

## SALA PLENA

SENTENCIA: 02/2014  
 FECHA: Sucre, 06 de marzo de 2014  
 EXPEDIENTE N°: 395/2012  
 PROCESO: Contencioso Administrativo.  
 PARTES: Empresa Metalúrgica Vinto S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria  
 MAGISTRADA RELATORA: Norka Natalia Mercado Guzmán

Pronunciada en el proceso contencioso-administrativo seguido por la Empresa Metalúrgica Vinto S.A. impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0197/2012 de 9 de abril de 2012 dictada por Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda de fojas 21 a 27, contestación de fojas 60 a 62 vuelta, réplica de fojas 66 y dúplica de fojas 71, los antecedentes de emisión de la resolución impugnada; y,

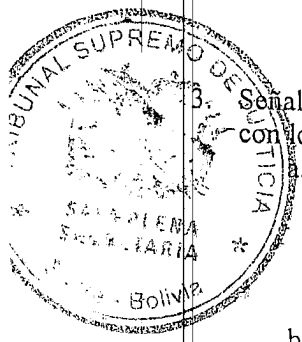
**CONSIDERANDO:** Que el representante legal de Vinto en su demanda señaló que el 31 de agosto de 2011 fue notificada con la Resolución Administrativa CEDEIM 23-00682-11 emitida por la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales determinando que la devolución impositiva que corresponde a Vinto por el Impuesto al Valor Agregado por el periodo fiscal julio de 2008, asciende la suma de Bs. 774.572 de un monto solicitado de Bs. 821.138; sin embargo dicha resolución aplicó erróneamente la Ley 3249, el Decreto Supremo 28656 y la RND 010.00012.06 y además, efectuó un injustificado descuento al considerar que no se demostró el pago de la factura 233 emitida por la Corporación Minera de Bolivia, aseveración que es falsa.

La indicada resolución de la administración tributaria fue parcialmente revocada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, cuando en Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0606/2011 de 12 de diciembre de 2011, se dispuso dejar sin efecto el reparo de Bs. 46.566, conformado por Bs. 6.830 por crédito fiscal no sujeto a la tasa cero en el IVA y Bs. 39.736 correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000 UFV's, declarando en consecuencia, como importe sujeto a devolución la suma de Bs. 821.138.

Sin embargo, ante el recurso jerárquico planteado por la administración tributaria, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, mediante la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0197/2012 de 9 de abril de 2012, determinó revocar parcialmente la resolución de la alzada, en lo que corresponde a la depuración de crédito fiscal por fletes de transporte internacional por Bs. 6.830 y por los medios fehacientes de pago por Bs. 39.736 correspondiente a la factura 223 como no sujeto a devolución, de modo que se mantuvo como importe sujeto a devolución un total de Bs. 774.572 conforme la determinación de la administración tributaria.

Haciendo un recuento de los fundamentos de la resolución del recurso jerárquico, que impugna en el presente proceso, fundamentó su demanda señalando:

1. Que existió una **indebida confirmación de la depuración de notas fiscales de transporte**, que vulneró el reconocimiento del 13% del IVA previsto en el artículo 8-a) y 11 de la Ley 843, artículo 24 numeral 3 del Decreto Supremo 25465 por cuanto las facturas por el servicio de transporte observadas por el SIN, sí tienen el crédito correspondiente al IVA, porque si bien la Ley 3249 establece en su artículo único que a partir del primer día hábil siguiente a la publicación de la norma, el servicio internacional de empresas bolivianas de carga por carretera incluido el transporte de encomiendas, paquetes, documentos o correspondencia está sujeta a régimen de tasa cero en el IVA, dicha norma estaba sujeta al cumplimiento de requisitos previsto en el artículo 3 del Decreto Supremo 28656 de 25 de marzo de 2006, en ese entendido, las empresas que no cumplían los requisitos o que no se hubieran acogido a dicho régimen, se mantuvieron en el régimen general, por lo que las facturas **701, 539, 367, 366 y 365** tienen derecho al crédito fiscal IVA, motivo por el cual, debe disponer la devolución total de la suma de Bs. 6.830.
2. Acusó también el **incumplimiento de la RND-10-0012-06 de 19 de abril de 2006**, de modo que no corresponde la observación de las facturas antes citadas porque no se cumplió el procedimiento operativo y los mecanismos de control administrativo para la aplicación del régimen IVA Tasa Cero en el IVA, a cuyo efecto el artículo 5°-II, III y IV estipula que las facturas deben llevar la leyenda "sin derecho a crédito fiscal IVA" prueba de que las facturas **701, 539, 367, 366 y 365** tienen crédito fiscal, requisito indispensable para gozar del beneficio de tasa cero en el IVA, por lo cual debe revocarse la resolución impugnada y se disponga la devolución del crédito fiscal de Bs. 6.830.



Señaló que fue incorrecta la ratificación de crédito fiscal depurado sobre la factura 223, con los siguientes argumentos:

- a. Que la empresa ha demandado el descuento incorrecto de Bs. 12.290,12 expresando que la administración tributaria depuró esa suma dentro del 87% de lo pagado y demostrado; sin embargo, la autoridad demandada, infirió que se hubiera reconocido que la empresa no cuenta con todos los medios fehacientes de pago, aspecto que no corresponde a la verdad.
- b. Que no es pertinente la observación por el importe de \$us. 11.938,68 correspondiente a la misma factura, porque corresponde a la retención de la regalía minera efectuada por Vinto al proveedor de los concentrados de estaño, aclarando que esas operaciones están respaldadas precisamente por las liquidaciones adjuntas por los concentrados de estado que se constituyen en medios fehacientes de pago, por lo que no es necesario respaldarlas con formularios oficiales que acrediten la retención y el empoce a la entidad recaudadora, menos adjuntar la Resolución Administrativa emitida por el Ministerio de Minería y Metalurgia que acredite esa condición en el momento de exportar.
- c. Haciendo suyos los argumentos de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0606/2011, en la que se reconoció que los medios de pago revisados por la administración tributaria si bien no respaldan la totalidad de la compra, ello no implica que la transacción no se hubiera realizado o que se realizó parcialmente.

Por lo expuesto, solicitó que se declare probada la demanda.

**CONSIDERANDO:** Que la autoridad demandada mediante memorial presentado el 7 de marzo de 2013, respondió en forma negativa la demanda señalando que la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0197/2012 de 9 de abril de 2012, está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, le corresponde remarcar que la normativa contenida en la Ley 3249 de 1 de diciembre de 2005 y la RND-10-0012-06 de 19 de abril de 2006, señalan que el servicio de transporte internacional de empresas bolivianas de carga por carretera estará sujeto al régimen de tasa cero en el IVA, el cual es aquel originado en el país con destino final en el exterior o aquel originado en el exterior, con destino final en el país, sin perjuicio del lugar en el que se realice la contratación o pago, en ambos casos, corresponde emitir una sola factura gravada a tasa cero en el IVA, considerando el tramo nacional e internacional.

En el caso, la administración tributaria, observó que el total de las facturas emitidas por el servicio de transporte corresponden al transporte internacional, debiendo aplicarse el régimen tasa cero en el IVA y si bien, las facturas no consignan la leyenda "sin derecho a crédito fiscal" se debe considerar la normativa vigente.

Con relación a la factura 223 por Bs. 1.624.003,92, no se encuentra completamente respaldada con medios fehacientes de pago pues cuenta con respaldo parcial por Bs. 1.318.344,02, habiéndose observado el importe de Bs. 305.659,90.

Además, en la indicada suma de Bs. 305.659,90, se encuentra un importe por concepto de retención de regalía minera por la transacción reflejada en la factura 223, que alcanza a \$us. 11.938,68, importe que según el sujeto pasivo fue incorrectamente observado, sobre el punto, señaló que la citada operación de retención no se encuentra respaldada con los formularios oficiales que acrediten la retención señalada y empoce respectivo a la entidad recaudadora, que se constituyen en medios fehacientes de pago conforme a la previsión del artículo 70-4 de la Ley 2492 (CTB).

Hizo constar también, que la acción contencioso-administrativa es un proceso en la vía ordinaria de puro derecho, por lo que no corresponde la presentación de prueba alguna que no hubiera sido considerada ante la administración tributaria y ante la autoridad de impugnación tributaria.

Por lo expuesto pidió se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

**CONSIDERANDO:** Que la presente controversia se centra en determinar si en el caso de la solicitud de devolución impositiva presentada por la Empresa Metalúrgica Vinto correspondiente al periodo fiscal julio de 2008, es correcta la determinación de la administración tributaria contenida en la Resolución Administrativa CEDEIM 23-00682-11 emitida por la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales relativa a que la suma que corresponde devolver asciende la suma de Bs. 774.572 de un monto solicitado de Bs. 821.138, pues en la revisión previa efectuada, se depuró crédito fiscal emergente de las facturas 701, 539, 367, 366 y 365 por transporte internacional de carga y de la factura 223, que por tener monto superior a UFV's 50.000, fue sujeta a verificación de medios fehacientes de pago habiéndose concluido que no se acreditó el 100% del pago total del importe facturado.

Sobre la depuración efectuada, la empresa Vinto, demandante, aduce la aplicación errónea de la Ley 3249, el Decreto Supremo 28656 y la RND 010.00012.06 y que además, se efectuó un injustificado descuento al considerar que no se demostró el pago de la factura 233 emitida por la Corporación Minera de Bolivia.

En el orden en que se han planteado las pretensiones de la empresa Vinto, se concluye:

I. La Resolución Administrativa CEDEIM 23-00682-11 pronunciada por la administración tributaria, depuró crédito fiscal emergente de las **facturas 701, 539, 367, 366 y 365 por transporte internacional de carga**, señalando que éstas no generan crédito fiscal en aplicación de lo dispuesto por la Ley 3249, artículo 2 del Decreto Supremo 28656 y la RND 10-0012-06.

Las facturas señaladas que, con excepción de la número 701, cursan de fojas 307 a 312 del anexo 2 de los antecedentes administrativos, fueron expedidas por empresas de transporte, siendo su concepto el transporte de carga desde Vinto, Oruro hasta Arica, Chile; en consecuencia, se trata del pago del flete por transporte internacional de carga, sujeto al régimen especial de tasa cero previsto en la Ley 3249 del de diciembre de 2005 y reglamentado en el Decreto Supremo 28656 y la RND 010.00012.06, cuya vulneración acusa la empresa demandante aunque sin fundamentar de ninguna forma en qué ha consistido el agravio, porque se trata del cumplimiento de un mandato legal contenido en las normas citadas, considerándose también, que la empresa Vinto, no ha presentado prueba que desvirtúe la presunción aplicada tanto por la administración tributaria como la Autoridad General de Impugnación Tributaria en observancia del régimen tasa cero dispuesta para el transporte de carga internacional, por consiguiente, la depuración de la suma de Bs. 6.830 fue correcta.

II. Con relación a la depuración del monto de Bs. 39.736 correspondiente al crédito fiscal de Bs. 305.659,90 emergente de la **factura 223** por Bs. 1.624.003,92, los antecedentes administrativos y las resoluciones de la administración tributaria y de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, dan cuenta que emerge, de haberse considerado que no se encuentra completamente respaldada con medios fehacientes de pago.

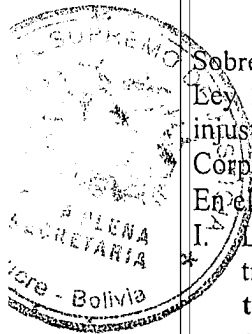
La indicada factura 223 que cursa a fojas 317 del anexo 2 de antecedentes administrativos, fue emitida por la Corporación Minera de Bolivia (COMIBOL) por la venta de concentrados de estaño de baja ley, evidenciándose en la revisión previa efectuada que del precio total de Bs. 1.624.003,92, Vinto había pagado la suma de Bs. 1.318.344,02, equivalente al 87% del monto convenido con la COMIBOL, siendo evidente también, que esta última efectuó el pago por el IVA, IT e IUE, conforme se evidencia del Informe de fojas 231-232 del anexo 2 de antecedentes administrativos.

Los criterios aplicados en la resolución del problema planteado han sido divergentes, pues por una parte, la administración tributaria ha reconocido dicho crédito fiscal en forma parcial; por su parte la autoridad regional de la Autoridad de Impugnación Tributaria ha reconocido el 100% en la alzada al considerar que la transacción fue efectivamente realizada, mientras que la Autoridad General ha determinado que dicho crédito fiscal no está sujeto a devolución, manteniendo el importe determinado por el Servicio de Impuestos Nacionales en aplicación del principio *non reformatio in peius*.

Las normas que regulan la materia y que se encontraban vigentes en el momento de la presentación de la solicitud de devolución impositiva, concretamente el artículo 37 del Decreto Supremo 27310, modificado por el artículo 27874, señala que: "*cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a CINCUENTA MIL 00/100 UNIDADES DE FOMENTO A LA VIVIENDA, deberán ser respaldadas por los sujetos pasivos y/o terceros responsables, a través de medios fehacientes de pago para que la administración tributaria reconozca el crédito correspondiente*", de donde se concluye que en el caso, la administración tributaria y la Autoridad General de Impugnación Tributaria aplicaron la normativa citada, al haber reconocido el crédito fiscal de los montos efectivamente cancelados, concluyéndose entonces que los argumentos de la empresa Vinto no son evidentes.

Finalmente, la fundamentación precedente desvirtúa los argumentos de Vinto que planteó como suyos los argumentos de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0606/2011.

Continuando con el análisis de la demanda, se tiene también, que en el periodo fiscal julio 2008 y con relación a la compra de concentrados de estaño a la Corporación Minera de Bolivia con factura 233, la administración tributaria no consideró que efectuó retención de la regalía minera conforme a lo dispuesto por el artículo 1 de la Ley 3787 y que no correspondía que esa deducción fuera respaldada con los formularios oficiales que acrediten la retención señalada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora como un medio fehaciente de pago, argumento



que es inadmisibles a la luz de las normas que reglamentan la devolución impositiva en análisis, pues el artículo 37 del Decreto Supremo 27310, modificado por el artículo 27874, es claro al señalar que **todas las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deben ser respaldadas con medios fehacientes de pago**, por tanto, no es posible suponer la aplicación de la ley sino que debió demostrarse el efectivo empoce de las sumas retenidas en la cuenta de la entidad recaudadora mediante la presentación del formulario correspondiente conforme a lo previsto por el artículo 21 del Decreto Supremo 29577 de 21 de mayo de 2008.

Que es necesario considerar que la presentación de una solicitud de devolución impositiva conlleva el deber ineludible de respaldar con información fehaciente los gastos efectuados por el exportador y que son objeto de devolución, siendo en consecuencia, responsabilidad del interesado acreditar en todos los casos con la documentación pertinente y legalmente establecida, resultando entonces, que la inobservancia de la normativa de cumplimiento obligatorio es únicamente atribuible a la responsabilidad del interesado.

- III. Con respecto a la documental que cursa a fojas 19 del expediente del proceso y que fuera adjunta a la demanda de fojas 21 a 27 y que fuera observada por la entidad demandada en el memorial de contestación, se tiene que dicho documento al no haber sido presentado o discutido en sede administrativa no puede ser objeto de valoración en la presente acción contencioso-administrativa, pues por mandato expreso del artículo 780 del Código de Procedimiento Civil, se tramita como proceso ordinario de puro derecho en razón de que en la acción mencionada, no se discute el reconocimiento o desconocimiento de ningún derecho, tampoco otro aspecto o documento que no haya sido argumentado y presentado en sede administrativa, de donde resulta que la sentencia que se pronuncia, se refiere exclusivamente a declarar la legalidad y legitimidad del acto impugnado o en su caso, su revocatoria por haberse conculcado las normas que rigen a la administración.

Por lo argumentado, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ha obrado correctamente, al igual que la administración tributaria.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en el artículo 10 parágrafo I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011, Ley de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, Tribunal Agroambiental, Consejo de la Magistratura y Tribunal Constitucional Plurinacional, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0197/2012 de 9 de abril de 2012 dictada por Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos adjuntados a este Tribunal por la autoridad demandada, con las formalidades de rigor y disponiéndose archivo de obrados.

*Regístrese, notifíquese y cúmplase.*

Fdo. Jorge Isaac von Borries Méndez  
**PRESIDENTE**

Fdo. Rómulo Calle Mamani  
**DECANO**

Fdo. Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

Fdo. Pastor Segundo Mamani Vilca  
**MAGISTRADO**

Fdo. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

Fdo. Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

Fdo. Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

Fdo. Maritza Suntura Juaniquina  
**MAGISTRADA**

Fdo. Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

Fdo. Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
**Secretaria de Sala**  
**Sala Plena**