



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA: 72/2018.
FECHA: Sucre, 31 de enero de 2018.
EXPEDIENTE N°: 909/2014.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Edwin Aguayo Arando

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Verónica J. Sandy Tapiá, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa-administrativa cursante de fs. 60 a 66 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0868/2014 de 13 de junio, emitida por la AGIT; el decreto de Admisión de fs. 69, la contestación a la demanda de fs. 73 a 79 vta., la notificación al tercero interesado de fs. 146, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 119 a 123 y 128 a 129, el decreto de "Autos para Sentencia" de fs. 149, los antecedentes procesales; y,

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Refiere que el SIN Oruro en uso de sus atribuciones, procedió a la Verificación Externa CEDEIM (previa) al contribuyente Operaciones Metalúrgicas S.A. (OMSA), relativo al Impuesto al Valor Agregado (IVA) en virtud a la Solicitud de Devolución Impositiva DUDIE N° 4033920235, correspondiente al período fiscal febrero 2011; por lo que el 6 de marzo de 2012, fue notificado el contribuyente con la Orden de Verificación Externa N° 0011OVE01366 y al mismo tiempo con el Requerimiento de documentación N° 00110789, que fue presentado por OMSA.

Posteriormente se emitió el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/617/2013 de 25 de julio, concluyendo que como resultado de la Verificación efectuada a la documentación de respaldo a la solicitud de extensión del CEDEIM, corresponde la devolución de Bs. 3.177.894, por el IVA del período febrero de 2011; en esa base, se emitió la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-01046-13 de 13 de noviembre de 2013, ratificando a favor de OMSA como importe sujeto a devolución Bs. 3.177.893,56, notificado al sujeto pasivo el 2 de diciembre de 2013.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Indica que del análisis y valoración de los antecedentes de la Resolución impugnada, que revocó parcialmente la Resolución de alzada ARIT-LPZ/RA

0238/2014 de 17 de marzo, que a su vez ésta dispuso la revocatoria parcial de la Resolución Administrativa CEDEIM Previa 23-01046-13 de 13 de noviembre de 2013, identificó los siguientes agravios:

I.2.1 Inexistencia de una correcta aplicación y comprensión de la Ley.

La Administración Tributaria (AT), con respecto a los **Gastos de Realización** en forma textual transcribió los párrafos xix, xxiv, xxv y xxvii del punto IV.3.2 y con relación a los **Medios Fehacientes de Pago y la Regalía Minera** los párrafos xxiii, xxiv, xxv, xxvi, xxix y xxxii del punto IV.3.3, ambos de la Fundamentación técnico-jurídica de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0868/2014 de 13 de junio, de su análisis y valoración jurídica dice:

Gastos de Realización; citando el art. 4 inc. g) de la Ley 2341 Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), dice que los actos del procedimiento administrativo se presumen legítimos y ejecutivos por estar sometidos a la Ley; asimismo, transcribiendo el art. 10 del Decreto Supremo (DS) 25465, señala que las facturas de fletes que respaldan a las facturas comerciales de exportación 505, 504, 501, 498, 495 y 494, no detallan sus gastos por cada flete o exportación, incumpliendo lo establecido en el art. 4 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-001910.

Refiere también que se constató que existen diferencias en cuanto a los ítems de registros de los certificados de salida, MICs y las facturas que respaldan los fletes de los gastos de realización, al efecto cita:

- El certificado de salida N° C-2855, registra en el ítem Detalle de Manifiesto a la Empresa Transportadora SETT CARGO con NIT 1010421021, el mismo detalle es registrado en el MIC; sin embargo la empresa que emitió la factura por los fletes es otra con razón social HUGO NICOLAY M. con NIT 3102702015.
- Los certificados de salida N° C-2662, C-2447, C-2159, C-1775 y C-1646 registran en el ítem Detalle de Medio de Transporte y el ítem Detalle de Manifiesto a la Empresa Transportadora SIMEXO con NIT 120157026, el mismo detalle es registrado en el MIC; sin embargo las facturas que respaldan los fletes por transporte por gastos de realización son otras con razón social IVAN EMILIO CONTRERAS GUTIÉRREZ con NIT 4021501014.
- El certificado de salida N° C-2297, registra en el ítem Medio de Transporte a la Empresa EMPERADOR SRL y en el ítem Detalle de Manifiesto a la empresa transportadora TRANS MOLLER SRL con NIT 1009723021, el mismo detalle es registrado en el MIC; sin embargo la factura que respalda los fletes de transporte por gastos de realización es otra con razón social TRANS MOLLER SRL.
- El certificado de salida N° C-1818, registra en el ítem Medio de Transporte a la Empresa TRANS ORURO SRL y en el ítem Detalle de Manifiesto a la empresa transportadora TRUK 31-1IAL con NIT 5066299011, el mismo detalle es registrado en el MIC; sin embargo la factura que respalda los fletes de transporte por gastos de realización es otra con razón social TRANS ORURO SRL.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 909/2014.- Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

- El certificado de salida N° C-1460, no cuenta con registro en el ítem Medio de Transporte, en el ítem Detalle de Manifiesto registra a la empresa EMPERADOR SRL con NIT 1009723021, el mismo detalle es registrado en el MIC; sin embargo la factura que respalda los fletes de transporte por gastos de realización es otra con razón social DELIA ALBERTA SOTA CALLAPA con NIT 3089682011.

Asimismo, indica que las facturas comerciales de exportación registran términos de Comercio Internacional (Incoterms) Free Carrier (FCA) y los contratos de compra y venta de minerales registran los términos Free on Board (FOB). Finalmente, que los contratos que presentó para cada lote corresponden a contratos preformas y no así a contratos plenamente establecidos, tampoco presentó un contrato general de compra y venta de estaño.

Por los antecedentes que presenta, afirma que es completamente aplicable lo establecido en el art. 10 del DS 25465, disposición que es taxativa cuando establece que se presumirá como gastos de realización el 45%, cuando estos no estén debidamente respaldados por las condiciones contractuales. Corroboró que la solicitud de CEDEIM se encuentra Reglamentada mediante la RND N° 10-004-03 de 11 de marzo de 2011, conforme el art. 5, con: Declaración de Exportación (copia exportador); Factura Comercial de Exportador; Certificado de Salida emitido por el Concesionario del Depósito Aduanero; Póliza de Importación (adjunto boleto de pago); y, Formulario de Declaración Jurada del IVA.

Con esa base concluye manifestando sobre el punto, que debe respaldarse los gastos de realización por la documentación citada, que debe contener toda la información relativa a los gastos de realización, que de la revisión de los antecedentes no se evidencia; por lo que, en estricta aplicación de la normativa citada precedentemente, la AT consideró que los gastos de realización son el 45%, por no estar claramente establecidos y estar mal determinados sus importes, tomando en cuenta que los gastos de realización serán estimados y comprenden a los gastos efectuados desde frontera hasta el lugar de entrega al comprador, respaldando los gastos de realización por el contrato respectivo; en el caso, al no existir estos presupuestos corresponde confirmar la actuación de la AT en cumplimiento de la normativa que cita.

Medios fehacientes de pago; cita y transcribe los arts. 4 inc. g) de la Ley 2341 LPA, 66 num. 11) y 70 num. 4) de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano (CTB) y 37 del DS 27310 Reglamento al CTB (RCTB) modificado por el art. 12-III del DS 27874 y refiere que cuando se solicita devolución impositiva, las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deberán ser respaldadas a través de medios fehacientes de pago a objeto de que la AT reconozca el crédito correspondiente.

Afirma que la Gerencia Distrital Oruro del SIN aplicó correctamente las disposiciones antes citadas, debido a que la documentación presentada por el contribuyente como medios fehacientes de pago a las transacciones efectuadas (compra de mineral), evidenció que la base de cálculo para el importe total facturado incluye la Regalía Minera (RM) retenida, lo que contravino lo establecido en el DS 29577 de 21 de mayo de 2008, en su

inc. b), Num. IV, art. 4-IV (Base de cálculo de la Regalía Minera); en esa eventualidad, la AT indica que la RM no forma parte del importe facturado, lo que implicaría la aplicación del IVA sobre la RM, hecho que no fue considerado por los proveedores Corporación Minera de Bolivia (COMIBOL), Empresa Minera Barrosquira Ltda., Grupo Minero Bajadería SRL y Solano Andrade Argandoña, que calcularon el precio de venta facturado aplicando el IVA al valor neto de venta del mineral sin descontar la retención de la RM, extremo plasmado en un Cuadro Resumen de Liquidaciones Finales facturados por lotes presentados.

En esa base, el demandante afirma que el contribuyente OMSA estaría solicitando la devolución del crédito fiscal IVA de exportación con componente de RM, lo que contraviene la normativa establecida en el art. 4 del DS 25465, que estipula que los impuestos sujetos a devolución impositiva son el IVA, ICE y GA, en consecuencia los importes retenidos, pagados y presentados por el contribuyente, en criterio de la AT no son considerados como medios fehacientes de pago de las facturas objeto de devolución impositiva por concepto de compra de mineral.

Por lo tanto, concluye manifestando que la AT consideró los pagos efectivamente respaldados con medios fehacientes de pago de las facturas señaladas en el cuaderno administrativo, en aplicación del art. 37 del 27310 DS RCTB modificado por el art. 12-III del DS 27874, de esta manera se dispuso como devolución impositiva Bs. 3.843.965, por el IVA del período febrero de la gestión 2012; por ello ratifica, que la AT no vulneró los derechos del sujeto pasivo; por el contrario debió presentar toda la documentación que acredite las compras efectivamente realizadas de COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira Ltda. y Grupo Minero Bajadería SRL, conforme lo dispuesto en el art. 76 de la Ley N° 2492 CTB.

Finalmente dice, que de la revisión del cuaderno administrativo se observó que las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal comprometido por importes iguales o superiores a 50.000 UFV, en conformidad a la verificación de medios, costos y pagos a la actividad exportadora, el contribuyente no demostró el 100% del pago de los importes facturados por sus proveedores, citando como norma respaldo los arts. 12 y 13 de la Ley 1489 modificado por Ley N° 1936 y 3 del DS 25465. En tal virtud, afirma que resulta claro y ampliamente demostrado que los actos de la AT fueron desarrollados observando los principios de legalidad y presunción de legitimidad, imparcialidad, verdad material, publicidad y buena fe, previsto en el art. 4 de la Ley 2341 LPA; por lo que considera la decisión de la AGIT equivocada y compromete seriamente las actuaciones de la AT, los principios generales del derecho que rigen la administración de justicia al vulnerar lo establecido en los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843.

I.3. Petitorio.

En virtud a los argumentos expuestos, solicita se emita sentencia declarando presente la demanda, por lo tanto confirmar la Resolución Administrativa de CEDEIM N° 23-01046-13 de 13 de noviembre de 2013, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 909/2014.- Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Daney David Valdivia Coria, representante legal de la AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente, argumentando que:

II.1. Con referencia a los **gastos de realización**, refiere que la AT concluyó en su análisis que para las Facturas Comerciales 507, 505, 504, 503, 501, 500, 499, 498, 495, 494 y 493, corresponde la presunción del 45% como Gastos de Realización, conforme establece el art. 10 del DS 25465; la AGIT en compulsa con los argumentos de la AT, observó las inconsistencias existentes en las condiciones que respaldan las operaciones de compra - venta, toda vez que las facturas citadas consignan el Incoterm FAC Arica-Chile y los Contratos Proformas el Incoterm FOB Arica - Chile, sobre el punto describe que en Comercio Exterior, las condiciones contratadas están dadas por los Términos Internacionales de Comercio (INCOTERMS); en el caso, si bien es evidente que los Contratos Proforma y el Contrato Spot Lot para la factura 498, consignan un Incoterm diferente al expuesto en las Facturas Comerciales de Exportación, por lo que no fueron considerados por la AT, no obstante debe tenerse en cuenta que los documentos que respaldan la exportación tales como: La Declaración Única de Exportación (DUE) y las Facturas Comerciales de Exportación, de manera clara y precisa demuestran las condiciones contractuales de las operaciones de compra - venta entre OMSA y EDZELL CORPORACIÓN SA, reflejando las condiciones de entrega de la mercancía a fin de determinar los costos de las transacciones comerciales internacionales y delimitar las responsabilidades entre el comprador y el vendedor.

Para las Facturas Comerciales de Exportación 507, 505, 504, 503, 501, 500, 499, 495, 494 y 493; las DUE C-2855, C-2662, C-2447, C-2297, C-2159, C-1908, C-1818, C-1734, C-1646 y C-1460, consignan el Incoterm FAC Arica - Chile, en tanto que para la Factura 498, la DUE C-1775, el Incoterm FOB Arica - Chile, sobre el tema manifiesta, que en ambos casos el lugar de entrega de la mercancía al comprador fue realizada en Arica - Chile sea empleando el Incoterm FOB o FCA, lugar donde el vendedor dispuso la mercancía a favor del transportista principal, cesando en ese momento sus obligaciones; en esta condiciones, refiere que resulta evidente que el flete por transporte terrestre y seguro, ejecutados en territorio extranjero constituían obligaciones de OMSA, por ende la existencia de Contratos Proforma o Contratos Spot Lot con un Incoterm diferente al estipulado en la DUE o las Facturas Comerciales de Exportación, no es causal suficiente para desconocer los gastos de realización y aplicar la presunción establecida en el art. 10 del DS 25465.

Con referencia a las diferencias en el registro de las empresas de transporte internacional consignados en el Certificado de Salida, los Manifiestos Internacionales de Carga MIC/DTA y los proveedores que emitieron las Facturas, indica que si bien los transportistas que emitieron las facturas que respaldan los fletes, tiene una razón social diferente al transportista consignado en el Certificado de Salida y en el MIC, pero de la compulsa de los datos registrados sobre el medio de transporte (placa de control) y sobre la mercancía (Lote, peso bruto, DUE y Factura Comercial), no existe diferencia, el hecho de que las facturas por flete de transporte hubieran sido emitidas por una persona diferente a la identificación como medio de

transporte en el Certificado de Salida y MIC, no implica que los gastos por flete de transporte no se encuentren debidamente respaldados, más aún cuando las facturas de los transportistas describen con precisión la mercancía transportada y los documentos aduaneros que las respaldan, acreditando de esta manera que los gastos por transporte efectuados en territorio extranjero fue realizado por OMSA, conforme los Incoterm consignados en la DUE y la Factura Comercial, por lo que considera la observación de la AT sin sustento y mucho menos una causal para la aplicación de la presunción para la determinación de los gastos de realización establecidos en el art. 10 del DS 25465.

En el punto finaliza manifestando, que la AT erróneamente para la aplicación de la presunción del 45% del Valor Oficial de Cotización como gastos de realización, observó la ausencia del contrato de compra - venta que respalde la exportación, cuando esta instancia jerárquica considera que las condiciones contratadas se encuentran contenidas en el Incoterm utilizado por OMSA y expuesto en la DUE y la Factura Comercial de Exportación, por lo que no corresponde la presunción que se aplicó del 45%, por el contrario debe considerarse como válidos los gastos de realización de OMSA, para la determinación del monto máximo a devolver a través de CEDEIM según lo previsto en el art. 10 del DS 25465. Asimismo, la AT en el Papel de Trabajo "cálculo del valor 13% IVA exportaciones", respecto al Valor Oficial de Cotización de la revisión de las Facturas Comerciales de Exportación 507, 505, 504, 503, 501, 500, 499, 498, 495, 494 y 493, se evidencia que las mismas consignan el Valor Producto (Producto Value), al que se le restó los Gastos de Realización por Flete Terrestre, Seguro y Gastos de Puerto hasta Arica - Chile obteniéndose el Valor FOB Frontera que también se encuentra consignado en el "ítem 20 Condiciones de Entrega" de las respectivas DUE C-2855, C-2662, C-2447, C-2297, C-2159, C-1908, C-1818, C-1775, C-1734, C-1646 y C-1460.

Considera pertinente aclarar, que la AT para determinar el monto máximo a devolver, tomó en cuenta el Valor Oficial Bruto del Formulario de liquidación de Regalía Minera, determinando un importe total de 6.661.672,80 \$us, sin embargo en el caso para la determinación del Valor Oficial de Cotización debió tomarse en cuenta el valor bruto expuesto en las Facturas Comerciales de Exportación y que respaldan el Valor FOB consignado en la DUE, de esta manera el monto máximo a devolver alcanza a Bs. 6.510.102. Finalmente, del monto máximo de devolución establecido y el monto solicitado por OMSA, corresponde considerar solo el importe solicitado de Bs. 4.223.016 como importe máximo sujeto a devolución, por lo que corresponde confirmar lo resuelto por la ARIT respecto a este punto.

Por lo expuesto, considera que lo expuesto por la AT no es evidente, de modo que la Resolución impugnada fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, por lo que se ratifica en todos los fundamentos de la Resolución jerárquica, por cuanto la demanda carece de sustento jurídico tributario, por lo que no existe agravio ni lesión de derechos que se hubiere causado a la entidad demandante.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 909/2014.- Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II.2. Petitorio.

Solicita se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0868/2014 de 13 de junio.

II.2. Réplica y dúplica.

De la revisión de los memoriales de réplica y dúplica cursantes a fs. 119 a 123 y 128 a 129, se advierte que las partes se ratificaron en los fundamentos de la demanda y contestación respectivamente.

III.- DEL TERCERO INTERESADO.

El Tercero Interesado no obstante haber sido legalmente notificado conforme se encuentra demostrado a fs. 146 de obrados, éste no se apersono en el proceso.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

IV.1. La AT notificó a OMSA con la Orden Verificación CEDEIM 0011OVE01366, modalidad verificación Previa CEDEIM cuyo alcance comprendió a la revisión de hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal IVA del período fiscal febrero de 2011, asimismo notificó con el Requerimiento N° 00110789 solicitando la presentación de documentación. Presentado los descargo por OMSA, la AT emitió el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/617/2013 observando los Gastos de Realización y en aplicación del art. 10 del DS 25465 estableció como importe máximo a devolver el monto de Bs. 3.347.777; en cuanto a la verificación de las compras, estableció en la factura 544 no cuenta con medio de pago, por lo que procedió a la depuración del crédito fiscal que alcanzó a Bs. 30, situación similar se aplicó para las facturas con ingresos iguales o mayores a 50.000 UFV que no fueron respaldadas en su totalidad, por lo que el crédito fiscal depurado por este concepto alcanza a Bs. 169.853. Finalmente determinó la devolución de Bs. 3.177.893,56 por el IVA del período febrero de 2011, estableciendo un crédito fiscal observado de Bs. 169.883,44.

Posteriormente OMSA presentó ante la AT, respaldos complementarios al crédito fiscal del período febrero 2011, consistentes en medios fehacientes de pago de las facturas observadas y gastos de realización; con ese antecedente la AT emitió la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-01046-13 de 13 de noviembre de 2013, estableciendo el monto de Bs. 3.177.893,56 para la devolución por el IVA del período fiscal febrero de 2011 y determinó como importe no sujeto a devolución la suma de Bs. 169.883,44 producto de la depuración de crédito fiscal.

IV.2. Interpuesto el Recurso de Alzada por el contribuyente OMSA, contra la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-01046-13 de 13 de noviembre de 2013, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0238/2014 de 17 de marzo, que resolvió **REVOCAR parcialmente** la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-01046-13 de 13 de

noviembre de 2013, emitida por la Gerencia Distrital Oruro del SIN, dejando sin efecto el monto observado de Bs. 1.044.917, conformado por Bs. 875.239 por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver y Bs. 169.678 correspondiente al crédito fiscal de las facturas depuradas por falta de medios fehacientes de pago (diferencia de cambio y Regalías Mineras), y se confirmó el monto de Bs. 205 no respaldado íntegramente con medios de pago; en consecuencia se determinó como monto sujeto a devolución el importe de Bs. 3.177.893,56 establecido en el primer numeral de la parte resolutive del acto impugnado, más el monto de Bs. 1.044.917 mencionado, sumando un total de Bs. 4.222.810,56 por el período fiscal febrero de 2011.

IV.3. Contra la determinación de la instancia de alzada, la Administración Tributaria Oruro del SIN interpuso Recurso Jerárquico, mismo que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0868/2014 de 13 de junio, que resolvió **REVOCAR parcialmente** la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0238/2014 de 17 de marzo, confirmando el monto máximo a devolver que alcanza a Bs. 4.223.016, así como el crédito fiscal válido para devolución por Bs. 169.724, manteniendo firme y subsistente el importe observado de Bs. 1.223 cuyo crédito fiscal alcanza a Bs. 159; estableciendo como importe a devolver la suma de Bs. 4.222.857 correspondiente al período fiscal febrero de 2011.

V. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

De los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos, en este caso, por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la Administración Tributaria Aduanera.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el **objeto de la controversia** se refiere a determinar:

- 1) Si, los gastos de realización presentados por el contribuyente se encuentran dentro el marco legal establecido por los arts. 3 y 10 del DS. 25465 Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones, o en su defecto es correcta la aplicación de la presunción del 45% como gastos de realización establecida en el art. 10 del DS 25465.
- 2) Si, se incluyó en la base de cálculo para el importe total facturado la Regalía Minera retenida, contraviniendo lo establecido en el art. 4-IV del DS 29577 y si la retención por Regalías Mineras se constituye en un medio fehaciente de pago y válido para crédito fiscal.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 909/2014.- Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VI.- ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

VI.1. Ingresando al control de legalidad del primer punto de la controversia; si, los **gastos de realización** presentados por el contribuyente se encuentran dentro el marco legal establecido por los arts. 3 y 10 del DS. 25465 Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones, o en su defecto es correcta la aplicación de la presunción del 45% como gastos de realización establecida en el art. 10 del DS 25465, se tiene:

La Gerencia Distrital Oruro del SIN en su demanda, manifiesta que las facturas de fletes que respaldan a las Facturas Comerciales de Exportación 507, 505, 504, 503, 501, 500, 499, 498, 495, 494 y 493, no detallan sus gastos por cada lote o exportación, incumpliendo lo establecido en el art. 4 de la RND N° 10-0019-10, que existen diferencias en cuanto a los ítems de registros de los Certificados de Salida, MIC y las Facturas que respaldan los fletes de los gastos de realización, infringiendo lo establecido en los art. 3 y 10 del DS N° 25465. Asimismo, que en los Certificados de Salida C-2855, C-2662, C-2447, C-2297, C-2159, C-1908, C-1818, C-1775, C-1734, C-1646 y C-1460, registran en los ítems Detalle de Manifiestos y Medio de Transporte con una determinada empresa y NIT, datos registrados además en el MIC, pero las Facturas Comerciales son emitidas por otra empresa con diferente razón social y NIT; que en las Facturas comerciales de exportación se registraron términos de Incoterms Free Carrier (FCA) y los contratos de compra y venta de minerales registran los términos Free On Board (FOB); finalmente, que los contratos que respaldan a cada lote corresponden a contratos proformas y no así a contratos plenamente establecidos, tampoco presentó el contrato general de compra venta de estaño, que ante esos hechos corresponde la aplicación del 45% del valor oficial de cotización como presunción de los gastos de realización conforme lo establecido en el art. 10 del DS 25465 y el incumplimiento de la RND N° 10-0004-03, por cuanto la documentación debió respaldar las condiciones contratadas, que en el caso, no se encuentran claramente establecidos y están mal determinados.

A efectos del control de legalidad en el presente punto, es pertinente referirnos a los arts. 3 y 10 del DS 25465 *Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones*, con referencia al IVA y al procedimiento de Devolución de Impuestos al Sector Minero Metalúrgico, dice:

Art. 3.- (Impuesto al Valor Agregado). *“El crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras en mercado interno, de bienes, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios, vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del Artículo 11 de la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente).*

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

La determinación del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el Artículo 8 de la Ley N° 843° (Texto Ordenado Vigente). Como los exportadores no generan (o generan parcialmente) débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare, en el período fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el Valor FOB de exportación”.

Art. 10.- “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”.

El art. 5 de la RND N° 10-0004-03 de 11 de marzo, establece que para solicitar la devolución de impuestos, es obligatoria la presentación de: La Declaración de Exportación (copia exportador); Factura Comercial; Certificado de Salida emitido por el Concesionario del Depósito Aduanero; Póliza de Importación (adjunto boleta de pago); Formulario de Declaración Jurada del Impuesto al Valor Agregado (143-1); y aclara que, el Sector Minero debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación del o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal.

VI.1.1 En el contexto normativo presentado y en compulsas de los argumentos de la demanda interpuesta por la AT y la contestación a la misma por la AGIT, se observó las inconsistencias existentes en las condiciones que respaldan las operaciones de compra - venta, toda vez que las citadas facturas, consignan el Incoterm FCA Arica-Chile y los Contratos Proformas, el Incoterm FOB Arica-Chile; en este punto es importante indicar que en Comercio Exterior, como es el presente caso, las condiciones contratadas están dadas por los Términos Internacionales de Comercio (INCOTERMS), 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 nuestro país como miembro de la Organización Mundial de Comercio (OMC), en la legislación aduanera así como en el Código de Comercio. Sobre esta base, si los Contratos Proforma y el Contrato Spot Lot, consignan un Incoterm diferente al expuesto en las Facturas Comerciales de Exportación, se debe tener en cuenta en el caso de la factura 498, que los documentos que respaldan la exportación, tales como las DUE (Ítem 20) y las Facturas Comerciales de Exportación, de manera clara y precisa, demuestran las condiciones contractuales de las



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 909/2014.- Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

operaciones de compra - venta, realizadas entre OMSA y la empresa EDZELL CORPORATION SA., que reflejan las condiciones de entrega de la mercancía, determina los costos de las transacciones comerciales internacionales y delimita las responsabilidades entre el comprador y el vendedor, hechos que a la luz del principio de verdad material son válidos, por lo que fue errado el criterio de la AT de no considerar la documentación que respaldó los gastos de realización que efectuó el exportador.

Con referencia a la observación contenida en la incongruencia de consignación de Incoterm FCA Arica - Chile en las Facturas Comerciales de Exportación 507, 505, 504, 503, 501, 500, 499, 495, 494 y 493; las DUE C-2855, C-2662, C-2447, C-2297, C-2159, C-1908, C-1818, C-1734, C-1646 y C-1460, e Incoterm FOB Arica - Chile, para la Factura 498, la DUE C-1775, en el caso de autos, conforme el Incoterm que respalda las exportaciones realizadas por OMSA, el lugar de entrega de la mercancía al comprador fue Arica - Chile, punto convenido por el vendedor y comprador, lo que hace irrelevante la aplicación del Incoterm FOB o FCA, lo cierto es que la entrega se efectuó en Arica Chile; por lo tanto, los gastos de realización como el flete por transporte terrestre y seguro, ejecutados en territorio extranjero, eran obligaciones del exportador OMSA, por ello y como se desarrolló en el párrafo precedente, la existencia de Contratos Proforma o Contrato Spot LOT con un Incoterm diferente al estipulado en la DUE o las Facturas Comerciales de Exportación, no es causal suficiente para desconocer los gastos de realización.

VI.1.2 Sobre el punto referido a los gastos de realización por flete de transporte, en el que la AT observó diferencias en el registro de las empresas de transporte internacional consignados en el Certificado de Salida, los MIC y los proveedores que emitieron las Facturas; de la revisión de antecedentes se verificó que efectivamente, las facturas que respaldan los fletes de transporte tienen una razón social diferente al transportista consignado en el Certificado de Salida y en el MIC; en el caso, lo que no consideró la AT, es que de la revisión de la documentación respaldatoria a la actividad exportadora (transporte), se puede evidenciar que los datos registrados sobre el medio de transporte (placa de control) y sobre la mercancía (Lote, Peso Bruto, DUE y Factura Comercial), no existen diferencias, lo que demuestra que la transacción si fue realizada y los gastos de realización son correctos; por lo tanto, el hecho de que las facturas por el flete de transporte hayan sido emitidas por otra persona diferente a la identificada como medio de transporte en el Certificado de Salida y el MIC, no implica que los gastos por flete de transporte no se encuentren debidamente respaldados, más aún cuando las facturas de los transportistas describen con precisión la mercancía transportada y los documentos aduaneros que las respaldan, acreditando de esta manera que el gasto por transporte efectuado en territorio extranjero fue realizado por OMSA.

Asimismo, la AT para la aplicación de la presunción del 45% del Valor Oficial de Cotización, como gastos de realización, observó la ausencia del contrato de compra-venta que respalde la exportación, sobre el punto y de la revisión de los fundamentos de la autoridad, se consideró que las condiciones contratadas se encuentran contenidas en el Incoterm utilizado

por OMSA y expuesto en la DUE y la Factura Comercial de Exportación, consiguientemente, no corresponde la aplicación de la presunción, debiendo considerarse como válidos los gastos de realización presentados por OMSA para la determinación del monto máximo a devolver a través de CEDEIM conforme se tiene establecido en el art. 10 del DS 25465.

Por las consideraciones efectuadas y en estricta correspondencia de los fundamentos técnico jurídicos contenidos en la Resolución Jerárquica impugnada, conforme a la compulsada efectuada a los fundamentos de la demanda y contestación a la misma, este Tribunal resuelve que la aplicación presunta del 45% a los gastos de realización efectuada por OMSA es errada, no es sustentable la aplicación el art. 10 del DS 25465 para este efecto, por cuanto carece de sustento jurídico los fundamentos de la demanda; consiguientemente, son válidas las Facturas Comerciales de Exportación 507, 505, 504, 503, 501, 500, 499, 495, 494 y 493; las DUE C-2855, C-2662, C-2447, C-2297, C-2159, C-1908, C-1818, C-1734, C-1646 y C-1460, que respaldan los gastos de realización efectuados por el exportador OMSA, conforme acertadamente concluyó la AGIT, respecto a este punto.

VI.2 El segundo punto de controversia refiere a; si, se incluyó en la base de cálculo para el importe total facturado la Regalía Minera retenida, contraviniendo lo establecido en el art. 4-IV del DS 29577 y si la retención por Regalías Mineras se constituye en un medio fehaciente de pago y sujeto de crédito fiscal.

VI.2.1 Al respecto, la AT señala que evidenció que la base de cálculo para el importe total facturado incluye la Regalía Minera (RM) retenida, lo que contraviene lo señalado en el DS N° 29577, cuando la RM no formaría parte del importe facturado, lo contrario implicaría la aplicación del IVA sobre la RM, hecho que no fue considerado por la ARIT, dando razón equivocada al proveedor que calculó el precio de venta facturado, aplicando el IVA al valor neto del mineral sin descontar la retención por RM. Asimismo, refiere que constató que las facturas 545, 546, 10411 y 13764, no fueron debidamente respaldadas, por lo tanto no demostró el 100% del pago total del importe facturado de las compras, por lo que, el crédito depurado asciende a Bs.169.883 y el monto sujeto a devolución es de Bs. 3.177.893,56 por el IVA.

Para el caso, la normativa a ser sujeta a control de legalidad corresponde a los arts. 66 num. 11), 70 num. 4) y 76 de la Ley 2492 CTB, 37 del DS N° 27310 RCTB modificado por el art. 12-III del DS N° 27874, 12 y 13 de la Ley 1489 modificada por la Ley 1963 y 3 del DS N° 25465, conforme a la normativa citada; las devoluciones impositivas son erogaciones que realiza el Estado en favor de un particular exportador, son beneficios que fomentan el aparato productivo e incentivan las exportaciones, a fin de cumplir con el principio de neutralidad impositiva, se procede a la devolución del IVA efectivamente pagado, a los insumos de cualquier naturaleza incorporados en los productos de exportación, siempre y cuando se hubiere realizado la exportación.

El art. 37 del Reglamento del Código Tributario Boliviano aprobado con DS 27310 con la modificación dispuesta por el DS 27874 de 26 de noviembre



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 909/2014.- Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

de 2004 y el D.S. 772 de 19 de enero de 2011, sobre los medios fehacientes de pago, regula que: **"Las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deberán ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente"**.

La Ley 3787 de 24 de noviembre de 2007, modificatoria de la Ley 1777 (Código de Minería), sobre el régimen regalitario e impositivo minero, señaló en el art. 96 que quienes realicen las actividades mineras de: a) prospección y exploración, b) explotación y concentración, c) fundición y refinación, d) comercialización de minerales y metales, están sujetos al pago de una Regalía Minera (RM) conforme a lo establecido en el presente título.

Por su parte, el DS 29577 de 21 de mayo de 2008, reglamentario de la anterior, estableció la forma de liquidación y pago, así como la base de cálculo y en su art. 21, señala expresamente que las empresas de fundición y refinación de minerales y metales que no incluyan en su proceso productivo actividades de explotación minera propia, como es el caso de OMSA, están obligados a la retención y empoce de la Regalía Minera de sus proveedores de minerales en formulario oficial habilitado al efecto, hasta el día quince (15) del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención; se concluye entonces, que el concepto regalía minera forma parte de un privilegio estatal impuesto por ley a las empresas que cumplen actividades mineras y que en el caso en análisis OMSA es agente de retención.

En este contexto, en el presente caso corresponde enfatizar que las compras realizadas por el exportador, conciernen a concentrados de estaño, mineral que rige su comercialización en función a una cotización oficial, que es el promedio aritmético quincenal a base de la menor de las cotizaciones diarias por transacciones al contado registradas en el London Metal Exchange, siendo este indicador el que debe ser considerado para la determinación del Valor Bruto de Venta y Valor Neto del Mineral a efectos de determinar la base imponible del IVA y la base de cálculo de la Regalía Minera, aspecto que fue considerado por el sujeto pasivo en las Liquidaciones Finales.

Consiguientemente, los pagos realizados por concepto de la Regalía Minera, fueron respaldados con los Form. 3009 Boleta de Pago de la Regalía Minera y refrendado por el Banco Unión por el importe pagado, asimismo, se acompañó el: *"Detalle de retención de la Regalía Minera"*, que consigna el importe de la Regalía Minera, el Municipio y la Cuenta respectiva; se adjuntó, también el registro: *"Pago de Regalía Minera"*; en el que se evidencian las retenciones realizadas por lotes, acreditando de esta manera el Sujeto Pasivo la retención señalada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago, obligación establecida en el art. 21 del DS N° 29577; por lo tanto conforme estableció en su análisis la ARIT y AGIT respecto a las facturas 546, 545, 13411 y 13764, corresponde considerarlas como medio fehaciente de pago por el importe que corresponde a la retención por RM, aclarando que no es sujeto a devolución impositiva.

En base a los argumentos expuestos, en cuanto a las retenciones efectuadas por Bs. 939.179 por concepto de Regalía Minera que constituye el 3% sobre el valor total de venta acordado en la factura, retenido por OMSA y depositado mediante el Formulario 3009 en cumplimiento al art. 21 del DS 29577, acto que se constituye en medio fehaciente de pago que demuestra la retención y la efectivización de la transacción, empero no es sujeto de crédito fiscal IVA para devolución impositiva, en el entendido que el obligado a cubrir ese monto es el vendedor o explotador que deja de percibir y destina en favor de la región explotada; en cambio el comprador recibe el 100% del producto, consiguientemente al no ser cubierto el pago por OMSA, que solo es agente de retención no corresponde la devolución impositiva por este concepto, como erróneamente ha dispuesto la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0868/2014 de 13 de junio, por lo que corresponde revertir la decisión.

Asimismo, respecto a que el contribuyente estaría solicitando devolución impositiva con componente de Regalía Minera; se tiene que de la revisión de antecedentes, como de los papeles de trabajo de la propia AT, que OMSA de las compras de concentrados de estaño de COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira Ltda., y Grupo Minero Bajadería SRL., en las facturas 546, 545, 13411 y 13764 no incluyen regalía minera, si bien OMSA a fin de efectuar la cancelación total a sus proveedores, consideró en principio la retención de la Regalía Minera, este hecho no sustenta que en la determinación de la base imponible del IVA o el precio neto de venta o facturado, el vendedor hubiera incluido la Regalía Minera y estaría solicitando devolución impositiva con componente de Regalía Minera como erróneamente sostiene la institución demandante, siendo correcto lo determinado por la AGIT sobre este punto en sentido que el monto facturado no contiene regalía minera.

VI.2.2 Respecto al importe observado por la falta de medio fehaciente de pago correspondiente a las facturas 546 y 545, que incluye un monto que correspondería a la "**diferencia de cambio**", por un total de Bs. 201.087,74 y Bs.164.948,89; cabe señalar que la propia AT en los papeles de trabajo de fs. 257, 258, 314 y 315 estableció la veracidad de las diferencias de cambio, en el entendido que el contribuyente registró sus transacciones de compra en bolivianos, empero cotiza su pago en Dólares Americanos, existiendo una apreciación de la moneda nacional que no es pagada al proveedor, sino que se encuentra registrada contablemente, hecho que evidencia la existencia real de la diferencia cambiaria, empero no es sujeto a devolución impositiva como erróneamente entendió la AGIT.

Consiguientemente en el caso, no es evidente que se haya incluido a la base de cálculo del importe total facturado el monto retenido y empozado en calidad de Regalía Minera, emergente de la compra de concentrados de estaño de COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira Ltda., y Grupo Minero Bajadería SRL, que se consignó en las facturas 546, 545, 13411 y 13764, puesto que conforme se señala en los papeles de trabajo de la propia AT, los importes reflejados no incluyen la regalía minera consignada en las liquidaciones y respecto a la diferencia de cambio, que se encuentra registrado contablemente constituye medio fehaciente de pago no sujeto a devolución impositiva, por lo que corresponde, revocar el recurso jerárquico en cuanto al pago por Regalía Minera y Diferencias de Cambio,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 909/2014.- Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

que constituye medio fehaciente de pago que demuestra la retención y el pago de la misma, mas no es válido para crédito fiscal para devolución impositiva y las diferencias de cambio que registran debidamente, conforme a la norma de Contabilidad N° 6, que si es un medio fehaciente de pago, más no genera crédito fiscal para devolución impositiva.

VI.3. Conclusiones.

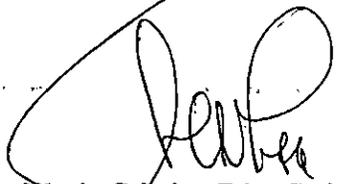
En mérito al análisis precedente, este Tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la Resolución impugnada, ha incurrido en interpretación errónea del art. 21 del DS 29577 al disponer que la retención y pago por regalía minera y las diferencias de cambio son válidos para devolución impositiva en favor del exportador, cuando por los fundamentos expuestos no corresponde. En lo demás, los argumentos de la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la Resolución Jerárquica impugnada.

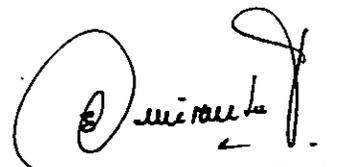
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, declara **PROBADA EN PARTE** la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 60 a 66 vta.; revocando el pago por regalía como válido para devolución impositiva así como las diferencias de cambio en favor del comprador, por los fundamentos expuestos, en lo demás mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0868/2014 de 13 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe el señor Magistrado José Antonio Revilla Martínez por emitir voto disidente.

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

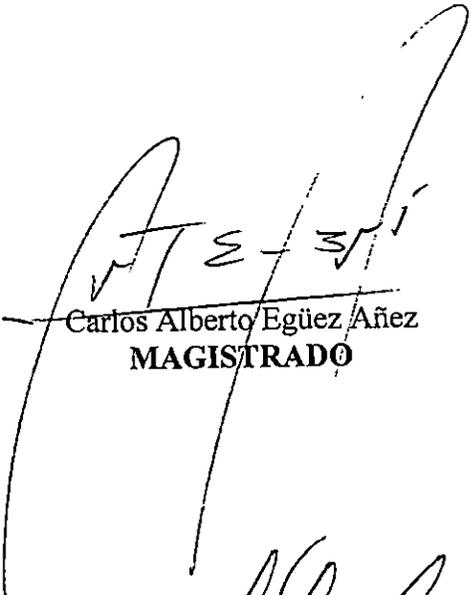
Regístrese, notifíquese y archívese.

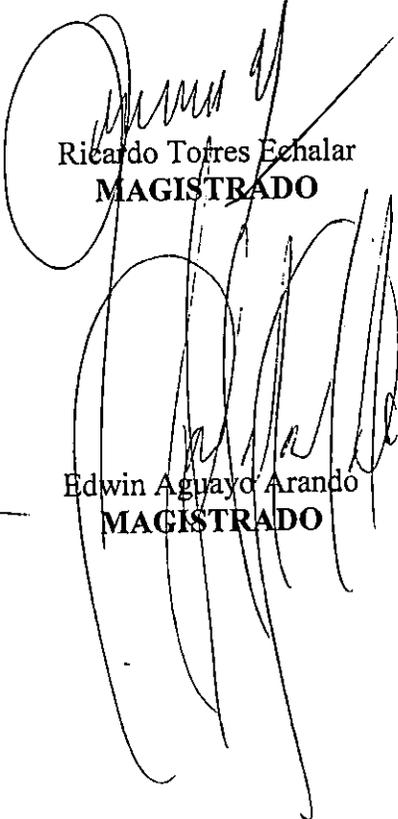

María Cristina Díaz Sosa
DECANA

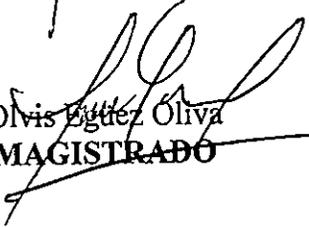

Esteban Miranda Terán
MAGISTRADO

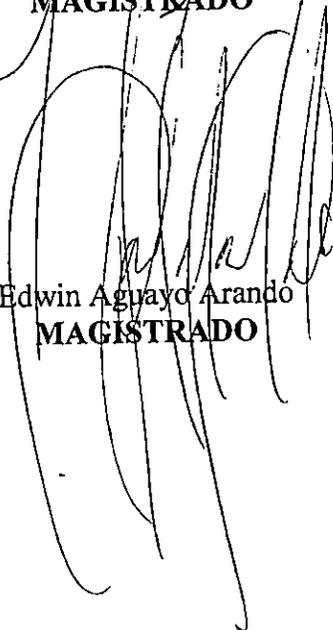

Marco Ernesto Jaimes Molina
MAGISTRADO

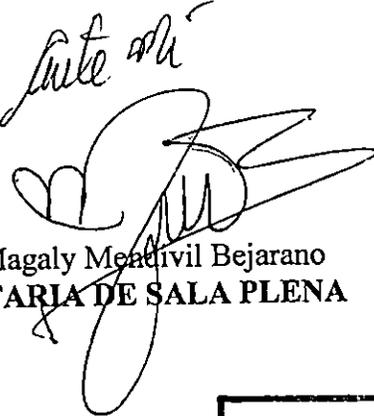

Juan Carlos Berrios Albizu
MAGISTRADO


Carlos Alberto Egúez Añez
MAGISTRADO


Ricardo Torres Echalar
MAGISTRADO


Olvis Egúez Oliva
MAGISTRADO


Edwin Aguayo Arando
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

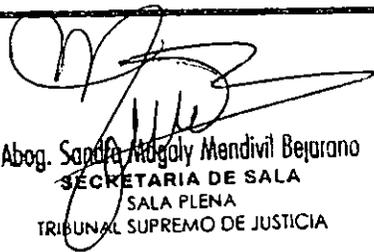
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2018.....

SENTENCIA N° 72... FECHA 31 de enero...

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2018.....

Dr. José Antonio Rouille Martínez
VOTO DISIDENTE:


Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA