



SALA PLENA

SENTENCIA: 19/2017.
FECHA: Sucre, 15 de febrero de 2017.
EXPEDIENTE: 488/2012
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Empresa Metalúrgica VINTO contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Pastor S. Mamani Vilca.

VISTOS EN SALA PLENA: Las demandas contencioso-administrativas de fs. 55 a 58 vta. y 159 a 169 vta., acumulado el exp. 511/2012 al exp. 488/2012 por Auto Supremo N° 477/2013 de 20 de noviembre, debido a que en ambos casos se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0337/2012 de 28 de mayo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); las admisión de demanda de fs. 60 y 73, las contestaciones de fs. 80 a 82 y 308 a 312; memoriales de réplica de fs. 87 a 88 vta. y 315 a 316, dúplica de fs. 93 y vta. y 321 y vta.; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA PRESENTADA POR LA GERENCIA DISTRITAL ORURO DEL SIN.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia Distrital Oruro a través de su representante Fedor Sifrido Ordoñez Rocha, señala que; dentro del plazo previsto por ley, en apoyo del art. 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) y los arts. 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil (CPC), aplicables en materia tributaria por el art. 74 núm. 2 del Código Tributario boliviano (CTb) Ley 2492; apersonándose fundamentó su demanda contencioso-administrativa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0337/2012 de 28 de mayo, pronunciada por la AGIT, pidiendo se confirme la Resolución Administrativa de CEDEIM PREVIA N° 23-00839-11 de 12 de octubre de 2011.

Señala que, en ejercicio de las facultades conferidas por el art. 100 del CTb, la Administración Tributaria (AT) procedió a la Verificación Externa CEDEIM (previa) al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto (EMV), relativo al Impuesto al Valor Agregado (IVA), en virtud de la solicitud de devolución impositiva Declaración Única de Devolución Impositiva a las Exportaciones (DUDIE) N° 4032614047, correspondiente al periodo fiscal **septiembre de 2009**. Al efecto indica, que con la Orden de Verificación Externa 00100VE00102, se notificó al contribuyente EMV, requiriéndosele al mismo tiempo presentar documentación mediante Formulario F. 4003-N° 104626.

Como resultado de esa actividad, refiere que el 11 de octubre de 2011, se emitió el Informe CITE: SIN/GDO/DF/VE/INF/167/2011, que dio lugar a la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00839-11, disponiendo la extensión del Certificado de Devolución Impositiva

(CEDEIM) por Bs. 6.803.841 a favor del sujeto pasivo como importe sujeto a devolución impositiva por el IVA del periodo fiscal septiembre 2009; que impugnado por el contribuyente, el proceso concluyó con la Resolución objeto de la acción contencioso-administrativa, al haber la AGIT, revocado parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0044/2012 de 20 de enero, que determinaba la revocatoria parcial de la Resolución de la AT.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Manifiesta, que se identificó **agravios en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0337/2012**; que del análisis, valoración y antecedentes de la Resolución recurrida, por el que se revocó parcialmente la ARIT-LPZ/RA 0044/2012 de 20 de enero, se tiene la siguiente descripción de agravios:

Establece como fundamentos centrales de la AGIT para revocar parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00839-11 de 12 de octubre, la

INEXISTENCIA DE UNA CORRECTA APLICACIÓN Y COMPRENSIÓN DE LA LEY.

- **Sobre gastos de realización**; dice: La AT verificó la documentación presentada por el contribuyente y evidenció en la documentación gastos de pólizas de exportación, facturas comerciales del exportador, Manifiestos Internacionales de Carga (MIC/DTA) y certificados de salida de la EMV, donde no se encuentran claramente establecidos los gastos de realización, lo que motivó la aplicación de la presunción del 45% sobre el valor oficial de cotización establecida por el art. 10 del Decreto Supremo (DS) N° 25465, que establece el IVA, debido a que se observó que las facturas comerciales detallan dichos gastos únicamente hasta la frontera y no reflejan la totalidad de los gastos consignados en las condiciones de entrega.

Asimismo indica que la norma legal citada, es expresa al establecer la presunción del 45%, cuando estos gastos de realización no estén debidamente respaldados por las condiciones contractuales, sobre esta base la AT reglamentó las solicitudes de devolución impositiva mediante la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, que en su art. 5, señala que; es obligatoria la presentación de: a) La declaración de exportación; b) factura comercial del exportador; c) certificado de salida emitido por el concesionario del depósito aduanero; d) póliza de importación; e) formulario de declaración jurada del IVA; y f) **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**; es decir, que debieron presentarse los documentos que respalden las condiciones contratadas, conteniendo toda la información relativa a los gastos de realización, lo cual según el demandante no fue cumplido por el contribuyente, por lo que determinó, que al estar mal determinados los importes y no ser claro los gastos de realización, en aplicación de la norma citada considera correcta la aplicación de la presunción del 45 % por los gastos de realización de la EMV, en el sentido de que los gastos de realización serán estimados y



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 531/2013. Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica VINTO contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

comprenden a los gastos efectuados desde la frontera hasta el lugar de entrega del comprador y de acuerdo a contrato.

Consiguientemente, la autoridad demandada omitió efectuar la consideración acerca de la aplicación de la Ley y la normativa reglamentaria, resultando evidente la incorrecta comprensión de las normas contenidas en los arts. 4 y 11 de la Ley 843, 12 de la Ley 1489 modificada por Ley 1963 y art. 3 del DS N° 25465, argumento que la AGIT respalda para incrementar el importe de los gastos de realización, porque la AT no habría efectuado una correcta revisión, por esta razón impetra revocar la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0337/2012 y confirmar la Resolución Administrativa de CEDEIM PREVIA N° 23-00839-11 de 12 de octubre.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda y se confirme la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00835-11 de 12 de octubre, emitida por la Administración Tributaria, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

II. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA PRESENTADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

II.1. La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 6 de diciembre de 2012, que cursa de fs. 80 al 82 vta., y señaló lo siguiente:

Que, el procedimiento de Devolución de Impuestos al Sector Minero Metalúrgico, se encuentra regulado por los arts. 10 del DS N° 25465 y 5 de la RND N° 10-0004-03, que en ese entendido para la devolución de impuestos es necesario el respaldo de los gastos de realización mediante la presentación de documentos con las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal.

En ese entendido señala que se evidenció que las facturas de exportación 308 y 309, 310, 311, 319, 320, 321, 316 y 322, cuentan con la documentación de respaldo como ser: Manifiestos Internacionales de Carga/Declaración de Transito Aduanero (MIC/DTA), que especifican el peso de la mercadería transportada, notas fiscales de las empresas de transporte nacional e internacional, comprobantes contables, y medios de pago que respaldan la transacción, por lo que correspondía su consideración como gastos de realización, o sea, calculando los gastos incurridos por la totalidad del flete conforme a lo previsto en la Primera parte del art. 10 del DS N° 25465.

Concluye refiriendo, que la demanda carece de sustento jurídico tributario y no existe agravio ni 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 AGIT-RJ 0337/2012, impugnada en el proceso.

III. CONTENIDO DE LA DEMANDA PRESENTADA POR LA EMPRESA METALÚRGICA VINTO.

III.1 Antecedentes de Hecho de la Demanda.

La EMV, representada legalmente por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, apersonándose por memorial de fs. 159 a 169 vta., señala que, el 14 de octubre de 2011, fue notificado con la Resolución Administrativa (RA) CEDEIM N° 23-00839-11, que establece a su favor la devolución impositiva de la suma Bs. 6.803.841 por el IVA por el periodo fiscal septiembre 2009, de un monto solicitado de Bs. 10.044.591, reducción que considera no corresponder por las siguientes razones: **1)** Se aplicó erróneamente el 45 % dispuesto por el art. 10 del DS N° 25465. **2)** Se aplicó erróneamente la Ley 3249, el DS N° 28656 y la RND N° 010.00012.06. **3)** Erróneamente se hizo un descuento, porque supuestamente no se demostró el pago del 87 % de las facturas 345, 346, 347, 348 emitidas por la Empresa Minera Huanuni, 1206 emitida por Compañía Minera Colquiri, facturas 212, 213, 214, 216, 217 emitidas por MM Boliviana, cuando en los hechos afirma haber pagado el 87% de las mismas, sin embargo el SIN realizó reducciones dentro de las sumas pagadas.

Dicha resolución ameritó que la EMV planteé Recurso de Alzada, ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), emitiéndose la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0044/2012 de 20 de enero, que revocó parcialmente la Resolución impugnada, dejando sin efecto el reparo de Bs. 3.240.750 (*conformado por Bs. 1.534.960 por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver; Bs. 4.938 correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000 UFV*), declarándose como importe sujeto a devolución la suma de Bs. 3.2340.750, más Bs. 6.803.841, sumando un total de Bs. 10.044.591 el periodo fiscal septiembre 2009.

Ante ese hecho, la Gerencia Distrital Oruro del SIN impugnó la referida Resolución y a través de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0336/2012 de 28 de mayo, se revocó parcialmente la Resolución de Alzada disponiendo en lo referente a los gastos de realización, considerar la base de Bs. 10.044.591 sujeta a devolución, conforme a los fundamentos y respaldos de las condiciones contratadas de los importes consignados como gastos de realización, asimismo, revocó los puntos referidos a las depuraciones del crédito fiscal observado, manteniendo firme y subsistente la depuración del crédito fiscal de Bs. 4.938 *por facturas sujetas al beneficio Tasa Cero, así como la depuración* parcial por medios fehacientes de pago por el importe total Bs. 1.532.478, correspondiente a las facturas 345, 346, 347, 348, 1206, 212, 213, 214 216 y 217, como no sujeto a devolución, resultando el importe sujeto a devolución de Bs. 8.507.175 correspondiente al período fiscal septiembre de 2009.



III.2. Fundamentos de la demanda.

La Empresa demandante, luego de transcribir en extenso los fundamentos técnico-jurídicos de la Resolución AGIT-RJ 03372012 de 28 de mayo, con relación a gastos de realización en sus puntos i, ii, vii, x, xiv, xv, xvi, xviii y mostrar cuadros al respecto, de igual forma, transcribir los fundamentos de la precitada resolución con relación a facturas observadas por medios fehacientes de pago, refiere que si bien es cierto que revisados los medios de pago no respaldan el total de la compra, eso implica que las transacciones no se hubieran efectuado o que se realizaron parcialmente; asimismo indica que no se tomó en cuenta que los proveedores declararon el débito fiscal de las facturas observadas en el periodo respectivo, hecho evidenciado en las verificaciones cruzadas efectuadas, lo que implica que generaron crédito fiscal para el comprador, por lo que debe reconocer el total del crédito fiscal que generan las facturas 212, 213, 214, 216, 217.

III.2.1 Gastos de Realización.

Hace constar, que la Resolución impugnada respectos a los gastos de realización no efectuó ningún descuento por aplicación del art. 10 del DS N° 25465 y lo considera coherente con la parte resolutive, decisión favorable a la EMV; aclarando que la Factura Comercial de Exportación 318, emitida a ELMET S.A. DE CV observada en el punto xiv, si tiene contrato y corresponde al contrato VEX-01/09 adjuntado en fotocopia legalizada. Asimismo aclaró, la observación realizada en el punto xv sobre Gastos de Realización sobre las Facturas de Exportación 306 y 307 emitidas el 1 de septiembre de 2009 a nombre de CHINA MINMETALS NON FERROUS METALS CO. LTD., se aclaró que dichas facturas están respaldadas por la Adenda del contrato VEX-10/07, adjunto en copia legalizada.

III.2.2. INDEBIDA CONFIRMACIÓN DE DEPURACIÓN DE NOTAS FISCALES DE TRANSPORTE.

i. Supeditación de régimen de tasa cero a cumplimiento de requisitos previsto en el art. 3 del DS 28656 de 25/03/2006.

Refiere que no correspondía que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0337/2012 revoque parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0044/2011, en la parte referida a las facturas de transporte sujetas al beneficio de tasa cero en el IVA, en razón a que la AT y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0337/2012 vulneran la normativa legal vigente correspondiente al reconocimiento del 13% del IVA, prevista en el art. 8-a), 11 de la Ley 843, art. 24 num. 3 del DS 25465 de 23 de octubre de 1999, por cuanto el servicio de transporte de las facturas observadas por el SIN también tienen el crédito correspondiente al IVA, pues la Ley 3249 estaba sujeta al cumplimiento de los requisitos del art. 3 del DS 28656 y que las empresas que no cumplían esos requisitos se mantuvieron en el régimen general, que es el caso de las Empresas que emitieron las facturas observadas.

Consecuentemente, emitieron notas fiscales con derecho a crédito fiscal, facturas de las cuales realizaron la declaración jurada y pago de IVA al SIN, en el periodo respectivo, hecho que la propia AT evidenció en las verificaciones cruzadas efectuadas, lo que implica que generaron crédito fiscal para la EMV, consecuentemente considera que no corresponde que hayan sido observadas, por lo que demanda la devolución del crédito fiscal de Bs. 4.938 indebidamente reducido.

Asimismo, refiere que no corresponde la observación de las facturas antes citadas, en razón de que no se cumplió la RND 10-0012-06 de 19 de abril de 2006, que establece el procedimiento operativo y los mecanismos de control administrativos para la aplicación del régimen IVA tasa cero en el IVA, a cuyo efecto, en su art. 5.II, III y V estipula que una vez realizadas las adecuaciones señaladas en los artículos anteriores, los sujetos pasivos o terceros responsables estarán habilitados para dosificar facturas sin derecho a crédito fiscal, las cuales deberán consignar claramente la leyenda "SIN DERECHO A CRÉDITO FISCAL IVA", y podrán ser emitidas para respaldar los servicios de transporte internacional de carga por carretera. Por lo que solicita la revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0337/2012, consiguientemente se disponga la devolución del crédito fiscal indebidamente reducido de Bs. 4.938.

III.2.3. MEDIOS FEHACIENTES DE PAGO.

i. Incorrecta ratificación de crédito fiscal depurado.

Señala que la AGIT expresa que el crédito fiscal observado asciende a Bs. 2.482 por lo cual manifiesta que corresponde revocar la Resolución de Alzada por los importes señalados, aseveraciones que considera que no responden a la verdad, por cuanto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0337/2012 establece que en el proceso de verificación la EMV ha presentado reportes "Determinación de Importes Facturados Nos. 345, 346, 347, 348 emitidas por la COMIBOL, 1206, emitida por la Compañía Minera Colquiri, y 212, 23, 214, 216 y 217 emitida por Minera Metalúrgica Boliviana de Luigi María Orgero Aldunate en el que expone el registro detallado de los Lotes que corresponden a los importes facturados y sus medios fehacientes de pago, mismos que evidencian que la EMV ha pagado y demostrado con medios fehacientes de pago el 87% de los importes de las facturas aludidas, consiguientemente, el crédito fiscal observado por ellas, no ascienden a la suma de Bs.1.532.478.

Que el descuento incorrecto dentro del 87% de lo efectivamente pagado y demostrado que asciende a un total de Bs. 286.568,78, están disgregados factura por factura, depuraciones o descuentos incorrectos que son devueltos por una incorrecta valoración del medio fehaciente de prueba de las retenciones por concepto de regalía minera.

ii. Retención por concepto de regalía minera.

Manifiesta que con respecto a la retención efectuada por EMV a los proveedores de concentrados de estaño por concepto de Regalía Minera, que registran un total de \$us5.137,52.-(245); de \$us100.158,18 (Fac. 246); de \$us160.722,92 (Fac. 247-248); de \$us 53.453,72 y \$us 73.145,54



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

(11206); de \$us 2.669,65 (Fac. 212); de \$us 2.631,31 (Fac. 213); de \$us 1.077,82.- (Fac. 214); de \$us 2.624,07 (Fac. 216) y de \$us 2.851,31 (Fac. 217) conforme a las liquidaciones adjuntas por los concentrados de Estaño, están respaldadas precisamente con las liquidaciones adjuntas por los concentrados de Estaño que se constituyen en medios fehacientes de pago, por lo que no correspondía respaldarlas con formularios que acredite la retención señalada y empoce respectivo a la entidad recaudadora como un medio fehaciente de pago, menos adjuntando la Resolución Administrativa emitida por el Ministerio de Minería y Metalurgia que acredite esta condición al momento de exportar.

Asimismo la aplicación de una norma, en este caso el art. 1 de la Ley 3787 que sustituye el Título VIII del Libro Primero de la Ley No. 1777 de 17 de marzo de 1997, no amerita adjuntarla para que se la tome en cuenta, en razón de que por el procedimiento de su publicación y/o promulgación son de conocimiento general de la población, más aun de una entidad del Estado como es el SIN, en ese entendido del importe total facturado la AT debió descontar la parte correspondiente a la Regalía Minera, tal como se refleja en las liquidaciones presentadas por la EMV, donde el valor neto de la compra se disminuye la Regalía Minera por los lotes de mineral.

Asimismo refiere que adjunta Libro de Regalías de Compras- Control Regalía Minera en el que con relación a la COMIBOL registra un total de \$us. 311.334,24 que al tipo cambio 6.97 da como resultado Bs. 2.170.000 que coincide con el monto pagado del Form. 3009, en el cual se aclara no solo las regalías de COMIBOL sino de algunas cooperativas que también están registradas en el mismo código emitido por el SIN.

Así también con relación a la Compañía Minera Colquiri registra un total de \$us 61.932,19 que al tipo de cambio 6.97 da como resultado Bs. 431.667 que coincide con el monto pagado del Form. 3009, y finalmente los formularios, y finalmente los formularios a Minera Metalúrgica Bolivia, mismos que respaldan la retención y el empoce de Regalía Minera de las facturas observadas, libro y formularios que están suscritos por el Lic. Félix Chambi Jefe de Compras de la EMV y Carlos Roque Pinto Responsable de Impuestos de la Empresa, Form. 3009 que además es una certificación de la declaración jurada, conforme señala en la parte superior del mismo.

En consecuencia considera que no corresponde las observaciones efectuadas por la AT ratificada por la Resolución de Recurso Jerárquico.

iii. Bajo el título de fundamentos técnicos respaldados por la resolución de recurso de alzada ARIT. LPZ/RA 0044/2012, señala que, con relación a las facturas 345, 346, 347 y 348 emitidas por la COMIBOL, 1206, emitida por Compañía Minera Colquiri y 212, 213, 215, 216, y 217 emitida por Minera Metalúrgica Boliviana de Luigi María Orgero Aldunate, hace suyos los fundamentos del Recurso ARIT. LPZ/RA 0044/2012 de 20 de enero, transcribiendo los fundamentos en cuanto a medios fehacientes de pago, por ello indica que no se tomó en cuenta que los proveedores declararon el débito fiscal de las facturas observadas en el período respectivo, hecho verificado por la AT en la verificación cruzada que efectuó, lo que implica

que generaron crédito fiscal para el comprador, en el caso para la EMV, concluyendo que corresponde dejar sin efecto el reparo de Bs. 1.534.960.

II.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda, revocando la Resolución AGIT-RJ 0337/2012, en consecuencia mantener firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT LPZ/RA 0035/2012, que revoca parcialmente la Resolución Administrativa de CEDEIM PREVIA N° 23-00839-11 de fecha 12 de octubre de 2011.

III. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA PRESENTADA POR EMV.

III.1. La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 16 de septiembre de 2012, que cursa de fs. 308 al 314 vta., y señaló lo siguiente:

Señala que con relación a las facturas de exportación Nos. 306 y 307 emitidas el 1 de septiembre de 2009 a nombre de CHINA MINMETALS NON FERROUS METALS, que señala como respaldo el contrato VEX-10/07 suscrito el 21 de septiembre de 2007 cuya cláusula cuarta, señala que el contrato entrará en vigencia en cuanto ambas partes empiecen su ejecución, el término del contrato será de un año, comenzando en el mes del primer embarque que haya sido efectuado; por consiguiente no se tiene certeza si el citado contrato respalda los gastos de realización de las facturas de exportación Nos. 306 y 307, considerando que a partir de la firma del contrato y la emisión de las citadas facturas transcurrieron casi dos años y se desconoce cuándo empezó su primer embarque a fin de realizar el computo del plazo de un año en el contrato, correspondiendo la deducción del 45% por gastos de realización de conformidad al art. 10 del DS N° 25465.

III.2. Con respecto a las facturas Nos. 512, 513, 517, 525, 526 y 527 emitidas por la Coop. Transporte "San Cristóbal Oruro Ltda."; la Factura N° 1406 emitida por la Empresa Internacional Transporte Terrestre del Mar Chura SRL; 621 y 622 de la Cooperativa de Transporte Nacional e Internacional Mejillones Ltda., corresponden al transporte de estaño metálico en lingote desde Oruro hasta Arica-Chile, es decir, que el servicio de transporte descrito se enmarca en la definición dispuesta en el inc. b) del art. 2 del DS N° 28656, pues si bien el servicio de transporte se inicia en Bolivia su destino final en Arica-Chile; en este entendido, el servicio prestado por las empresas de transporte estaban sujetas a lo dispuesto en la Ley N° 3249 régimen tasa cero.

Respecto a que supuestamente no se cumplió la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0012-06, corresponde que debe considerarse que los servicios de transporte internacional se encuentran alcanzados por el régimen tasa cero; por tanto, no se encuentran gravados por el IVA, siendo que dicho impuesto deberá pagarse únicamente cuando el proveedor preste servicios de transporte al interior del territorio nacional.

III.3. Señala que las facturas 345, 346, 347, 348, 1206, 212, 213, 214, 216 y 217, respecto a la columna "RM" que correspondería a las



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 531/2013. Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica VINTO contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

retenciones efectuadas por EMV al proveedor por concepto de Regalía Minera, la misma registra un total de \$us 340.153,61 conforme a las liquidaciones adjuntas por los concentrados de Estaño, no obstante que estas operaciones no fueron respaldadas con los formularios oficiales que acredite la retención señalada y empoce respectivo a la entidad recaudadora como un medio fehaciente de pago. Asimismo, adjunto a los antecedentes la Resolución Administrativa emitida por el Ministerio de Minería y Metalurgia que acredite esta condición al momento de exportar, aspectos señalados en el art. 21 del DS N° 29577 de 21 de mayo de 2008, que dispuso que las empresas de fundición y refinación de minerales y metales están obligadas a la retención y empoce de la Regalía Minera de sus proveedores de minerales en formulario oficial habilitado al efecto, hasta el 15 del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención.

Concluye refiriendo, que la demanda carece de sustento jurídico tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución del Recurso Jerárquico.

III.2. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0337/2012, 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:

IV.1. El 02 de junio de 2011, la Administración Tributaria notificó personalmente a Ramiro Felix Villavicencio Niño de Guzmán, representante legal de la Empresa Metalúrgica Vinto, con la Orden de Verificación - CEDEIM N° 0010OVE00102, cuyo alcance comprende la verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido del periodo septiembre 2009, en la modalidad Verificación Previa CEDEIM; asimismo, notificó el Requerimiento F:4003 No.104626, en el cual solicitó la presentación de las Declaraciones Juradas del IVA e IT, Libros de Ventas y Compras, Notas Fiscales de respaldo del Débito y Crédito Fiscal, Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Estados Financieros y Dictamen de Auditoria de la gestión 2009, Libros de Contabilidad (Diario, Mayor), Kardex, Inventarios, Registro Único de Exportador RUE, Registro de FUNDEMPRESA, Facturas Comerciales de Exportación, Formularios de solicitud de CEDEIM, Declaraciones Únicas de Exportación DUE's, Documentos de respaldo a las Exportaciones, Medios fehacientes de pago de las facturas mayores a 50.000 UFV, Contratos suscritos con sus clientes.

El 9 de junio de 2011, la Empresa Metalúrgica Vinto, según Acta de Entrega y Devolución de Documentos N° 03832, entregó a la Administración Tributaria las declaraciones juradas Forms. 210 y 400 del periodo septiembre 2009, Libro de Ventas y Compras IVA, Facturas de ventas, Facturas de compras, Estados Financieros de la gestión 2009, Comprobantes de Ingreso y Egreso, Registro Único de Exportador vigente,

Libros de Contabilidad, Facturas comerciales de exportación, Formularios de Solicitud Cedeims, Declaraciones Únicas de Exportación más documentación respaldatoria, Contratos, Inventarios y Medios fehacientes de pago.

El 11 de octubre de 2011, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDO/DF/VE/INF/167/2011, en el que respecto a los gastos de realización presume que estos son del 45% como establece el art. 10 del DS N° 25465 debido a que las facturas de exportación no coinciden con los respaldos presentados por el contribuyente y las condiciones de entrega no coinciden entre la DUE, las facturas de exportación y las condiciones contratadas por el importador.

Asimismo, refiere que realizó el cruce de facturas de los principales proveedores y su vinculación con la actividad exportadora, alcance que abarcó por el 99.74 % del total de las compras del periodo verificado, observando el crédito fiscal de Bs4.938.- por facturas emitidas por transporte internacional que está incorporado al Régimen Tasa Cero (512, 513,, 517, 525, 526, 527, 1406, 621 y 622); también observa el importe de Bs1.534.960- por facturas sobre las cuales no demostró los medios fehacientes de pago (345,346, 347, 348, 1206, 212, 213, 214, 216, 217). Concluye que el importe sujeto a devolución alcanza a Bs6.803.841.- por IVA del período septiembre 2009 y el crédito fiscal total observado a Bs1.539.898.-

El 14 de octubre de 2011, la Administración Tributaria notificó personalmente a Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, representante legal de la Empresa Metalúrgica Vinto, con la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00839-11, de 12 de octubre de 2011, que establece como importe sujeto a devolución del período septiembre 2009 la suma de Bs6.803.841.- y como importe no sujeto a devolución la suma de Bs1.539.898.-; producto de la depuración de crédito fiscal

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 0044/2012 de 20 de enero, **revocando parcialmente** la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00839-11, dejando sin efecto el reparo de Bs. 3.240.750 conformado por Bs. 1.700.852 por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver; Bs. 4.938 por crédito fiscal no sujeto a la tasa cero en el IVA y Bs. 1.534.960 correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000 UFV, declarando en consecuencia como importe sujeto a devolución los Bs. 3.240.750 mencionados, más Bs6.803.841.- establecidos en el primer numeral de la parte resolutive del acto impugnado, sumando un total de Bs. 10.044.591 por el periodo fiscal septiembre.

Ante éste hecho; la Gerencia Distrital Oruro del SIN interpuso Recurso Jerárquico, que fue resuelto con Resolución del Recurso AGIT-RJ/0337/2012 de 28 de mayo, pronunciada por la AGIT, que **revocó parcialmente** la Resolución ARIT-LPZ/RA 0044/2012 de 20 de enero; en



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

la parte referida a los gastos de realización, donde se confirma la base de Bs10.044.591.- sujeta a devolución, conforme los fundamentos planteados y respaldo de las condiciones contratadas de los importes consignados como gastos de realización; asimismo, revoca los puntos referidos al crédito fiscal observado manteniendo firme y subsistente la depuración de crédito fiscal de Bs4.938.- por facturas sujetas al beneficio Tasa Cero, así como la depuración de crédito fiscal parcial por medios fehacientes de pago por el importe total de Bs1.532.478.- correspondiente a las Facturas N° 345, 346, 347, 348, 1206, 212, 213, 214, 216 y 217 como no sujeto a devolución, resultando el importe sujeto a devolución de Bs8.507.175.-, correspondiente al período fiscal septiembre 2009; conforme con el Inciso. a) Parágrafo I, Artículo 212 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB).

V. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA EN LA DEMANDA

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:

Para el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN Oruro).

1. Si la AGIT aplicó erróneamente la normativa tributaria al establecer que corresponde incrementar el importe correspondiente a gastos de realización, al estar las facturas 308, 309, 310, 311, 319, 320, 321, 316 y 322 correctamente respaldada.

Para la Empresa Metalúrgica Vinto.

1. Si las facturas de transporte 512, 513, 517, 525, 526, 527, 1406, 621 y 622 se encuentran sujetas al beneficio de tasa cero en el IVA.
2. Si las facturas 345, 346, 347, 348, 1206, 212, 213, 214, 216, 217 se encuentran respaldadas con las liquidaciones adjuntas, constituyendo en medios fehacientes de pago.

VI. 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:

VI.1. DE LA DEMANDA DE LA EMPRESA METALÚRGICA VINTO.

Cabe referir que la Empresa demandante con respecto a los gastos de realización no manifiesta disconformidad en el pronunciamiento emitido en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0377/2012, situación por la que no amerita entrar en mayor consideración.

VI.1.1. Ahora ingresando al primer punto de controversia a objeto de determinar **si las facturas de transporte 512, 513, 517, 525, 526, 527, 1406, 621 y 622 se encuentran sujetas al beneficio de tasa cero en el IVA**, es necesario hacer una revisión del Artículo Único de la Ley 3249 Complementario al CTb, establece que el servicio de transporte internacional de empresas bolivianas de carga por carretera, estará sujeto al régimen de tasa cero en el IVA, empero, la aplicación de la mencionada tasa no implica que el sujeto pasivo sea beneficiario de la devolución del Crédito Fiscal (IVA), por no constituir exportación de servicios.

Reglamentariamente, el DS N° 28656 de 25 de marzo de 2006, en su parte considerativa señala que la aplicación del régimen de tasa cero en las operaciones de transporte internacional de carga, incrementará la competitividad de las empresas bolivianas, reduciendo el impacto del IVA en esta actividad, por cuanto no repercutirá al IVA en el precio consignado en la factura; para cuyo efecto, en el inciso b) del Artículo 2, define el transporte internacional de carga por carretera como el: "Traslado de mercancías en general por carretera, desde el lugar en que se recibe en Bolivia o en otro país, hasta la entrega al destinatario en Bolivia u otro país, cumpliendo normas sobre tránsito aduanero internacional, ceñido a normas internacionales y/o convenios sobre operación de servicios. El régimen de tasa cero (base imponible cero al IVA), se aplicará exclusivamente al servicio de transporte internacional de carga por carretera".

Asimismo la Administración Tributaria en aplicación del Artículo 64 de la Ley N° 2492 CTb, emite la RND N° 10-0012-06 de 19 de abril de 2006, que determina el procedimiento operativo y los mecanismos de control administrativos para la aplicación del régimen tasa cero en el IVA, en tal entendido, en su Artículo 3 dispone que el servicio de transporte internacional de carga por carretera sujeto al beneficio fiscal, es aquél originado en el país con destino final en el exterior o aquél 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 presente caso, de la revisión de antecedentes administrativos se tiene que la Administración Tributaria con el fin de respaldar sus observaciones, elaboró el papel de trabajo "Depuración de Crédito Fiscal", con el objetivo de determinar si las facturas de compras cumplen con todos los requisitos legales establecidos para generar el crédito fiscal IVA, sobre la base del Libro y las facturas de compras, observando que nueve (9) facturas emitidas por el servicio de transporte correspondiente a transporte internacional con aplicación de tasa



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

cero al IVA; siendo éstas las facturas 512, 513, 517, 525, 526, 527 (emitidas por Coop. de Transporte San Cristobal Oruro Ltda.), 1406 (emitida por la Empresa Internacional Transporte Terrestre del Mar Chura SRL), 621 y 622 (emitidas por la Cooperativa de Transporte Nacional e Internacional Mejillones Ltda.) por un importe total de Bs. 37.989 del cual emerge el crédito fiscal de Bs. 4.938, situación que muestra que el servicio de transporte prestado Oruro-Arica se enmarca en la definición dispuesta en el inc. b) del art. 2 del DS N° 28656.

Por lo que los servicios de transporte internacional se encuentran alcanzados por el régimen de tasa cero, por tanto no se encuentran gravados por el IVA, siendo que dicho impuesto deberá pagarse únicamente cuando el proveedor preste servicios de transporte al interior del territorio nacional, conforme a ello corresponde confirmar la depuración del crédito fiscal de Bs.4.938.- dispuesto en la Resolución Jerárquico que confirma con lo dispuesto en la Resolución Determinativa CEDEIM PREVIA N° 23-00839-11 de 12 de octubre.

VI.1.2.2. Ahora bien, **para determinar si las facturas 345, 346, 347, 348, 1206, 212, 213, 214, 216, 217 fueron debidamente respaldadas con medios fehacientes de pago;** es necesario hacer una revisión de los antecedentes administrativos, conforme a ello la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0044/2012 de 20 de enero, señala haber verificado en antecedentes administrativos que efectuado el control cruzado de las facturas N° 345, 346, 347, 348, 1206, 212, 213, 214, 216, 217, son válidas de acuerdo con el detalle de fs. 514 de antecedentes administrativos, y que las 10 facturas emitidas por la COMIBOL- Huanuni, Cia. Minera Colquiri SA, Minera Metalúrgica Boliviana, fueron sometidas a control cruzado, por tanto consideradas válidas, además que el importe total expresado en el detalle referido, coincide exactamente con el que corresponde a cada factura.

Ahora bien, la empresa demandante aduce que la depuración de las facturas señaladas en este acápite, no corresponde porque las facturas de compras son originales, corresponden al periodo y están vinculadas con las operaciones gravadas de la empresa, condiciones que cumplen las facturas presentadas por la Empresa Metalúrgica Vinto. Asimismo señala que la Empresa demostró mediante notas fiscales, comprobantes de pago contables, órdenes de transferencias bancarias y liquidaciones finales, las compras de concentrados de estaño efectuadas a COMIBOL-Empresa Minera Huanuni, la Compañía Minera Colquiri SA y la Empresa Minera Metalúrgica Boliviana, que si bien no respaldan el total de la compra, ello no implica que las transacciones no se hubiesen efectuado o que se realizaron parcialmente.

Al respecto, se debe precisar que la empresa demandante para solicitar la restitución de la diferencia no respaldada, correspondiente a cada una de las facturas 345, 346, 347, 348, 1206, 212, 213, 214, 216, 217, 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 generaron 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 agregarse 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 febrero 2011, 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 CTB, que prevé como obligación del contribuyente, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le corresponden.

VI. 2. DE LA DEMANDA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES.

VI.2.1. Respecto al incremento del importe correspondiente a gastos de realización, de las facturas 308, 309, 310, 311, 319, 320, 321, 316 y 322, se tiene que:

El art. 10 del DS. N° 25465 de 23 de julio de 1999, dispone que: *“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 cuota 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”*. Estos gastos comprenden las erogaciones por flete terrestre, seguro y gastos en puerto efectuados desde frontera o punto de embarque hasta el lugar de entrega al comprador en la forma que hubiera sido acordada, normativa reglamentada por la RND N° 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, que en su art. 5 señala; la documentación debe ser obligatoriamente presentada y en el caso del sector minero, añade que debe respaldar los gastos de realización mediante la presentación del o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal.

De la normativa señalada y conforme evidencia los antecedentes administrativos, la EMV presentó la DUDIE con Número de Orden 4032614047 correspondiente al período septiembre de 2009, solicitando la devolución impositiva de la suma de Bs. 10.044.591 por haber efectuado exportaciones de estaño metálico refinado en lingotes bajo la modalidad “libre a bordo” (FOB) Arica, y presentó como respaldo de su solicitud de



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 531/2013. Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica VINTO contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

devolución impositiva varias facturas de exportación, entre ellas, las facturas 308, 309, 310, 311, 316, 319, 320, 321 y 322.

Estos antecedentes informan también, que la empresa suscribió diferentes contratos de venta de minerales con empresas extranjeras, siendo relevantes para la resolución de la causa. En ese marco, se conoce que las Facturas de Exportación 308, 309, 310, 311, 316, 319, 320, 321 y 322 se encuentran respaldadas con los contratos comerciales, la Factura 308 emitida a AMALGAMATED METAL CORPORATION PLC con el contrato VEX-07/08 de 17 de noviembre; las facturas 309, 310, 311, 319, 320 y 321 a GLENCORE INTERNATIONAL AG con el contrato VEX-08/08 de 12 de noviembre; la factura 316 a RJH TRADING LIMITED con el contrato VEX-05/08 de 8 de octubre y la factura 322 a TIBCHEMCORP MEXICANA SA. DE CV con el contrato VEX-02/09 de 21 de enero, mismas que evidencian que los fletes terrestres cuentan con la documentación de respaldo como ser: Los Manifiestos Internacionales de Carga/Declaración de Tránsito Aduanero (MIC/DTA) emitido por el transportador que especifican el peso de la mercadería transportada, que coincide con el que consignan las facturas de los transportistas, notas fiscales de las empresas de transporte nacional e internacional, comprobantes contables y medios de pago que respaldan la transacción, por lo que corresponde su consideración como gastos de realización, en este entendido es correcto el cálculo efectuado por la ARIT y confirmado por la AGIT, que consideran el gasto incurrido por la totalidad del flete de acuerdo a lo previsto en la Primera parte del art. 10 del DS N° 25465.

De modo que la decisión de la AT al aplicar la presunción del 45% del valor oficial de cotización del mineral o metal, no es correcta con relación a las facturas citadas precedentemente. Por lo tanto se establece como devolución impositiva la suma de **Bs. 13.307.702**, no obstante conforme a Form. 1137 DUDIE N° 4032614047, el sujeto pasivo solicito a la AT la devolución impositiva de **Bs. 10.044.591** por el periodo septiembre 2009, considerando que este importe es menor al determinado, se mantiene el importe solicitado por la EMV, confirmando dejar sin efecto el importe máximo de devolución establecido por la AT de Bs. 8.343.739.

VII.3. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda se concluye lo siguiente:

VII.3.1. A la demanda de la Empresa Metalúrgica Vinto

Se mantiene firme la depuración de crédito fiscal de Bs. 4.938 por facturas sujetas al beneficio de tasa cero.

Se mantiene la diferencia no respaldada por medios fehacientes de pago de las facturas Nos. 345, 346, 347, 348, 1206, 212, 213, 214, 216, 217.

VII.3.2. A la Demanda del SIN Oruro

Que las facturas 308, 309, 310, 311, 316, 319, 320, 321 y 322 se encuentran correctamente respaldadas, al contar con la documentación de

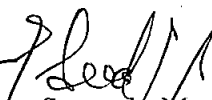
respaldo de las condiciones contractuales como MIC/DTA por transportador, que especifican el peso de la mercadería transportada que coincide con el que consignan las facturas de los transportistas, notas fiscales de las empresas de transporte nacional e internacional, encontrándose por tanto dentro de las condiciones señaladas en el art. 10 del DS N° 25465, habiendo correctamente la AGIT aplicado la normativa tributaria al establecer que corresponde incrementar el importe correspondiente a los gastos de realización.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la Ley 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando: **IMPROBADA** la demanda de fs. 55 a 58 planteada por el SIN Oruro e **IMPROBADA** la demanda presentada por la Empresa Metalúrgica Vinto cursante de fs. 159 a 169 vta., manteniéndose firme la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT- RJ/0337/2012 de 28 de mayo de 2012 pronunciada por la AGIT.

No suscribe el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez 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


Romulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guidero Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Huacado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

NO ESTUVO PRESENTE


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Disidente
Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA


Eidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO




Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPLENTE DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA	
ÓRGANO JUDICIAL DE BOLIVIA	
SALA PLENA	
GESTIÓN: 2017	
ACORDADA Nº 19	FECHA 15 de febrero
TOMA DE RAZÓN Nº 1/2017	
Mgdo. von Bories	
PRESIDENTE:	

MSc. Sandra Vicgozy Alencivil Bojarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA