



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA: 435/2016.
FECHA: Sucre, 19 de septiembre de 2016.
EXPEDIENTE: 526/2013.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Empresa Metalúrgica VINTO contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Antonio Guido Campero Segovia.

Pronunciada en el proceso Contencioso Administrativo seguida por la Empresa Metalúrgica Vinto (EMV), representado legalmente por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 71 a 79, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0476/2013 de 22 de abril, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 89; las respuestas de fs. 93 a 100 vta. por la AGIT y de fs. 168-172 por el SIN-Oruro; los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

En mérito a la Resolución Suprema N° 01151 de 18 de julio de 2009, se apersonó Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán en representación de EMV, mediante memorial de fs. 71 a 79 de obrados, interponiendo demanda contencioso-administrativa, contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0476/2013 de 22 de abril, como efecto del Recurso de Alzada interpuesto por el contribuyente de referencia, contra la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00557-12 de 27 de agosto de 2012, que haciendo una relación de los antecedentes de emisión de la resolución impugnada, se tiene:

I.1. Antecedentes de hecho.

Que en fecha 29 de agosto de 2012 se notificó a la EMV con la Resolución Administrativa CEDEIM No. 23-00557-12, misma que establece a favor de la EMV la devolución impositiva por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) por el periodo fiscal Mayo 2011 el importe de Bs. 10.068.331.- de un monto solicitado por EMV de Bs. 16.846.242.- reducción que considera no corresponde en razón a que **1.** Se aplicó erróneamente el 45% dispuesto en el art. 10 del DS 25465; **2.** De igual forma erróneamente se hizo descuento, porque supuestamente no se hubiese demostrado el pago del 87% de las facturas N°590, 591, 592, 593, 594, 595, 596, 597, 598, 599, 603 emitidas por COMIBOL Empresa Minera Huanuni, puesto que considera en los hechos se pagó el 87% de las mismas, que sin embargo el SIN realizó reducciones dentro de las sumas pagadas, ante tales irregularidades la EMV interpuso Recurso de Alzada, ante la ARIT La Paz ARIT-LPZ/RA 01052/2012 de fecha 05 de noviembre de 2012, que

resuelve revocar parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N°23-00557-12 de 27 de agosto, emitida por la Gerencia Distrital de Oruro del SIN contra EMV; consecuentemente, deja sin efecto el monto establecido como indebidamente devuelto de Bs6.777.911.- conformado por Bs4.061.493.- por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver y Bs2.716.418.- correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000.- UFV's no respaldadas íntegramente con medios fehacientes de pago; y confirma Bs10.068.331.- establecidos en el primer numeral de la parte resolutive del acto impugnado, declarando en consecuencia como importes sujetos a devolución los Bs6.777.911.- mas Bs. 10.068.331.- mencionados, sumando un total de Bs16.846.242.- por el periodo fiscal mayo 2011.

Que sin embargo, considera que aun cuando dicha Resolución está enmarcada parcialmente en las normas legales, es objeto de Recurso Jerárquico interpuesto por la AT, a cuyo efecto se emite Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0476/2013, que resuelve revocar parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 1052/2012 de 17 de diciembre, dictada por la ARIT-LPZ, dentro del recurso de alzada interpuesto por la EMV contra la Gerencia Distrital del SIN Oruro, en la parte referida a las compras que no cuentan con el sustento de medios fehacientes de pago, manteniendo firme la depuración de crédito fiscal parcial por medios fehacientes de pago por el importe total de Bs2.139.964.- correspondiente a las facturas N° 590, 591, 592, 593, 594, 596, 597, 598, 599, 603 y 2354, además de la factura 1 por Bs153.- y mantiene firme la revocación por las retenciones efectuadas por concepto de Regalías Mineras, el pago por manipuleo de concentrados y la contraprestación de la venta de sulfato de cobre, los mismos que se constituyen en medios de pago válidos, dejando sin efecto la observación por medios fehacientes de pago por Bs576.301.-, resultando el importe sujeto a devolución de Bs14.706.125 por el periodo fiscal mayo de 2011.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Conforme a los antecedentes señalados, la entidad demandante identifica el siguiente punto de agravio:

I.2.1. Gastos de realización.

Señala que respecto a los gastos de realización la resolución de recurso jerárquico ha revocado parcialmente en el punto xvi del subtítulo IV.4.1., el importe del tope máximo base para la devolución impositiva, determinado en la Resolución de Alzada, modificando el mismo a Bs. 18.915.328.- importe superior al solicitado en devolución por la EMV de Bs16.846.242.- según Form.1137 manteniendo este informe para fines de Devolución IVA; aspecto que de acuerdo a la parte Resolutiva de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0476/2013 ha incidido a favor de la EMV, respecto de este concepto, sin embargo de ello, habiendo también dicha resolución en el mismo punto xvi dispuesto aplicar gastos de realización presuntos del 45% en la determinación del IVA base para devolución de las Facturas Nos. 207, 208, 209, 215, 217, 218, 219 y 222 por inexistencia o incongruencia en los contratos con los proveedores, en tal antecedente interpone demanda respecto a las facturas comerciales de



exportación sobre las cuales se ha determinado aplicar el art. 10 del DS 25465 con los siguientes fundamentos:

a. Facturas de exportación N° 207 y 209.

Señala que con respecto a la **factura 207** está respaldada por el Contrato VEX-01/11, adjuntada en su recurso de Alzada y que vuelve a presentar.

Con respecto a la **factura de exportación 209**, la venta correspondiente fue realizada como SPOT según Reglamento Interno del Dpto. Ventas de la EMV, venta efectuada como esporádica con tonelajes mínimos que solicitan los clientes de conformidad a sus requerimientos que por la fluctuación del precio, son requeridas en tonelajes variables usualmente no periódicos por lo que no se efectuó el contrato como se especifica en las ventas por licitaciones y ventas directas.

Expresa que existen clientes esporádicos, para ellos considerado pequeños, porque compran una o dos veces al año que no tiene representación directa en Bolivia, es por ese motivo que se les vende de manera directa para poder ir aperturando y consolidando mercados, lo que en el actual mundo del comercio exterior ya no se utiliza contrato para estas operaciones al no ser ventas frecuentes, únicamente se efectúa una cotización con una condición de entrega pactada ya sea CIF o FOB Arica, aspecto que no fue considerado por el SIN ni por la AGIT, por lo que solicita la no aplicación del art. 10 del DS 25465, reitera los fundamentos del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 01052/2012.

b. Facturas de exportación N°208, 217, 218, y 219.

Señala que el argumento del Recurso Jerárquico de que las facturas comerciales de exportación 208, 217, 218 y 219 no son respaldadas de acuerdo al Contrato VEX16/10 y VEX-02/11 por: **i)** existir incongruencias en lo estipulado en la cláusula primera que establece como comprador a SHIMPO Ltda., **ii)** la cláusula novena que solicita la emisión de la factura comercial de exportación a nombre de Toyota Tsusho Corporación y **iii)** la cláusula décima cuarta que contradice lo establecido en la cláusula primera al identificar a Shimpo Ltda. como representante del comprador.

Al respecto, refiere que no existe incongruencia alguna, por cuanto el comprador es SHIMPO Ltda. tal como establece la cláusula primera, en cuanto a la cláusula novena, en ella, el comprador en su condición de precisamente comprador simple y llanamente ha hecho establecer que para efectos de pago de la Factura Comercial y demás documentos deba ser emitida a nombre de Toyota Tsusho Corporación, situación que considera se da en el comercio internacional, sino, no existiría las tantas centenas de Empresas que se adjudican licitaciones públicas para provisión de distintos bienes que se producen en otros países, circunstancia que acentúa la dinámica del comercio.

Actividad que no está prohibida por ninguna norma, aspecto que esta refrendado por el SIN Oruro y la AGIT, pues no manifiesta que norma prohíbe la observación, tomando en cuenta que la carga de la prueba corresponde a ambas partes sujeto pasivo y sujeto activo.

En cuanto a la cláusula décima cuarta, en ella se establece que todas las notificaciones entre el vendedor y el comprador, serán consideradas como válidas efectuadas mediante el uso de servicio de fax, carta y/o correo electrónico cuando hayan sido enviadas a las direcciones propuestas. Así en la parte que corresponde al comprador, con mayúsculas se señala que el Representante del Comprador Shimpo Ltda. es Virginia Keido Shimojyo Osaki, identificación que coincide con la primera cláusula, texto que es malinterpretado por el SIN, al pretender hacer ver que Virginia Keido Shimojyo Osaki sería representante de TOYOTA TSUSHO CORPORATION, interpretación que refiere no corresponde a la verdad material del contrato VEX-16/10 y VEX-02/11, por lo que señala que no corresponde la aplicación del art. 10 del DS 25465.

c. Factura comercial de exportación N° 222 emitida a China Minmetals Non-Ferrous Metals Co.Ltd.

Indica que respecto a la errónea aseveración de que la factura de exportación N° 222 no está respaldada por el contrato VEX-12/09 de compra-venta de estaño metálico por no estipular en la cláusula séptima que el vendedor deberá por su cuenta efectuar el transporte, seguro y también los gastos de puerto desde Oruro hasta Arica, que esa observación es totalmente equivocada por cuanto al evidenciarse en la cláusula séptima del contrato que la entrega del producto por parte del vendedor al comprador será en condiciones FOB ARICA, ya dentro de la terminología del Comercio Internacional se establece las obligaciones de los contratantes y no es necesario estipular que el vendedor deberá por su cuenta efectuar el transporte, seguro, y también los gastos de puerto desde Oruro hasta Arica.

A más fundamentación señala: Que al indicar mineral y metal pareciera que se está hablando de sinónimos, algo no cierto ya que debe distinguirse entre un contrato de compra venta de minerales y un contrato de compra venta de metálico que son completamente diferentes, el DS N° 25465 abarca el tema Minero- Metalúrgico. En un contrato de compra venta de minerales se colocan todas las deducciones a las que se somete el concentrado empezando desde el descuento o merma al recibir el mineral, humedad castigo por impurezas, costo de tratamiento todos los gastos de realización en detalle fletes, seguros, gastos, puerto, repesajes costos que dirimirían y otros en los que se incurriría para que este concentrado se transforme en metálico, contratos en los que al describir las deducciones referidas están expresamente detalladas en monto por cada ítem y porcentajes. Que un contrato de venta metálico con un estaño metálico en lingotes con ley bien definida producto con peso final, basándose en los términos de Comercio Internacional los INCOTERMS se coloca únicamente en el lugar de entrega, en el presente caso puerto Arica, CIF o FOB Arica lo que define los gastos a incurrir que son tres por parte del vendedor: el flete terrestre Vinto-Arica, el segundo desde la planta hasta el puerto de Arica y los gastos en puerto que se ocasionan al recibir la carga. Asimismo indica que se deben considerar los siguientes documentos: i) Circular N° 207/2006 de la Aduana Nacional de Bolivia con la Resolución de Directorio 01-014-06 de 03 de agosto de 2006; ii) RND 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007 nuevo sistema de facturación; iii) Contrato de venta de estaño metálico.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Considera que no existe incongruencia en el Contrato VEX-12/09, por cuanto en la cláusula primera se establece como representante legal del comprador a Jiao Jian, en su condición de Gerente General "en la República Popular de China" y en la cláusula décima sexta se estipula como representante, solo para efectos de notificaciones a Baoshan Li en Bolivia, concretamente en la calle La Paz N° 607 Cochabamba- Bolivia, no estipula que es representante legal del comprador, solo estipula que es un representante autorizado para las notificaciones en nuestro país, por lo que no existe incongruencia alguna con Contrato VEX -12/09 que respalda la Factura de Exportación 222.

d) Factura de exportación N° 215.

Refiere que se han presentado los medios fehacientes de pago de seguros de acuerdo a requerimiento del SIN, por periodos abril, mayo y junio, sin embargo existió una confusión por parte del Dpto. de Fiscalización del SIN, con respecto a la distribución de los medios fehacientes de pago presentados de los periodos abril, mayo y junio ya que en el comprobante N° BDO0700003 están los tres pagos de los periodos mencionados para constancia de la ARIT dentro del término de prueba del Recurso de Alzada se presentó nuevamente el detalle de pago de seguros correspondientes al mes de mayo de 2011, en ese entendido no corresponde la aplicación del 45% previsto en el DS 25465.

Con respecto a la errónea aseveración de que la factura de exportación N° 215 emitida por ELMET S.A. de C.V. no es respaldada con el Contrato VEX -13/09; indica que no corresponde esa aseveración realizada en el punto xiii del subtítulo IV-4-2, en razón de que en la cláusula cuarta del contrato VEX-13-09, correspondiente al plazo, estipula que la vigencia será de un año a partir de la suscripción del contrato y/o hasta que se complete la entrega del producto por parte del vendedor al comprador y su correspondiente pago de material.

Por otro parte la cláusula quinta estipula la cantidad de toneladas métricas a ser entregadas a requerimiento del comprador. Lo que establece que el contrato VEX 13/09, tiene vigencia hasta que se complete la entrega del producto por parte del vendedor al comprador y en el caso, para mayo del 2011 aún faltaba completar la entrega del producto, por lo que el contrato VEX-13/09 si respalda a la factura comercial de exportación N°215.

I.2.2. Gastos de realización.

Con relación a las facturas 590, 591, 592, 593, 594, 595, 596, 597, 598, 599 y 603 la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0476/2012 a dejado sin efecto la suma total de 576.301.- determinación que en justicia corresponde, dando curso a ello parcialmente a lo reclamado por EMV, que sin embargo habiendo demandado en la parte final de su recurso de alzada no sólo la fracción dentro del 87% de lo pagado y demostrado con medios fehacientes de pago, sino también el total de las citadas facturas que asciende a la suma de Bs2.139.964.-

Asimismo refiere que el principio de neutralidad impositiva previsto en el art. 1 de la Ley N°11963 de 23 de marzo de 1999, que modifica el art. 12 de la Ley N°1489 de 16 de abril de 1993, no se está cumpliendo, pues la EMV, que compra concentrados de mineral en el mercado interno para refinarlos y fundirlos con destino a operaciones de exportación, labor en la cual además emplea muchos otros insumos, contratos de obras y prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora no está recibiendo la devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora.

Con lo que no se está reintegrando conforme a las normas del art. 11 de la Ley N° 843 al exportador EMV, el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, conceptos, también previstos en el art. 8 de la Ley N° 843; 8 del DS N° 21530; 3 y num 3) del art. 24 del DS N° 25465 de 23 de julio de 1999, menos la devolución hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación establecida en la parte del artículo 3 del DS N°25465.

Por tanto el SIN, depura las facturas Nos. 590, 591, 592, 593, 594, 596, 597, 598, 599, 603, 2354 y 1 emitidas por COMIBOL EMPRESA HUANUNI, por compras de insumos directamente relacionados con la actividad de la Empresa, sin tomar en cuenta que dichas notas fiscales, cumplen las condiciones fundamentales para su validez y devolución ya que son 1. Originales, 2. Corresponden al periodo solicitado y 3. Están vinculadas con las operaciones gravadas de la empresa conforme establece el art. 8 inc. a) de la Ley N°843.

Continúa fundamentando con los argumentos de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 01052/2012 de 5 de noviembre.

Asimismo refiere las limitaciones que tiene EMV al ser una empresa recientemente revertida al Estado; puesto que lo que funde y exporta únicamente cobra su costo tratamiento y vende a la cotización internacional porque no puede exportar impuestos; los CEDEIMS recuperados 13% son para devolver a sus proveedores de concentrados.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0476/2013 de 22 de abril, emitida por la AGIT.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

II.1. Que, admitida la demanda por decreto de fs. 89, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, apersonándose Daney David Valdivia Coria en su condición de Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT, quién contestó negativamente la demanda contencioso-administrativa por memorial presentado el 27 de diciembre de 2013,



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 526/2013. Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica VINTO contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

cursante de fs. 93 a 100 de obrados, manifestando que la Resolución impugnada se encuentra plenamente respaldada en los fundamentos técnico-jurídicos que dieron lugar a la misma y que fueron claramente expuestos, señaló además que:

Sobre la determinación de los **gastos de realización**, aplicando el 45% de presunción, por observación a las condiciones contractuales, de la compulsas de antecedentes administrativos, así como la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00557-12 de 27 de agosto de 2012, se conoce que la AT observó gastos de realización, por inexistencia de los contratos que respalden las facturas comerciales Nos. 207 y 209; observando también las facturas Nos. 208, 215, 217, 218, 219 y 222 por incongruencias en los contratos presentados por el sujeto pasivo.

Con referencia a los **medios fehacientes de pago**, refiere que se aplicó estrictamente lo señalado en las disposiciones legales: art. 66 num.11), art. 70 num. 4) de la Ley N° 2492, art. 37 del DS N° 27310 modificado por el párrafo III art. 12 del DS N° 27874; puesto que de la revisión de antecedentes se constató que las facturas Nos. 590, 591, 592, 593, 594, 596, 599, 603, 2354 y 1 emitidas por la Empresa Minera Huanuni, no cuentan con los medios fehacientes de pago que respaldan la totalidad de las compras efectuadas.

Por lo que refiere que la demanda contenciosa administrativa incoada por la EMV carece de sustento jurídico tributario y no existe agravio o lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución del Recurso Jerárquico.

II.2. Petitorio.

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

III. CONTESTACIÓN DEL TERCERO INTERESADO.

Citado el tercero interesado, apersonándose Verónica Jeannine Sandy Tapia en su condición de Gerente Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, quien contestó negativamente la demanda contencioso-administrativa por memorial presentado el 10 de octubre de 2014, cursante de fs. 168 a 172 de obrados, manifestando:

III.1. Sobre los gastos de realización.

La AT verificó la documentación original de las exportaciones, como ser: Pólizas de exportación, Facturas Comerciales del Exportador, Manifiestos Internacionales de Carga (MIC/DTA) y Certificados de Salida de la Empresa Metalúrgica Vinto, habiéndose constatado que no se encuentran claramente establecidos y están mal determinados los importes de gastos de realización, importe de la factura comercial de exportación diferentes a las facturas de respaldo; facturas que no se encuentran con contrato de venta de respaldo, por lo que se considera que de no estar correctamente determinados y debidamente consignados en la DUE y respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral, presumiendo que

los gastos de realización son el 45% del valor oficial de cotización, conforme establece el art. 10 del DS N° 25465 que establece "Impuesto al Valor Agregado".

Asimismo la RND N° 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003 en su art. 5 exige la presentación de los documentos que respalden las condiciones contratadas, debiendo en consecuencia dichos documentos contener toda la información relativa a los gastos de realización, aspecto que de la revisión de antecedentes no se evidenció.

Con relación a la determinación de los gastos de realización, aplicando el 45% de presunción, por observación a las condiciones contractuales, la AT observó gastos de realización, por inexistencia de los contratos que respaldan las facturas comerciales Nos. 207 y 209; observando también las facturas Nos. 208, 215, 217, 218, 219 y 222 por incongruencias en los contratos presentados por el sujeto pasivo.

III.2. Medios fehacientes de pago.

Refiere que la AT aplicó estrictamente lo señalado en las disposiciones legales: art. 66 num.11), art. 70 num. 4) de la Ley N° 2492, art. 37 del DS N° 27310 modificado por el parágrafo III art. 12 del DS 27874; puesto que de la revisión de antecedentes se constató que las facturas Nos. 590, 591, 592, 593, 594, 596, 599, 603, 3254, emitidas por la Empresa Minera Huanuni, no cuentan con los medios fehacientes de pago que respaldan la totalidad de las compras efectuadas.

Asimismo, según el papel de trabajo *Verificación de Compras- Medio Fehacientes de Pago*, la AT observó las facturas Nos. 590, 591, 592, 593, 594, 596, 599, 603, 2354 y 1 emitidas por la Empresa Minera Huanuni, debido a que no se encuentran completamente respaldadas por medios fehacientes de pago, por lo que la AT observó solo una parte de cada una de las facturas.

III.2. Petitorio.

La AT solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución impugnada en el proceso.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

La AT notificó a la Empresa Metalúrgica Vinto con la Orden de Verificación - CEDEIM N° 0011OVE01637, que establece la verificación del IVA correspondiente al período julio de 2011, en la modalidad Verificación Previa CEDEIM, solicitándole con Requerimiento N° 00110841, la presentación de documentación.

El 18 de mayo de 2012, EMV entrega la documentación solicitada. En su mérito, la AT emitió el Informe CITE: SIN/GDO/DF/VE/INF/048/2012, en



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

el que observa crédito fiscal por gastos de realización relacionados a los gastos de puerto, las facturas de exportación 208, 215, 217, 218, 219 y 222, debido a que dichos gastos no se encuentran explícitamente consignados en la declaración de exportación; asimismo, depura facturas superiores a 50.000 UFV por los medios fehacientes de pago considerando que el pago no está respaldado en su totalidad, observando el saldo no respaldado, por lo que el importe del crédito fiscal depurado asciende a Bs. 2.716.418.-. Asimismo determina que deberá devolverse Bs. 10.068.331.- por el IVA del periodo mayo 2011.

Con esos hechos la AT emitió la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00557-12 de 27 de agosto de 2012, que establece como importe sujeto a devolución del periodo mayo 2011 la suma de Bs. 10.068.331.- y como importe no sujeto a devolución Bs. 2.716.418.-

Ante la notificación con la Resolución Administrativa citada, el contribuyente EMV interpuso Recurso de Alzada ante la ARIT La Paz, quien resolvió mediante Resolución Administrativa ARIT-LPZ/RA 1052/2012 de 17 de diciembre, **revocando parcialmente** la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00557-12 de 27 de agosto, dejando sin efecto el monto establecido como indebidamente devuelto de Bs. 6.777.911.- conformado por Bs4.061.493.- por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver y Bs2.716.418.- correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000.- UFV's no respaldadas íntegramente con medios fehacientes de pago; y se confirma Bs10.068.331.- establecidos en el primer numeral de la parte resolutive del acto impugnado, declarando en consecuencia como importes sujetos a devolución los

Bs6.777.911.- más Bs10.068.331.- mencionados, sumando un total de Bs16.846.242.- por el periodo fiscal mayo 2011.

Frente a este actuado; la Gerencia Distrital Oruro del SIN interpuso Recurso Jerárquico, que fue resuelto con Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0476/2013 de 22 de abril, pronunciada por la AGIT, que **revocó parcialmente** la Resolución ARIT-LPZ/RA 1052/2012 de 17 de diciembre, determinando en la parte referida a las compras que no cuentan con el sustento de medios fehacientes de pago, manteniendo firme la depuración del crédito fiscal parcial por medios fehacientes de pago por el importe de Bs2.139.964.-, correspondientes a las facturas Nos. 590, 591, 592, 593, 594, 596, 597, 598, 599, 603 y 2354, además de la factura N° 1 por Bs153.- y mantener firme la revocación por las retenciones efectuadas por concepto de Regalías Mineras, el pago por manipuleo de concentrados y la contraprestación por la venta de sulfato de cobre, los mismos que se constituyen en medios de pago válidos, dejando sin efecto la observación por medios fehacientes de pago por Bs 576.301.- resultando el importe sujeto a devolución de Bs14.706.125.- por el periodo fiscal mayo 2011, conforme con el inc. a), parág. I, art. 212 de la Ley N° 3092; resolución que dio origen a la presente demanda contencioso administrativa.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Que, así vistos 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 sólo 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 AT.

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

1. *Si existe una indebida aplicación del art. 10 del DS N° 25465, en cuanto a los gastos de realización en la que se aplicó la presunción del 45%, en las facturas 207, 208, 209, 215, 217, 218, 219 y 222; cuando la EMV presentó para la devolución de impuestos los documentos solicitados conforme a la normativa vigente.*
2. *Si las facturas 590, 591, 592, 593, 594, 596, 597, 598, 599, 603, 2354 y 1 presentadas fueron debidamente respaldadas con medios fehacientes de pago y si corresponde considerarlas en su totalidad a los efectos de la devolución impositiva.*

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

Ahora bien, ingresando al control de legalidad sobre los extremos denunciados por la entidad actora presuntamente incurridos por la AGIT en la resolución impugnada, conforme a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece:

V.1. Que para determinar **si existe una indebida aplicación del art. 10 del DS N° 25465, en cuanto a los gastos de realización**, es necesario hacer una revisión de lo que refiere el art. 10 del DS N° 25465 concerniente al procedimiento de Devolución de Impuestos al Sector Minero Metalúrgico, que dice: ***“La devolución o reintegro del crédito fiscal IVA a los exportadores del sector minero metalúrgico se efectuará conforme a los criterios señalados en el art. 3 del presente Decreto Supremo, excepto en lo referente al monto máximo de devolución que en este caso será equivalente a la alícuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización. De no estar estos últimos explícitamente consignados en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el 45% del valor oficial de cotización. Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal”***.

Asimismo el art. 3 del referido DS, refiere que el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 526/2013. Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica VINTO contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

definitivas o compras de bienes en el mercado interno, 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 art. 11 de la Ley N° 843. 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 art. 8 de la misma Ley. Como los exportadores no generan o generan parcialmente débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente que resultare en el periodo fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación.

Por su parte la AT, en cuanto al procedimiento para la solicitud de devolución de impuestos estableció la aplicación del art. 5 de la RND 10-0004-03, en el sentido que; para solicitar la devolución de impuestos, es obligatoria la presentación de: La Declaración de Exportación, Factura comercial del exportador, Certificado de Salida emitido por el concesionario del depósito aduanero, Pólizas de Importación, Formulario de Declaración Jurada (DDJJ) del IVA y aclarando que el Sector Minero debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación del o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal.

En aplicación a la normativa señalada y de la revisión de los antecedentes administrativos la AT con referencia a los gastos de realización: en primera instancia corresponde hacer referencia al valor oficial de la cotización respecto a las Facturas comerciales de exportación Nos. 207, 208, 209, 210, 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217, 218, 219, 221 y 222, las cuales consignan un valor inicial, al que se le resta los gastos de realización por flete terrestre y seguro hasta Tambo Quemado, de cuya diferencia se obtiene el Valor FOB FRONTERA que también se encuentra consignado en las respectivas Declaraciones Únicas de Exportaciones (DUE). La AT en el papel de trabajo "V2.1" a efectos de determinar el valor FOB IVA Exportaciones, en la columna "Valor Oficial de Cotización \$us", consignó el importe que corresponde al Valor inicial que se encuentra registrado en las citadas facturas.

Con relación a la determinación de los gastos de realización, aplicando el 45% de presunción, por observación a las condiciones contractuales, de la compulsión de antecedentes administrativos, así como la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N°23-00557-12 de 27 de agosto de 2012, se conoce que la Administración Tributaria observó gastos de realización, por inexistencia de los contratos que respaldan las facturas comerciales Nos. 207 y 209; observando también las facturas Nos. 208, 215, 217, 218, 219 y 222 por incongruencias en los contratos presentados por el sujeto pasivo.

Al respecto de la revisión de los contratos, que son los respaldos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal y las facturas comerciales de exportación, de dicha información con los antecedentes administrativos se evidencia la inexistencia de contratos con los clientes detallados en las **Facturas Comerciales N°s 207 y 209**; sin embargo la empresa demandante señala que existen clientes esporádicos

con los que se efectúan una cotización con una condición de entrega ya pactada, formalidad que es suficiente y se encuentra enmarcada en la previsión del art. 10 del DS 25465 al referir que los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador de mineral o metal; situación en la que se encuentran las referidas facturas, correspondiendo declarar probada la demanda con respecto a las mismas.

De igual forma, en cuanto a los respaldos de las **Facturas de Exportación N°s 208, 217, 218 y 219**, se tiene que el cliente según las Declaraciones Únicas de Exportación es TOYOTA TSUSHO CORPORATION, observándose que tanto el Contrato VEX-02/11 como el contrato VEX-16/10 fueron suscritos con la empresa SHIMPO LTDA., si bien la cláusula novena, señala como beneficiario del pago a TOYOTA TSUSHO CORPORATION, el mismo se acordó en el contrato correspondiente, no afectando el cumplimiento de lo dispuesto por el art. 10 del DS 25465, al estar los gastos de realización consignados en la declaración de exportación respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal; pues en aplicación del principio de libertad contractual, si el comprador solicitó la emisión de la factura a nombre de un tercero, es porque está realizando la compra en representación de ese tercero, lo que no afecta negativamente ni a EMV ni a la AT, pues los gastos de realización se hallan respaldados, independientemente del nombre a quien corresponda la factura comercial, correspondiendo en este punto declarar probada la demanda.

Con respecto de la **Factura de Exportación N°222**, indica FOB Arica y que el contrato VEX-012/09 no establece el pago del seguro por parte del vendedor, además que el contrato señala a Jiao Jian como Gerente General y representante legal del comprador; a su vez señala a Baoshan Li como también representante del comprador, aspecto que no fue aclarado oportunamente, por lo que el referido contrato al contener incongruencias no respalda las condiciones contratadas por el comprador del mineral.

Asimismo, sobre la **Factura de Exportación N°215**, el contrato VEX-13/09, la demanda señala que este tiene vigencia de 1 año y/o hasta que se complete la entrega del producto y su pago, pero EMV no presenta documentación que evidencie que desde el inicio de la exportación hasta el final del contrato de 1 año, haya todavía mineral por entregar; en este entendido el contrato no respalda las condiciones contratadas, máxime si la demanda tampoco es precisa respecto a las fechas o tiempos de ejecución de lo pactado, no pudiendo este tribunal suplir la carencia argumentativa que le corresponde al actor.

De lo inferido, EMV incumplió con la presentación de los contratos de respaldo ante la AT y en la etapa recursiva, situación que vulnera lo establecido en el art. 10 del DS N° 25465 que establece que los gastos de realización deben estar consignados en la declaración de exportación y respaldadas por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal; en tal entendido al haber el exportador incumplido el art. 76 de la Ley N° 2492, según el cual en los procedimientos tributarios quien pretende hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, corresponde con relación a las facturas referidas, aplicar el



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

45% dispuesto por el art. 10 a las facturas comerciales N°s, 215, 217, 218, 219 y 222.

De igual forma EMV no aportó elementos probatorios en la instancia administrativa y recursiva a efectos de desvirtuar la inexistencia de la incongruencia en los referidos contratos, por lo que no pudo verificarse lo señalado por el sujeto pasivo, en tal entendido con respecto a los gastos de realización se mantiene lo dispuesto en el recurso jerárquico AGIT-RJ 0476/2013 de 22 de abril.

V.II. Ahora para determinar si las facturas 590, 591, 592, 593, 594, 596, 597, 598, 599, 603, 2354 y 1 presentadas fueron debidamente respaldadas con medios fehacientes de pago, es necesario hacer una revisión de lo dispuesto en el art. 3 del DS N° 25465 que dispone que el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme al art. 11 de la Ley N° 843. 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 art. 8 de la Ley N° 843. 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 periodo fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación.

Asimismo el párrafo III, art. 12 del DS N°27874, que modifica el art. 37 del DS N°27310, dispone que cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deberán ser respaldadas por los sujetos pasivos y/o terceros responsables, con medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente.

Por otra parte, el numeral 4, art. 70 de la Ley N° 2492, establece como obligación del sujeto pasivo el respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme lo establezcan las disposiciones normativas respectivas.

En ese contexto se debe hacer hincapié, que el objetivo de los medios fehacientes de pago, es validar la realización efectiva de una transacción; consecuentemente el pago parcial de compras debidamente documentadas, no implica que las transacciones no se hubieran efectuado o que no sean válidas para fines de cómputo del crédito fiscal.

Se constató también que la empresa recurrente durante el proceso de verificación demostró mediante notas fiscales, comprobantes contables, órdenes de transferencias bancarias, liquidaciones finales y extractos bancarios, la realización efectiva de las compras de concentrados de estaño efectuada a COMIBOL y de carbón vegetal y mineral realizadas a los proveedores Limberg Castro Valverde y Carlos Garfias Solíz, documentos que de acuerdo al numeral 11 del artículo 66 y numeral 4 del

artículo 70 de la Ley 2492, constituyen medios fehacientes de pago y respaldo de la realización de las actividades y operaciones gravadas.

Si bien es cierto que los medios de pago revisados por la Administración Tributaria no respaldan el total de la compra, esto no implica que las transacciones no se hubieran efectuado o que se realizaron parcialmente; en el presente caso, la factura original y documentación contable permite evidenciar la efectiva realización de la transacción y no una simulación del acto jurídico con el único fin de reducir la carga fiscal.

Al respecto, se debe precisar que la empresa demandante para solicitar la restitución de las diferencia no respaldada, correspondiente a cada una de las facturas 590, 591, 592, 593, 594, 596, 597, 598, 599, 603, 2354 y 1, no refiere qué liquidaciones, transferencias o que otra prueba presentada no fueron tomadas en cuenta por la Administración Tributaria, toda vez que según la demanda, corresponde el reconocimiento **de la totalidad del crédito fiscal** que generan dichas facturas, situación que impide a éste Tribunal corroborar si los montos solicitados en restitución, devienen de un error de cálculo o falta de valoración de alguna prueba específica, siendo insuficiente señalar normas tributarias infringidas sin establecer la forma de infracción, o como debieron ser interpretadas, es decir, sin señalar específicamente la prueba para corroborar la supuesta infracción, no pudiendo éste Tribunal suplir la ausencia de carga argumentativa a la que está obligado todo aquel que pretende hacer valer sus derechos.

A lo manifestado, se debe agregar que lo sustentado por la empresa demandante, no resulta coherente con las normas que reglamentan la devolución impositiva, ya que el art. 37 del DS N° 27310 que Reglamenta el Código Tributario, modificado por el art. 12.III del DS N° 27874 (Reglamenta algunos aspectos del Código Tributario) vigente para el período fiscalizado, establece 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 fiscal correspondiente, disposición concordante con el art. 70 núm. 5, de la Ley 2492, que prevé como obligación del contribuyente, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le corresponden.

V.III. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT - RJ 0471/2013 de 22 de abril, fue emitida incurriendo en interpretación errónea de normas tributarias en relación con la existencia de medios fehacientes de pago en relación con las facturas 208, 217, 218 y 219, operaciones en virtud de las cuales se vendió estaño metálico a nombre de una persona, habiéndose emitido la factura comercial y demás documentos a nombre de otra, sin que ello implique la inexistencia de medios fehacientes de pago, o la ausencia de condiciones contractuales de compra venta de mineral. Asimismo se reconoce el crédito fiscal de las Facturas Comerciales N°s 207 y 209, al haberse efectuado en una condición pactada consignada en las declaraciones de exportación.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, impartiendo justicia y en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **PROBADA EN PARTE** la demanda contencioso-administrativa de fs. 71 a 79 y en su mérito, se revoca parcialmente la resolución impugnada AGIT/RJ/0476/2013 de 22 de abril, en la parte referida a la depuración del crédito fiscal de las facturas 207, 209, 208, 217, 218 y 219.

No suscriben las Magistradas Rita Susana Nava Durán, Maritza Suntura Juaniquina, el Magistrado Rómulo Calle Mamani por emitir voto disidente.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO



Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA	
GESTIÓN: 2016	
SENTENCIA N° 435	FECHA 19 de sept.
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2016	
Dr. Rita S. Nava Durán, Maritza Suntura Juaniquina	
Dr. Rómulo Calle Mamani	
VOTO DISIDENTE:	

VOTO DISIDENTE

La Magistrada Dra. Rita Susana Nava Duran, presenta su voto disidente a la Sentencia N° 435/2016 de 19 de septiembre de 2016 que declara **PROBADA EN PARTE**, la demanda de la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Ramiro Felix Villavicencio Niño de Guzmán contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, según los siguientes fundamentos:

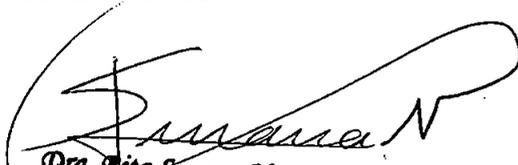
1. FUNDAMENTACION DEL VOTO DISIDENTE

Conforme al objeto de controversia: "Si corresponden o no las facturas para gastos de realización de las facturas 207, 209, 208, 2017, 218 y 219 referida a una cláusula en favor de tercero, **según el criterio de la magistrada disidente no son válidas para crédito fiscal siguiendo una interpretación restrictiva de la norma, el cual había sido adoptado desde el 2012 cuando ingreso en funciones jurisdicciones, la motivación de este criterio es la siguiente:**

- a) De la revisión de los contratos observados y solo para fines de pago se menciona a un tercero, se debe considerar que la devolución o reintegro del crédito fiscal IVA al sector minero, dispuesto en el art. 10 del D.S. 25465 establece una relación especial entre el vendedor y comprador de mineral, puesto que el máximo de devolución, es el equivalente a la alícuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización y que los gastos de realización (valor del mineral, seguro, fletes, etc.) consignados en la declaración de exportación deberán estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal, de tal forma que debe necesariamente existir una relación contractual entre el vendedor de mineral o metal y el comprador y que en el caso especial de la legislación boliviana se debe comprobar la relación o vínculo contractual y que las partes celebrantes tiene necesariamente que consignarse en la factura de comercial de exportación, por consiguiente no solo es necesario que se establezca una cláusula en favor de un tercero a fines de compra de mineral o metal, sino que necesariamente tiene que existir un contrato de mandato expreso que beneficie a un tercero.
- b) En conclusión, de conformidad al 10 del D.S. 25465 necesariamente para la devolución de los gastos de realización en exportaciones mineras el contrato de respaldo debe ser suscrito entre los que realizan la operación y que en caso de ser el beneficiario un tercero, el que realiza la operación debe señalar que para efectos de todo el contrato lo realiza a nombre de un tercero y así no existir diferencias entre las partes celebrantes del contrato de compra venta de mineral y la factura comercial de exportación.
- c) Por lo anteriormente señalado, corresponde declarar improbada la demanda.

2. FALLO QUE DEBE TENER LA SENTENCIA

En base a la fundamentación jurídica y de hecho precedente, la Magistrada que firma al pie, considera se debe declarar **IMPROBADA LA DEMANDA** de fs. 71 a 79, interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0476/2013 de 22 de abril de 2013.


Dra. Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Sucre, 19 de septiembre del año 2016



31

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL
ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA

CITACIONES Y NOTIFICACIONES
SALA PLENA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

EXP. Nº 526/2013

En Secretaría de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a
horas 08:11 del día lunes 15 de enero de 2018,

notifiqué a:

Darey David Valdivia Coria
AGJ

con Sentencia 435/2016 de fecha 19 de
Septiembre de 2016;

Mediante Cédula fijada en Secretaria de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia
de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

TESTIGO

Gonzalo Tenã
3099951 ch

CERTIFICO:

OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA