



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

SALA PLENA

8-05-16
77:46

SENTENCIA: 552/2015.
FECHA: Sucre, 7 de diciembre de 2015.
EXPEDIENTE N°: 593/2010.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Empresa Metalúrgica Vinto contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Rita Susana Nava Durán.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Empresa Metalúrgica Vinto representada por Ramiro Felix Villavicencio Niño de Guzmán contra Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda 34, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0380/2010 de 13 de septiembre del 2010, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 84 a 89, réplica de fs. 103 a 105; dúplica de fs. 112 a 113; antecedentes administrativos y recursivos.

CONSIDERANDO I: Que la Empresa Metalúrgica Vinto representada por Ramiro Felix Villavicencio Niño de Guzmán dentro del plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 27 a 34), pidiendo declarar probada la demanda y se deje sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0380/2010 de 13 de septiembre del 2010, y como consecuencia se confirme la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0239/2010 de 18 de junio de 2010, según los siguientes fundamentos:

1. Señala que en fecha 28 de enero del 2010, la Empresa Metalúrgica Vinto fue notificada con la Resolución Administrativa CEDEIM Posterior N° 23-00003-10 dictada por la Gerente Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales que establece el importe de Bs. 6.819.054 de un monto solicitado de Bs. 12.413.866 reducción que no corresponde en razón de que se aplicó erróneamente el 45 % dispuesto en el art. 10 del D.S. 25465 al total del importe solicitado de CEDEIM y no sólo a las facturas observadas y de igual forma se hizo incorrectamente un descuento porque no se demostró el pago de la totalidad de la factura 62 de la Compañía Minera Colquiri S.A. y 66 de la Empresa Minera Huanuni. La anterior resolución administrativa fue recurrida en alzada y se revocó parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Posterior N° 23-00003-10, empero al ser al impugnada, se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico que recovo parcialmente la Resolución de Alzada.
2. **Sobre los gastos de realización.** La Administración Tributaria en su Recurso Jerárquico, señala que de la verificación de la DUE, Póliza de Exportación, Facturas Comerciales de Exportación, Manifiestos Internacionales de Carga y Contrato de Compra Venta de Estaño Metálico Refinado suscrito con GLENCORE Internacional AG, constató que no especifican los gastos de realización, siendo

aplicable lo dispuesto en el art. 10 del D.S. 25465 respecto al 45 % de los gastos de realización, cuando no se encuentren respaldados por las condiciones contractuales y que el mismo se encuentra reglamentado en el art. 5 de la RND 10-004-03, no siendo suficiente tener presente la RA GNJ 279/99 N° 1201 de 30 de diciembre de 1999 de la Aduana Nacional de Bolivia para desvirtuar lo manifestado, empero la Resolución de Alzada, aplica incorrectamente la estimación que no se encuentra respaldada. Sobre este punto se debe diferenciar entre un contrato de concentrado de minerales y contrato de venta metálico. En un contrato de venta de minerales se ponen 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 y todos los costos de realización (fletes, seguros y gasto de puerto) y otros en el que se incurrirá para que este concentra se transforme en metálico. Por su parte en el contrato de venta de metálico, con estaño metálico de ley bien definida, se coloca únicamente el lugar de entrega (condición contratada), lo que ya define los gastos a incurrir que son 3: el flete terrestre de Vinto (Oruro) a Arica, el seguro desde la planta hasta el puerto de Arica y los gastos en puerto que se ocasionan al recibir la carga. Todos los gastos incurridos se encuentran reflejados dentro de la documentación presentada al Servicio de Impuestos Nacionales Oruro, donde en algunos casos el importe de gastos superar al provisionado, para lo cual se amparan en la Resolución Administrativa 274/99 de 30 de diciembre de 1999. Por su parte, la Empresa Metalúrgica ha cumplido con el citado art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10 - 004-03 de 11 de marzo de 2003, hecho que se puede evidenciar de la documentación presentada. Asimismo se debe tomar en cuenta que la RA GNJ 279/99 N° 1201 es de 30 de diciembre de 1999, lo que quiere decir que es la norma de aplicación preferente pues es de más antigua data, que prevé que los gastos de realización serán estimados y comprenden los gastos efectuados desde frontera o punto de embarque hasta el lugar de entrega al comprador de acuerdo a contrato, en ese entendido es correcto que el Recurso de Alzada haya considerado los gastos de realización consignados en las facturas comerciales y la DUE, ya que es el monto pactado con el comprador. Se debe indicar que en el punto IV 4.1 la Resolución de Recurso Jerárquico señala que de acuerdo con el art. 10.V de la RND 10-0016-07 modificado por el art. 1. XVI de la RND 10-0032-07, las facturas o notas fiscales con la característica especial facturación comercial de exportación, deben consignar la misma información prevista en el párrafo I del citado art. 10.V, agregando mínimamente los siguientes datos: INCOTERM, el valor FOB Frontera, otros gastos como flete, transporte interno y seguros hasta la frontera de salida y el detalle de la mercancía exportada por producto considerando la Nomenclatura NANDINA. Al respecto en este punto la Resolución de Recurso Jerárquico que la RND 10-0032-07 que modifica el art. 10.V de la RDN 10-0016-07 recién entra en vigencia el 31 de octubre de 2007 por lo que no era aplicable al periodo octubre de 2007.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 593/2010. Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

3. Luego de transcribir y referirse los puntos x, xi, xii y xiii del IV. 4.1 de la Resolución de Alzada, la parte demandante considera que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0380/2010 de 13 de septiembre del 2010, no desvirtuó estos puntos.
4. **Medios fehacientes de pago.** Luego de transcribir lo manifestado por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0380/2010 de 13 de septiembre del 2010 con respecto a la factura 62 y 66, la parte demandante indica que la citada resolución vulnera el art. 8 y 11 de la Ley 843 y art. 8 del D.S. 21530 que establecen que el crédito fiscal es aquel originado en las compras adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas con la actividad sujeta al tributo. Asimismo la condición para su devolución mediante CEDEIM, es que las facturas de compras sean originales, que correspondan al periodo y estén vinculadas con la actividad exportadora, condiciones que cumplen las facturas presentadas por la Empresa Metalúrgica Vinto. Además, pide se considere que la Empresa Metalúrgica Vinto demostró mediante notas fiscales, comprobantes de pago contables, órdenes de transferencias bancarias y liquidaciones finales, las compras de concentrados de estaño efectuadas a COMIBOL y a la Empresa Minera Colquiri S.A., que constan a fs. 528 a 618 y 659 a 848, documentos que de acuerdo a los arts. 66. 11 y 70.4 de la Ley 2492 se constituyen en medios fehacientes de pago y respaldo de las actividades. Apoyando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0239/2010 corresponde el reconocimiento del total del crédito fiscal que genera las facturas N° 62 y 66 de COMIBOL Empresa Minera Huanuni y de las Empresa Minera Colquiri de Bs. 11.866.175 y dejar sin efecto el reparo de Bs. 1.586.118. Asimismo, se hace notar que al igual que una factura prueba la propiedad de un objeto comprado, respecto de su comprador, así también una factura prueba el crédito que contiene a la persona natural o jurídica que especifica, criterio que no fue desvirtuado por la Resolución de Recurso Jerárquico. En cuanto a la Empresa Metalúrgica Vinto, no ha evidenciado transferencias que respalden el pago de la parte observada, este aspecto fue refutado en la contestación y en la presentación de pruebas, donde en el punto 4 claramente se señala que sobre la reducción de Bs. 1.586.188 que hace el Servicio de Impuestos Nacionales Oruro, se ha reducido la suma de Bs. 43.583, reducción que no corresponde porque se demostró en su debida oportunidad dicho pago, cifra o suma que está debidamente respaldada y cancelada dentro de la factura N° 66. Dicho de otro manera, no corresponde la reducción del 13 % del restante 87% del cual una parte fue descontada en la suma de Bs. 43.585 que fue respalda con medios fehacientes de pago, es decir el Servicio de Impuestos Nacionales Oruro redujo la suma de Bs. 1.586.188 cuando solo debió reducir la suma de Bs. 1.542.603.
5. **Importancia de la devolución del CEDEIM.** La Empresa Metalúrgica Vinto que funde y luego exporta únicamente cobra su costo de tratamiento (en condiciones competitivas internacionales) y vende a la cotización internacional porque no puede exportar impuestos, consecuentemente los CEDEIMS recuperados en realidad no son para la Empresa Metalúrgica Vinto, sino para los proveedores

de concentrados, motivo por el que la recuperación de los CEDEIMS es de vital importancia para la Empresa Metalúrgica Vinto, pues de no devolverse los CEDEIMS, la empresa de todas maneras tiene que devolver el total de los CEDEIMS solicitados, ante esta circunstancia, la recuperación de este concepto es de suma importancia para la empresa.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de 16 de marzo de 2011 (fs. 52) y corrido en traslado a la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Juan Carlos Maita Michel, éste responde a la demanda (fs. 405 a 409), solicitando se declare improbadada la demanda contencioso administrativa, con los siguientes fundamentos:

1. El art. 10 del D.S. 25465 señala: *“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 éstos últimos explícitamente consignados en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el cuarenta y cinco por ciento (45%) del valor oficial de cotización. Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deberán estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal”*, además el art. 5 de la RND 10-004-03 establece que para solicitar la devolución de impuestos se debe presentar obligatoriamente: La Declaración de Exportación (copia exportador), Factura Comercial del Exportador, Certificado de Salida emitido por el concesionario del depósito aduanero, Pólizas de Importación (Adjunto Boleta de Pago), Formulario de Declaración Jurada del Impuesto al Valor Agregado, además 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. Asimismo, el art. 10. V de la RND 10-0016-07, modificado por el art. 1.XVI de la RND 10-0032-07 dispone que las facturas o notas fiscales de la característica especial de Facturación Comercial de Exportación, deben consignar la misma información prevista en el párrafo I del citado art. 10.V (excepto la del inciso c del numeral 4 del mismo párrafo), agregando mínimamente los siguientes datos: el INCOTERM utilizado en la operación de comercio exterior, el valor FOB frontera de acuerdo con lo establecido en la normativa aduanera vigente y entre otros costos, el flete de transporte interno y seguros hasta la frontera de salida y el detalle de la mercancía exportada por producto, considerando la nomenclatura NANDINA.
2. En el caso, la Administración Tributaria con orden de Verificación Previa-CEDIM, inicia la verificación del IVA por el periodo octubre de 2007, asimismo mediante requerimiento solicitó a la Empresa Metalúrgica Vinto, la presentación –entre otros- de las pólizas de exportación, documentos de respaldo de las exportaciones y medios fehacientes de pago de la facturas con importes iguales o mayores a



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 593/2010. Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

- 50.000 UFV y el 17 de diciembre de 2009, la Administración Tributaria emitió el informe, que señala que observo el crédito comprometido superior al saldo de la exportación neta y que los gastos de realización fueron considerados en el 45 % según el D.S. 25465, debido a que los mismos son diferentes entre las facturas comerciales y las facturas de respaldo, facturas de transporte de proveedores y los manifiestos internacionales de carga, en cuanto a los lotes consignados en el manifiesto internacional de carga y en la factura. Asimismo, la verificación del control cruzado de notas fiscales y su vinculación con la actividad exportadora, alcanzó al 99.98 %, emitiéndose con estas observaciones la Resolución Administrativa CEDEIM. Asimismo, la Cédula de Trabajo (cálculo de trabajo) del valor del 13 % IVA exportaciones presumió el 45 % de los gastos de realización por existir diferencia entre la factura comercial y los respaldos a estos gastos (Flete Terrestre, Seguro y Gastos en Puerto), al que se aplicó el 13 % del IVA.
3. En ese sentido las facturas comerciales de exportación N° 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49 y 53 consignan el Valor Bruto, al que se resta los gastos de realización (Flete Terrestre, Seguro y Gastos en Puerto) del cual se obtiene el Valor FOB; en las facturas comerciales N° 51 y 56, se observa que el importe correspondiente a los gastos de puerto se encuentran sin el documento de respaldo y la factura comercial de exportación N° 55, prescinde de los gastos de realización. Además que el detalle de gastos de realización (fletes) octubre 2007 de acuerdo a la factura de transporte, comprobante de bancos en dólares, documento de registro del pago por el servicio de transporte, detalle de aplicaciones correspondiente a la prima por seguro de BISA de Seguros y Reaseguros S.A. y la planilla por servicios portuarios de la administración, son observados porque los importes difieren de los consignados en las facturas comerciales de exportación incumpliendo el art. 5 de la RND 10-0004-003 de 11 de marzo de 2003 que en su entendido, los contratos debían presentar una cláusula específica para el caso. En el anterior caso, la Empresa Metalúrgica Vinto presentó como prueba en instancia jerárquica, el original del contrato de compra venta de estaño metálico con Copper Trading S.A., fotocopia legalizada del contrato de compra venta de minerales y/o concentrados de estaño con la Corporación Minera de Bolivia Empresa Minera Huanuni, original de DUE C 18012 y factura comercial de exportación N° 0000048, todas estas pruebas cursan en los antecedentes administrativos a excepción de los contratos que si bien cumplen con el art. 217. a) de la Ley 3092 no lo hacen con el art. 81 de la Ley 2492, en cuanto que al ser presentados fuera de plazo y se debía probar que la omisión de presentación no fue por causa propia.
 4. De la revisión del contrato suscrito con Glencore Internacional AG se evidencia que este no detalla los gastos de realización y señala que el vendedor pagará los impuestos sobre los documentos comerciales con lo cual se infiere que la venta se trata de exportaciones comprendidas en el art. 141 del D.S. 25870, este artículo establece que en este tipo de exportaciones, la declaración de mercancías de exportación se hará sobre la base de precios provisionales fijados por

el exportador y que en el caso una vez concluida la operación en destino, debió presentar a la Administración Aduanera donde inició el trámite, la factura comercial con el precio definitivo para su registro en la declaración de mercancías de exportación. Esto se respalda con la RD 01-014-06 de 3 de agosto de 2006, vigente en el periodo octubre 2007, en el Anexo 4 Exportación de Libre Consignación señala: 1. Elaboración y registro bajo la modalidad en consignación. Declarante (Exportador, Despachante de Aduana). Elabora y registra la DUE bajo la modalidad en consignación en el sistema informático de la Aduana Nacional, con base a la factura provisional no habilitadas por el Servicio de Impuestos Nacionales, esta disposición de acuerdo a la RND 10-005-03 de 28 de diciembre de 2003 (actualmente modificada por el art. 57.V de la RND 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007) determina en el numeral 3 que una vez que el exportador cuente con la factura comercial de exportación definitiva habilitada por el Servicio de Impuestos Nacionales, elabora y registra la DUE definitiva en el sistema informático de la aduana, por consiguiente cuando se trata de exportaciones cuyo concepto de pago provisional, como en el presente caso, el exportador debió haber llenado la DUE en libre consignación, sobre la base de una factura provisional y una vez conocidos los gastos de realización incurridos, correspondía que elabore la factura comercial de exportación conforme a lo dispuesto en el art. 10.V de la RDN 10-0016-07 modificada por el art. 1. XVI de la RND 10-0032-07. Por otro lado, en caso de que el producto exportado no se encuentre comprendido en el art. 141 del D.S. 25870 considerando la fecha de elaboración de la factura es anterior a la fecha de emisión de la DUE, debió proceder conforme con el art. 21.1 de la RND 10-0016-17 (generalidades de la Inactivación de Facturas o Notas Fiscales), es decir, anulada la factura comercial de exportación, debió proceder a la emisión de una nueva factura con la información efectiva de los documentos de respaldo y posteriormente proceder a la corrección de la declaración de mercancías en aplicación del inc. b) del art. 102 del D.S. 25870 a objeto de consignar el valor FOB correspondiente, en ese entendido el monto de los gastos de realización, consignado en la factura comercial de exportación difieren de los montos consignados en los documentos de respaldo.

5. En la factura 62, la Administración Tributaria consideró las transferencias bancarias solicitadas por la Empresa Metalúrgica Vinto al Banco Central de Bolivia, pese a ello, estableció una diferencia la cual no ha sido justificada por el demandante, no aclara cual pago no se habría sido considerado y tampoco presenta documentación de respaldo, por tanto no se desvirtuó la pretensión del fisco por crédito fiscal. Asimismo con relación a la factura 66, la Administración Tributaria igualmente consideró las transferencias bancarias solicitadas por la Empresa Metalúrgica Vinto al Banco Central de Bolivia, pese a ello, estableció una diferencia que no ha sido justificada específicamente en el recurso de alzada, por cuanto no aclara cuál pago no habría sido considerado por la Administración Tributaria.

Estado Plurinacional de Bolivia

Cajama Judicial

CONSIDERANDO III: Que al haberse ejercido el derecho a réplica y duplica y decretado autos para sentencia, corresponde resolver el fondo de la causa de conformidad al art. 354, III del Código de Procedimiento Civil. Que de la compulsión de los datos del proceso, se establece que el objeto de la controversia radica en determinar:

1. Si en los gastos de realización se debe diferenciar entre un contrato de concentrado de minerales y contrato de venta metálico donde en un contrato de venta de minerales se ponen todas las deducciones a las que se somete el concentrado, mientras que en el contrato de venta de metálico solo se coloca únicamente el lugar de entrega.
2. Si en los gastos de realización todos los gastos incurridos se encuentran reflejados dentro de la documentación presentada al Servicio de Impuestos Nacionales Oruro, donde en algunos casos el importe de gastos superar al provisionado y se cumple con el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10 - 004-03 de 11 de marzo de 2003.
3. Si en los gastos de realización se debe tomar en cuenta la RA GNJ 279/99 N° 1201 es de 30 de diciembre de 1999, que es la norma de aplicación preferente pues es de más antigua data, que prevé que los gastos de realización serán estimados y comprenden los gastos efectuados desde frontera o punto de embarque hasta el lugar de entrega al comprador de acuerdo a contrato y que la RND 10-0032-07 que modifica el art. 10.V de la RDN 10-0016-07 recién entra en vigencia el 31 de octubre de 2007 por lo que no era aplicable al periodo octubre de 2007.
4. Si los puntos x, xi, xii, xiii y xiv al xxi del IV. 4.1 de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0380/2010 de 13 de septiembre del 2010 no han desvirtuado la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0239/2010 de 18 de junio de 2010.
5. Si los medios fehacientes de pago de las facturas 62 y 66 fueron respaldados y presentadas las pruebas respectivas, vulnerándose el art. 8 y 11 de la Ley 843 y art. 8 del D.S. 21530.

Que, una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes, el Tribunal Supremo de Justicia, procede a revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

1. En relación al primer objeto de controversia referido a: *"Si en los gastos de realización se debe diferenciar entre un contrato de concentrado de minerales y contrato de venta metálico, donde en un contrato de venta de minerales se ponen todas las deducciones a las que se somete el concentrado, mientras que en el contrato de venta de metálico solo se coloca únicamente el lugar de entrega"*, se deben considerar los siguientes aspectos de hecho y de derecho:
 - a) A fin de resolver el objeto de controversia, se debe inicialmente hacer referencia a la sucesión de normas que se han dado sobre la materia, en ese sentido se tiene en primer lugar, la Ley N° 1963 de

23 de marzo de 1999 (Ley de Modificación de la Ley 1489 relacionada a temas impositivos aduaneros) que es su art. 2 al modificar el art. 13 de la Ley 1489 dispone: *“Con el objetivo de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora. La forma y modalidades de dicha devolución serán reglamentadas por el Poder Ejecutivo, de acuerdo con el segundo párrafo del Artículo 11 de la Ley N° 843”*. En segundo lugar, se tiene que la anterior norma fue reglamentada en materia de exportaciones mineras en los arts. 3 y 10 del D.S. 25465 (Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones de 23 julio de 1999), que determinan los siguientes aspectos: 1) La devolución o reintegro del crédito fiscal a los exportadores del sector minero metalúrgico 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; 2) De no estar explícitamente consignados los gastos de realización en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el cuarenta y cinco por ciento (45%) del valor oficial de cotización; 3) Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal; 4) Se entenderá como costo, el pago total que se hubiere realizado por su importación o compra en mercado interno; y en tercer lugar.

- b) Queda claro entonces, que en materia de devolución del IVA en el caso de exportaciones mineras, los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal; que se entiende por costo a ser devuelto por la exportación minera, el pago total que se hubiere realizado para su importación o compra en mercado interno, y por último, de no estar explícitamente consignados los gastos de realización en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el cuarenta y cinco por ciento (45%) del valor oficial de cotización.
- c) En el caso de autos, de la revisión de los antecedentes recursivos se puede evidenciar que las facturas comerciales de exportación Nos. 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 53, 54 y 56 fueron consideradas en los importes señalados como gastos de realización conforme a la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0239/2010 de 18 de junio de 2010, debido a que supuestamente se debe aplicar la Resolución Administrativa GNJ 274/99 N° 1201 de 30 de diciembre de 1999, puesto que es el monto pactado con el comprador en ejecución de la señalada resolución administrativa, que establecía que los gastos de realización serán estimados y comprenden lo gastos efectuados desde frontera o punto de embarque hasta el lugar de entrega al comprador de acuerdo a contrato. Sobre este punto, la parte demandante asevera que se debe considerar la diferencia entre un contrato de concentrado de minerales y contrato de venta metálico, donde en un contrato de venta de minerales se ponen todas las deducciones a las que se somete el concentrado, mientras que en el contrato de venta de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

metálico solo se coloca únicamente el lugar de entrega, aludiendo que se debe respetar las condiciones pactadas por el comprador del mineral o metal, sin embargo como ya se ha señalado los arts. 3 y 10 del D.S. 25465 (Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones de 23 julio de 1999) determinan expresamente que: a) De no estar explícitamente consignados los gastos de realización en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el cuarenta y cinco por ciento (45%) del valor oficial de cotización; b) Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal; c) Se entenderá como costo, el pago total que se hubiere realizado por su importación o compra en mercado interno, es decir que cualquier diferencia en los importes la Declaración Única de Importación (DUE) y los costos, montos señalados en las facturas comerciales, transporte y seguro se sanciona con la presunción del 45 % de los gastos de realización para la devolución impositiva del IVA y que en el caso de autos se ha comprobado conforme al Informe SIN/GDO/DF/VE/INF/210/2009 de 17 de diciembre de 2009 (que se transcribe en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0380/2010 de 13 de septiembre del 2010 que cursa a fs. 113 a 130 del Anexo de fs. 1 a 143), que existen diferencias entre las facturas comerciales y las facturas de respaldo, facturas de transporte de proveedores y los Manifiestos Internacionales de Carga, en cuanto a los lotes consignados en el Manifiesto Internacional de Carga, de tal forma que al existir diferencias entre lo consignado en la Declaración Única de Importación (DUE), los montos señalados en las facturas comerciales y la documentación de respaldo, se debe sancionar con la presunción del 45 % de los gastos de realización para la devolución impositiva del IVA.

- d) Se debe añadir a lo ya razonado, que la parte demandante considera que se deben respetar las condiciones pactadas en los contratos de compra venta de minerales, invocando el cumplimiento de la Resolución Administrativa GNJ 274/99 N° 1201 de 30 de diciembre de 1999, que señala que los gastos de realización serán estimados, y comprenden a los gastos efectuados desde frontera o punto de embarque hasta el lugar de entrega al comprador de acuerdo a contrato, por lo que considera los gastos de realización en los importes señalados en las facturas comerciales y las Declaraciones de Exportación, corresponden al monto pactado en los contratos de compra venta de minerales, empero la indicada Resolución Administrativa fue abrogada en el Anexo I de la Resolución RD01-014-06 de 3 de agosto de 2006 (que aprueba el procedimiento para el despacho aduanero de exportación definitiva), por lo que no es aplicable al caso concreto.
2. Sobre el segundo objeto de controversia relacionado a que: *“Si en los gastos de realización todos los gastos incurridos se encuentran reflejados dentro de la documentación presentada al Servicio de Impuestos Nacionales Oruro, donde en algunos casos el importe de gastos superar al provisionado y se cumple con el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10 – 004-03 de 11 de marzo de*

2003", se deben efectuar las siguientes disquisiciones de hecho y de derecho:

Sobre este punto de controversia, se debe repetir lo señalado en el acápite anterior, es decir que en el caso concreto existen diferencias entre lo consignado en la Declaración Única de Importación (DUE), los montos señalados en las facturas comerciales y la documentación de respaldo, efectuándose la presunción del 45 % de los gastos de realización para la devolución impositiva del IVA y que en el presente caso no se ha cuestionado que se hayan presentado o no, todos los documentos de respaldo de los gastos de realización para la devolución impositiva y que por último, la parte demandante en lo que respecta a que existen gastos por encima de los provisionados (devolución del IVA pagado), no ha señalado cómo se efectúan gastos mayores a los provisionados, efectuado las operaciones matemáticas y señalado en la suma de que pruebas se han realizado gastos mayores y precisando la diferencia de lo pagado y lo que se quiere se devuelva en devolución impositiva del IVA, por ello este Tribunal se ve imposibilitado de pronunciarse sobre este particular punto de controversia, no pudiendo suplirse la capacidad argumentativa de la demanda y carga de la prueba para la parte demandante prevista en el art. 76 del Código Tributario.

3. Sobre el tercer objeto de controversia vinculado a: *"Si en los gastos de realización se debe tomar en cuenta la RA GNJ 279/99 N° 1201 es de 30 de diciembre de 1999, que es la norma de aplicación preferente pues es de más antigua data, que prevé que los gastos de realización serán estimados y comprenden los gastos efectuados desde frontera o punto de embarque hasta el lugar de entrega al comprador de acuerdo a contrato y que la RND 10-0032-07 que modifica el art. 10.V de la RDN 10-0016-07 recién entra en vigencia el 31 de octubre de 2007 por lo que no era aplicable al periodo octubre de 2007"*, se debe efectuar el siguiente análisis:
 - a) Como se ha indicado en el primer punto de controversia, la Resolución Administrativa GNJ 274/99 N° 1201 de 30 de diciembre de 1999 fue abrogada en el Anexo I de la Resolución RD01-014-06 de 3 de agosto de 2006 (que aprueba el procedimiento para el despacho aduanero de exportación definitiva), por lo que no es aplicable al caso concreto y no tiene aplicación preferente por ser de más antigua data.
 - b) Con relación a RND 10-0032-07 que modifica el art. 10.V de la RDN 10-0016-07 recién entra en vigencia el 31 de octubre de 2007 por lo que no era aplicable al periodo octubre de 2007, es evidente porque la RND 10-0032-07 fue emitida el 31 de octubre del 2007, sin embargo sobre la norma aplicable al caso, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0380/2010 de 13 de septiembre del 2010 señala que se debe aplicar la RD 01-014-06 de 3 de agosto de 2006, la RND 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007 con relación a los arts. 141 y 102 del D.S. 25870 (Reglamento a la Ley General de Aduanas), es decir consignar las facturas observadas como de libre consignación o en su caso anular las facturas con montos erróneos y proceder a la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 593/2010. Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

corrección de la declaración de mercancía para que no existan diferencias para el cálculo de los gastos de realización.

4. Sobre el cuarto punto de controversia referido a: *"Si los puntos x, xi, xii, xiii y xiv al xxi del IV. 4.1 de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0380/2010 de 13 de septiembre del 2010 no han desvirtuado la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0239/2010 de 18 de junio de 2010"*, se deben realizar el siguiente examen:
 - a) Sobre este objeto de controversia, la parte demandante transcribe los puntos que supuestamente no fueron desvirtuados de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0380/2010 de 13 de septiembre del 2010 y hace alguna argumentación, empero no señala expresamente que norma se habría infringido, que procedimiento se debía seguir, a que factura o contrato se refiere, puesto que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0380/2010 de 13 de septiembre del 2010 es más extensa y detallada que la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0239/2010 de 18 de junio de 2010, además no indica con precisión que pruebas deben ser tomadas en cuenta para probar sus pretensiones, por ello este tribunal no se pronuncia sobre este objeto de controversia al no poder suplir la capacidad argumentativa y carga de la prueba que corresponde al demandante para probar sus pretensiones.
 - b) Cabe añadir a lo ya razonado, que en la última parte de la argumentación de la parte demandante sobre este punto de controversia, se contradice y señala: *"...infiere que la venta se trata de exportaciones comprendidas en el art. 141 del D.S. 25870 (RLGA), pretendiendo circunscribir en ese marco a todos los contratos otros contratos del periodo, hecho que no corresponde, en razón de que ese contrato (refiriéndose al contrato con Glencore Internacional AG) es el único que tiene esas características, no así los demás contratos como forzosamente pretende hacer valer el SIN Oruro"*, es decir que admite que el contrato de compra venta con Glencore Internacional AG se encuentra comprendido dentro del art. 141 del D.S. 25870 (Reglamento a la Ley General de Aduanas) y por consiguiente dentro de las exportaciones de libre consignación y aplicable la última parte del art. 141 del D.S. 25870 (Reglamento a la Ley General de Aduanas) que dispone: *"A efectos de la devolución impositiva, para las mercancías sujetas al pago del Impuesto Complementario a la Minería y para las mercancías relacionadas con precios futuros, una vez concluida la operación en destino, el exportador deberá presentar a la administración aduanera donde se inició el trámite, la factura comercial con el precio definitivo para su registro en la declaración de mercancías de exportación"*.
 - c) En conclusión, el Tribunal Supremo de Justicia ante la falta de capacidad argumentativa sobre este objeto de controversia no se pronuncia porque no se brindó razones que justifiquen qué norma se habría infringido, qué procedimiento se debía seguir, a que factura o contrato se refiere y no se indica con precisión qué pruebas deben ser tomadas en cuenta para probar sus pretensiones.

5. Sobre el quinto objeto de controversia relacionado a: *“Si los medios fehacientes de pago de las facturas 62 y 66 fueron respaldados y presentadas las pruebas respectivas, vulnerándose el art. 8 y 11 de la Ley 843 y art. 8 del D.S. 21530”*, se debe efectuar el siguiente análisis:
- a) De la revisión de antecedentes se tiene que la Administración Tributaria observó las facturas Factura 62 emitida por la Empresa Minera Colquiri y la Factura 66 emitida por COMIBOL Empresa Minera Huanuni, que corresponden a importes superiores a 50.000 UFV, por falta de medios fehacientes de pago, con un reparo de Bs. 1.586.118, los criterios aplicados en instancia administrativa respecto a las citadas facturas fueron diferentes, por un lado, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, reconoció el 100% al considerar que la transacción fue efectivamente realizada y la Autoridad General de Impugnación Tributaria considero que el crédito fiscal no está sujeto a devolución.
 - b) Ahora bien, la empresa demandante aduce que la depuración de las facturas N° 62 y 66 no corresponde porque las facturas de compras son originales, correspondan al periodo y estén vinculadas con la actividad exportadora, condiciones que cumplen las facturas presentadas por la Empresa Metalúrgica Vinto. Además, pide se considere que la Empresa Metalúrgica Vinto demostró mediante notas fiscales, comprobantes de pago contables, órdenes de transferencias bancarias y liquidaciones finales, las compras de concentrados de estaño efectuadas a COMIBOL y a la Empresa Minera Colquiri S.A. y al igual que una factura prueba la propiedad de un objeto comprado, respecto de su comprador, así también una factura prueba el crédito que contiene a la persona natural o jurídica que especifica.
 - c) Al respecto, se debe precisar que la empresa demandante para solicitar la restitución de la diferencia no respaldada de Bs. 1.800.146 correspondiente a la factura N° 62 y de Bs. 10.400.762 respecto la factura N° 66, no refiere que liquidaciones, transferencias o que otra prueba presentada no fue tomada en cuenta por la Administración Tributaria, toda vez que según ésta corresponde el reconocimiento del total del crédito fiscal que generan las facturas 62 y 66 de Bs. 11.866.175 y se deja sin efecto el reparo de Bs. 1.586.118, 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 cómo deberían haber sido interpretadas y sin el señalamiento específico de la prueba para corroborar la infracción, no pudiendo éste Tribunal suplir la ausencia de carga argumentativa a la que está obligado todo aquel que pretende hacer valer sus derechos.
 - d) 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 D.S. 27310 que



Reglamenta el Código Tributario, modificado por el art. 12.III del D.S. 27874 (Reglamenta algunos aspectos del Código Tributario) vigente para el período octubre 2007, 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 num. 5, de la Ley 2492, que prevé como obligación del contribuyente el demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le corresponden; asimismo, el art. 66 num. 11, de la citada Ley, reconoce que la ausencia del respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción. En el caso de autos, al no haber demostrado la parte actora que las facturas Nos 62 y 66 cuentan con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, este tribunal no puede ordenar la restitución de los montos solicitados, coincidiendo con el criterio sustentado por la Autoridad recurrida, por consiguiente no es evidente lo acusado por la entidad demandante en sentido de que se hubiera vulneración de los arts. 8 y 11 de la Ley 843 y 8 del D.S. 21530.

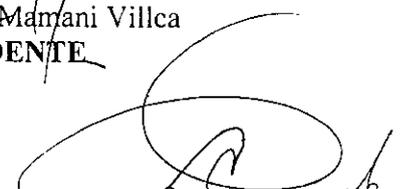
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad de conformidad a los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 declara **IMPROBADA** la demanda de fs. 27 a 34 interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto representada por Ramiro Felix Villavicencio Niño de Guzmán contra Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0380/2010 de 13 de septiembre del 2010, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

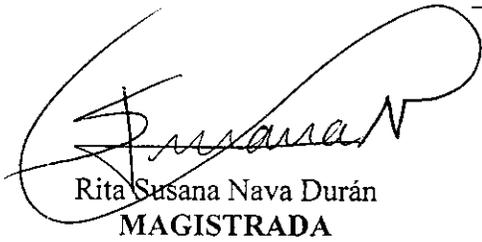

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

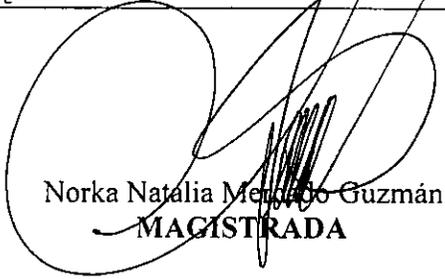

Romulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO



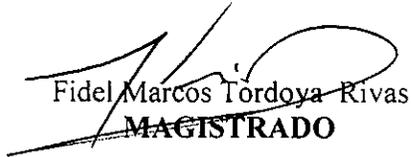
Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA



Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA



Maritza Suintura Juaniquina
MAGISTRADA



Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Auto MI



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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

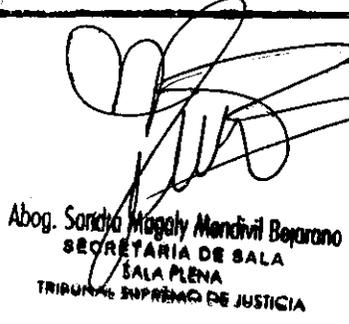
GESTIÓN: 2015 -

SENTENCIA N° 552 FECHA 7 de diciembre

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1.2615

Conforme -

VO. PRESIDENTE:



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