las facturas observadas, como la factura N° 129 emitida por la Empresa Minera COMIBOL – Colquiri, por descuento del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), la entidad demandada decidió mantener firme la observación, es decir a favor de la entidad ahora demandante, razón por la cual no tendría lógica en persistir sobre el punto, cuando no existe agravio para la entidad demandante; en el mismo sentido se tiene establecido por la Resolución impugnada, cuando al referirse al reclamo formulado en recurso jerárquico por el sujeto pasivo, sobre el descuento de Bs.853.674.-, que involucra a las facturas Nos. 1075, 1076, 1077, 1080, 1081, 1082, 1083, 1084, 1085, 1086, 1087 y 1088 de COMIBOL – Huanuni, dicha instancia decidiera confirmar lo resuelto por la instancia de Alzada, en sentido de mantener el reparo establecido por la Administración Tributaria, debido a que consideró que faltaban medios fehacientes de pago, por lo que, tampoco se encuentra agravio para la entidad demandante y carecería de toda lógica una demanda de su parte al respecto.

Por lo demás, en cuanto a las facturas observada emitidas por COMIBOL – Empresa Minera Huanuni y Colquiri, la Autoridad de Impugnación Tributaria estableció que la Empresa Minera Vinto, presentó medios fehacientes de pago para sustentar y respaldar las compras mayores a 50.000 UFVs, acompañando así: Comprobantes de Pago con sus respectivos Extractos Bancarios, Liquidaciones de la Regalía Minera, y los Formularios F-3009, que respaldan el empoce de los importes a favor del Fisco, razones por las que decidió concluir que dichas facturas observadas sí contaban con los medios fehacientes de pago que respalden sus gastos, por lo que no correspondía su observación, debido a que cumplieron lo establecido en los arts. 4 y 8



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

202

de la Ley N° 843 y art. 70. 4) y 5) de la Ley N° 2492; al estar respaldados los gastos con la respectiva factura original, estando vinculados a la actividad gravada, y la efectividad de la transacción; sin embargo, la entidad demandante no desvirtúa dichos argumentos concretos de las instancias de Impugnación Tributaria, puesto que sólo bajo consideraciones de carácter general, y sin considerar inclusive aspectos que en nada le son gravosos, impugna mediante la demanda contenciosa administrativa todas las cuestiones resueltas en instancia administrativa, como si se tratara de una revocatoria total de la Resolución Administrativa, cuando ello no correspondía.

Por lo anotado, se concluye que el reclamo formulado en esta segunda parte de la demanda contenciosa administrativa, tampoco contiene los suficientes argumentos técnico jurídicos que permitan una modificación de la Resolución impugnada, al carecer inclusive de precisión en su formulación.

Finalmente, no resulta fundamento válido para la pretensión de la entidad demandante, el señalar que el Departamento de Fiscalización de la Administración Tributaria se haya enmarcado en las disposiciones legales en materia tributaria, acusando -en general- que de conformidad a los medios fehacientes de pago el contribuyente no demostró el 100% del pago de los importes facturados, por sus proveedores, reiterando la norma que establece la obligación de respaldar las actividades por parte del sujeto pasivo, cuando el punto central de la argumentación de la Autoridad de Impugnación Tributaria, estuvo basada en los elementos probatorios que fueron presentados por el sujeto pasivo, que a criterio de la ARIT y la AGIT, respaldaban adecuada y suficientemente los gastos realizados por la empresa minera, punto sobre el cual no se expresó razonamiento en contrato en la demanda.

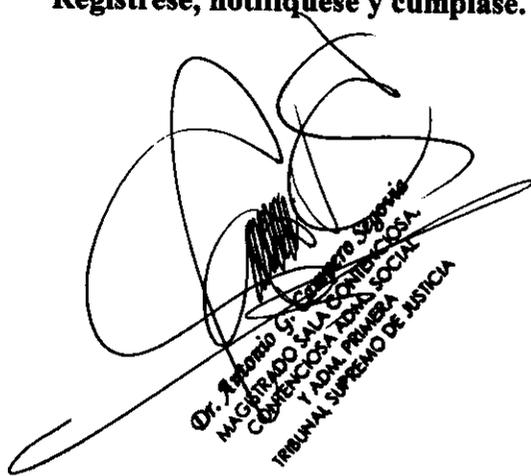
Tampoco resulta argumento válido para lo pretendido por la demandante, sostener que los actos de la Administración Tributaria fueron desarrollados en todo momento observando los principios de legalidad y presunción, legitimidad, imparcialidad, verdad material, publicidad y buena fe, previstos en el art. 4 de la Ley N° 2341, además de respetar los derechos y garantías reconocidos por la CPE; cuando es precisamente en instancia recursiva, que la Autoridad de Impugnación Tributaria llegó al convencimiento de que, por la valoración de los elementos probatorios presentados por la Empresa Minera de Vinto, que llegó a un fáctico distinto, hecho que en concreto debió haber sido impugnado.

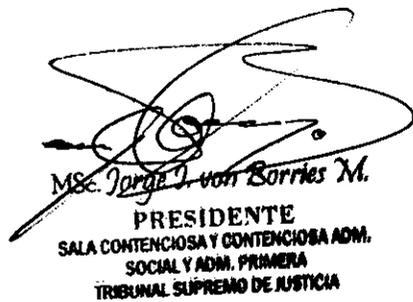
Por lo señalado, se concluye que la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Verónica J., Sandy Tapia, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), no cuenta con el sustento jurídico tributario suficiente que permita declarar probada la misma, y consiguientemente mantener vigente lo dispuesto en la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00856-14 de 12 de diciembre, conforme a los fundamentos arriba expuestos; en ese sentido, tampoco se advierte vulneración de los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843, menos cuando no se tiene expuesto un razonamiento jurídico al respecto.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Adm., Social y Adm. Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 a 781 del CPC, en concordancia con el art. 2.1 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso-administrativa de fs. 64 a 72, interpuesta por la Gerencia Distrital de Oro del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Verónica J. Sandy Tapia, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), manteniendo en tal sentido, firme y subsistente la Resolución Jerárquica N° AGIT-RJ 1081/2015 de 29/06/2015.

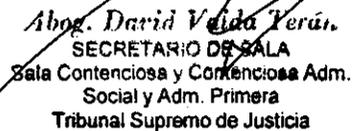
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal, a la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.


Dr. Apolonia G. Barrios
MAGISTRADO SALA CONTENCIOSA
Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


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

Ante mí:


Abog. David Vela Yerán.
SECRETARIO DE SALA
Sala Contenciosa y Contenciosa Adm.
Social y Adm. Primera
Tribunal Supremo de Justicia

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE FEDELAFA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

Causa N° 58 Fecha: 26-07-2016

Libro de Trámites Causa No. 107


Abog. Marcos Aragón
AJUSTADOR
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA