



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

27-06-16  
10:50

**SALA PLENA**

13

**SENTENCIA:** 84/2016  
**FECHA:** Sucre, 30 de marzo de 2016  
**EXPEDIENTE N°:** 508/2012.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerente General Empresa Metalúrgica Vinto  
contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Pastor Segundo Mamani Vilca.

**VISTOS EN SALA PLENA:** Las demandas contencioso-administrativas de fs. 49 a 56 vta. y 265 a 268 vta., acumulado el exp. 487/2012 al exp. 508/2012 por Auto Supremo N° 497/2013 de 26 de noviembre, debido a que en ambos casos se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0336/2012 de 28 de mayo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 128 a 131 y 291 a 293; memoriales de réplica de fs. 297 a 298 vta. y dúplica de fs. 305 y vta.; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

**I. CONTENIDO DE LA DEMANDA DE LA EMPRESA METALÚRGICA VINTO.**

**I.1 Antecedentes de Hecho de la Demanda.**

La Empresa Metalúrgica Vinto (EMV), representada legalmente por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, apersonándose por memorial de fs. 49 a 56 vta., señala que, el 14 de octubre de 2011, fue notificado con la Resolución Administrativa (RA) CEDEIM N° 23-00835-11, que establece a su favor la devolución impositiva de la suma Bs. 3.121.920,00 por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) por el periodo fiscal enero 2009, de un monto solicitado de Bs. 8.027.495,00, reducción que no corresponde por las siguientes razones: 1) Se aplicó erróneamente el 45 % dispuesto por el artículo 10 del Decreto Supremo (DS) N° 25465. 2) Se aplicó erróneamente la Ley 3249, el DS N° 28656 y la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 010.00012.06. 3) De una forma errónea se hizo un descuento, porque supuestamente no se demostró el pago del 87 % de las facturas 306, 303, 305 emitidas por la Empresa Minera Huanuni y 201 emitida por Minera Metalúrgica Boliviana de Luigi María Orgero Aldunate, 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 planteó Recurso de Alzada, ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), emitiéndose la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0043/2012 de 20 de enero, que revocó parcialmente la Resolución impugnada, dejando sin efecto el reparo de Bs. 4.898.511 (conformado por Bs. 3.575.733 por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver, Bs. 1.322.778 correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000 UFVs), manteniendo firme y subsistente el monto de Bs. 7.064 por crédito fiscal de facturas sin respaldo original; declarándose como importe sujeto

a devolución la suma de Bs. 4.898.511, más Bs. 3.121.920, sumando un total de Bs. 8.020.431 por el periodo fiscal enero 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. 6.536.089 sujeta a devolución y revocó los puntos referidos a las depuraciones del crédito fiscal parcial por medios fehacientes de pago, manteniendo firme y subsistente la observación de Bs. 1.322.778 por las facturas 324,325, 326, 327 y 205 como no sujeto a devolución, manteniendo firme y subsistente la depuración de crédito fiscal de Bs. 7.064 por factura sin respaldo del original; resultando que el importe sujeto a devolución alcanza a Bs. 5.206.247 correspondiente al periodo fiscal enero 2009.

## **I.2. Fundamentos de la demanda.**

La Empresa demandante, luego de transcribir en extenso los fundamentos técnico-jurídicos de la Resolución AGIT-RJ 0336/2012 de 28 de mayo, con relación a gastos de realización en sus puntos i, ii, vi, viii, ix, xii, xiii xvii, 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 306, 303, 305 y 201.

### **I.2.1 Gastos de Realización.**

Con relación al FLETE DE TRANSPORTE Y A LAS FACTURAS DE EXPORTACIÓN 177 Y 180 EMITIDAS POR CHINA MINMETALS NON FERROUS METALS CO. LTD, manifiesta; que las facturas corresponden a una venta directa que se efectuó según contrato VEX-15/07 y ADD-N° 1-VEX 15/07 suscrito el 2 de enero de 2009, hecho que refiere haber probado adjuntando fotocopias legalizadas de los referidos documentos y cuadro demostrativo de entregas que corresponde al contrato referido, de lo que concluye que las referidas facturas y las entregas están plenamente respaldadas por las condiciones contractuales, asimismo por los Manifiestos Internacionales de Carga/Declaraciones de Tránsito de Aduanero (MIC/DTA), que especifican el peso de la mercadería transportada que coincide con el que consignan las facturas de los transportistas, por ello considera que no corresponde la aplicación o presunción del 45% establecida en el art. 10 del DS N° 25465.

Referente a las FACTURAS COMERCIALES DE EXPORTACIÓN 178, 179, 188 y 192, indica; que las ventas fueron efectuadas como venta SPOT según Reglamento Interno del Departamento de Venta, ventas consideradas esporádicas con tonelajes mínimos y variables, con precios



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 508/2012. Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

fluctuantes, que no son periódicos por lo que no se efectuó un contrato como se especifican en las ventas por Licitación y Ventas Directas, que por sus características y al ser los clientes esporádicos y pequeños no tienen representación directa en Bolivia, es por este motivo que se les vende de manera directa para poder ir aperturando y consolidando mercados, actualmente y al no ser ventas frecuentes, se efectúa una cotización con una condición de entrega pactada ya sea CIF o FOB Arica.

FACTURA COMERCIAL DE EXPORTACIÓN 187, EMITIDA POR ELMET S.A., refiere que ésta si tiene contrato VEX 01/09 que respalda los gastos de realización, presentado oportunamente al SIN, en tal antecedente indica no ser ciertos los argumentos de la Administración Tributaria (AT).

### **I.2.2 Facturas Observadas por medios fehacientes de pago.**

#### **a) Incorrecta ratificación de Crédito Fiscal Depurado.**

Respecto a las facturas 306, 303, 305 y 201 emitidas por la Corporación Minera de Bolivia (COMIBOL) y Minera Metalúrgica Boliviana de Luigi Maria Orgero Aldunate, refiere que presentó los reportes de "Determinación de Impuestos Facturados", exponiéndose el Registro detallado de los lotes que corresponden a los importes facturados y sus medios de pago, evidenciándose el pago del 87% de los importes de las facturas y consiguientemente el crédito fiscal observado no asciende a Bs. 762.941, Bs. 523.274, Bs. 12.281 y Bs. 24.282 sino a Bs. 84.696,84, Bs. 415,048.92 Bs. 4.380.23 y Bs. 18.517.05, respectivamente, por lo que ratifica que existió descuentos incorrectos dentro del 87% de lo efectivamente pagado, por lo que corresponde la devolución del IVA por las exportaciones correspondientes a los gastos de pago en su totalidad.

#### **b). Retención por concepto de regalía minera**

Manifiesta, que la retención total efectuada por la EMV a los proveedores de concentrados de estaño por concepto de Regalía Minera (RM) en cada factura, registró un total de \$us. 193.933,77 con relación a la factura 306, de \$us. 117.771,18 respecto de la factura 303, de \$us. 4.005,95 con relación a la factura 305 y de \$us. 4.427,66 con relación a la factura 201, respaldadas por las liquidaciones por concentrados de estaño, que se constituyen en medios fehacientes de pago, no siendo necesario respaldar con formularios oficiales que acrediten la retención y empoce respectivo a la entidad recaudadora, menos adjuntar la Resolución Administrativa emitida por el Ministerio de Minería y Metalurgia que acredite esta condición al momento de exportar, por tanto los documentos evidencian la retención de RM, en consecuencia no corresponde las observaciones efectuadas por la AT y ratificada por la AGIT.

**c).** Bajo el título de fundamentos técnicos respaldados por la resolución de recurso de alzada ARIT. LPZ/RA 0043/2012, señala que, con relación a las facturas 306, 303, 305 emitidas por la COMIBOL, y 201 por Minera Metalúrgica Boliviana De Luigi María Ordero Aldunate, hace suyos los fundamentos del Recurso ARIT. LPZ/RA 0043/2012 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 periodo 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. 1.322.778.

### **I.3. Petitorio.**

Concluyó solicitando se declare probada la demanda, revocando la Resolución AGIT-RJ 0336/2012, en consecuencia mantener firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT LPZ/RA 0043/2012, que revoca parcialmente la Resolución Administrativa de CEDEIM PREVIA N° 23-00835-11 de fecha 12 de octubre de 2011.

## **II. CONTENIDO DE LA DEMANDA DE LA GERENCIA DISTRITAL DE ORURO DEL SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES.**

### **II.1. Antecedentes de hecho de la demanda.**

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, por la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0336/2012 de 28 de mayo, pronunciada por la AGIT pidiendo se confirme la Resolución Administrativa de CEDEIM PREVIA N° 23-00835-11 de 12 de octubre de 2011.

### **II.2. Fundamentos de la demanda.**

Señaló que, en ejercicio de las facultades conferidas por el art. 100 del CTB, la AT procedió a la Verificación Externa CEDEIM (previa) al contribuyente EMV, relativo al IVA, en virtud de la solicitud de devolución impositiva Declaración Única de Devolución Impositiva a las Exportaciones (DUDIE) N° 4032445708 correspondiente al periodo enero de 2009. Al efecto, mediante Orden de Verificación Externa 0009OVE00428, se notificó al contribuyente, requiriéndosele presentar documentación mediante formulario F. 4003-N° 00104582.

Como resultado de esa actividad, en fecha 11 de octubre de 2011 se emitió el informe CITE: SIN/GDO/DF/VE/INF/168/2011, que dio lugar a la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00835-11, disponiendo la extensión del Certificado de Devolución Impositiva (CEDEIM) por Bs. 3.121.920,00 a favor del sujeto pasivo como importe sujeto a devolución impositiva por el IVA del periodo enero 2009; que impugnado por el contribuyente, el proceso concluyó con la resolución objeto de la acción contencioso-administrativa, porque la AGIT, revocando parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0043/2012 de 20 de enero de 2012, que determinaba la revocatoria parcial de la resolución de la AT, en la instancia jerárquica, se revocó parcialmente la resolución de la alzada, con el argumento que, al haberse presentado las facturas 171,173, 174, 175, 176 y 186, estas cuentan con la documentación de respaldo de las



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 508/2012. Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

condiciones contractuales para su consideración como Manifiestos Internacionales de Carga/ Declaración de Tránsito Aduanero (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, en consecuencia el importe sujeto a devolución alcanzaría la suma de Bs. 5.206.247, por lo que acusa inexistencia de correcta aplicación y comprensión de la Ley en la resolución jerárquica, sobre los gastos de realización.

Agrega que 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, 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 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 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 deben presentarse los documentos que respalden las condiciones contratadas, lo cual según el demandante no fue cumplido por el contribuyente.

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 0336/2012 y confirmar la Resolución Administrativa de CEDEIM PREVIA N° 23-00835-11 de 12 de octubre.

### II.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.

### III. DE LA CONTESTACIÓN A LAS DEMANDAS

#### III.1. De la Empresa Metalúrgica Vinto.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 28 de marzo de 2013, que cursa de fs. 128 a 131 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 177 y 180, si bien cuentan con el contrato VEX-10/07, cuya cláusula cuarta señala que el contrato entrará en vigencia en cuanto ambas partes empiecen su ejecución y el término del contrato será de un año, comenzando en el mes del primer embarque que haya sido efectuado; por consiguiente no se tendría certeza si el mismo respalda a las facturas de exportación 177 y 180.

En cuanto a las facturas de Exportación 178, 179, 187, 188 y 192, no tienen contratos que respalden sus gastos de realización, por lo que no se encuentra respaldada las condiciones pactadas con dichas empresas, resultando evidente el incumplimiento, por lo que corresponde la aplicación del 45% conforme lo establece el art. 10 del DS N° 25465.

Continua refiriendo que, el art. 12-III del DS N° 27874, que modifica el art. 37 del DS N° 27310 Reglamento al CTB (RCTB), dispone que cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deberán ser respaldadas, con medios fehacientes de pago para que la AT, reconozca el crédito correspondiente, concordante con el art. 70-4 de la Ley 2492 CTB; situación que las facturas 303, 305 y 306 han incumplido.

Con respecto a la factura N° 306, señala que la misma expone el registro detallado de los Lotes que corresponderían al importe facturado y sus medios de pagos, a partir del cual se observa la columna "*valor de la Factura*", que representaría el importe de la factura, misma que totaliza \$us. 4.893.556,76 cifra que coincide con el importe facturado en la Nota Fiscal N° 306, asimismo, detalla los medios fehacientes de pago por operación, considerando las columnas "*Liquidación provisional \$us*" y "*Liquido Pagable Final*", cuya sumatoria asciende a \$US. 4.063.460,61.- existiendo una diferencia de \$us. 830.096,15 sin respaldos de medios de pago respecto al informe facturado totalizando como pagos por la operación \$us. 4.063.460,61 equivalente a Bs. 28.728.666,51.- coincidiendo con el importe efectivamente pagado según la AT conforme a hoja de trabajo "Verificación de compras- medios fehacientes de pago". Seguidamente se tiene la casilla "RM" por un total de \$us. 193.933,77 que correspondería a las retenciones efectuadas por EMV al proveedor por



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 508/2012. Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

concepto de Regalía Minera; no obstante, estas operaciones no fueron respaldadas con los formularios oficiales que acrediten la retención señalada y empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago, requisito dispuesto a las empresas de fundición y refinación de minerales y metales que están obligadas a la retención y empoce de la Regalía Minera.

Las facturas 303 y 305, en la casilla "RM" que correspondería a las retenciones efectuadas por EMV al proveedor por concepto de Regalía Minera; estas operaciones no fueron respaldadas con los formularios oficiales que acrediten la retención señalada y empoce respectivo a la entidad recaudadora, para ser considerado como un medio de pago, requisito señalado en el art. 21 del DS N° 29577.

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 0336/2012, impugnada en el proceso.

## **II.3. De la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales.**

La AGIT, a través de su representante legal que se apersonó al proceso, respondió en forma negativa la demanda, por memorial de 6 de diciembre de 2012, que cursa de fs. 291 a 293 y señaló lo siguiente:

Que, la resolución impugnada AGIT-RJ 0336/2012 pronunciada el 28 de mayo, se halla plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, aclarando que los antecedentes administrativos evidencian que las facturas 171, 173, 174, 175, 176 y 186 cuentan con la documentación de respaldo de las condiciones contractuales, como ser los Manifiestos Internacionales de Carga/Declaración de Tránsito Aduanero (MIC/DTA) por transportador, que especifican el peso de la mercadería transportada que coincide con el que consignan en las facturas de los transportistas y notas fiscales de las empresas de transporte nacional e internacional; por lo que el cálculo fue efectuado de acuerdo a lo previsto en la primera parte del art. 10 del DS. N° 25465; en ese entendido, se modificó el importe máximo a devolver solicitado por el contribuyente de Bs. 8.027.495 a Bs. 6.536.089.

## **II.4. Petitorio.**

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

## **III. 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:

**III.1.** Que la AT, inició la verificación del IVA por el periodo enero 2009, en la modalidad Verificación Previa CEDEIM, con la Orden de Verificación Previa- CEDEIM N° 0009OVE00428 el 02 de junio de 2011, con un alcance de los hechos, elementos e impuestos relacionados al crédito fiscal comprometido en el periodo; asimismo, mediante Requerimiento F-4003 N° 00104582 solicitó a la EMV, la presentación de: 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 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, Kardex, Inventarios, Registro Único de Exportador (RUE), Registro de Fundempresa, Facturas Comerciales de Exportación, Formularios de Solicitud de CEDEIM, Declaraciones Únicas de Exportación, Documentos de respaldo a las Exportaciones, Medios Fehacientes de Pago de las facturas mayores a 50.000 UFV, Contratos suscritos con sus clientes.

Posteriormente con base en el informe de actuación CITE: SIN/GDO/DF/VE/INF/168/2011 de 11 de octubre de 2011, la AT dictó la Resolución Administrativa CEDEIM (previa) N° 23-00835-11 el 12 de octubre de 2011, reconociendo como importe sujeto a devolución por IVA del periodo enero 2009, el monto de Bs. 3.121.920.

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 0043/2012 de 20 de enero, **revocando parcialmente** la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00835-11, dejando sin efecto el reparo de Bs.4.898.511 conformado por Bs. 3.575.733 por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver; Bs. 1.322.778 correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000 UFV y mantiene firme y subsistente el monto de Bs. 7.064 por crédito fiscal de facturas sin respaldo original; declarando en consecuencia como importe sujeto a devolución los Bs.4.898.511 mencionados, más Bs.3.121.920 establecidos en el primer numeral de la parte resolutive del acto impugnado, sumando un total de Bs. 8.020.431, por el periodo fiscal enero 2009.

Ante éste hecho; la Gerencia Distrital Oruro del SIN interpuso Recurso Jerárquico, que fue resuelto con Resolución del Recurso AGIT-RJ/0336/2012 de 28 de mayo, pronunciada por la AGIT, que **revocó parcialmente** la Resolución ARIT-LPZ/RA 0043/2012 de 20 de enero; en la parte referida a los gastos de realización, debiendo considerar la base de Bs. 6.536.089 sujeta a devolución; asimismo revoca los puntos referidos al crédito fiscal observado, manteniendo firme y subsistente la depuración de Bs. 1.322.778 por facturas no sujetas a devolución, del mismo modo, mantiene firme y subsistente la depuración de crédito fiscal de Bs. 7.064 por factura sin respaldo del original, en consecuencia el importe sujeto a devolución alcanzó a la suma de Bs. 5.206.247 correspondiente al periodo



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 508/2012. Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

fiscal enero 2009; resolución que dio origen a la presente demanda contencioso administrativa.

#### IV. 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 la Empresa Metalúrgica Vinto

1. Si existe una indebida aplicación del art. 10 del DS N° 25465, en cuanto a los gastos de realización en la que se aplicó la presunción del 45%, en las facturas 177, 180, 178, 179, 187, 188 y 192; cuando la EMV presentó para la devolución del crédito fiscal IVA a los exportadores del sector minero metalúrgico, los documentos solicitados conforme a la normativa vigente.
2. Si las facturas 306, 305, 303 y 201 fueron debidamente respaldadas con medios fehacientes de pago.

##### 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 171, 173, 174, 175, 176 y 186 correctamente respaldadas.

#### V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

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

##### V. 1 DE LA DEMANDA DE LA EMPRESA METALÚRGICA VINTO

V.1.1. Que para determinar **si existe una indebida aplicación del art. 10 del DS N° 25465, en cuanto a los gastos de realización**, es necesario hacer una revisión de lo que refiere el art. 10 del DS N° 25465 concerniente al procedimiento de Devolución de Impuestos al Sector Minero Metalúrgico, que dice: **"La devolución o reintegro del crédito fiscal IVA a los exportadores del sector minero metalúrgico se efectuará conforme a los criterios señalados en el art. 3 del presente Decreto Supremo, excepto en lo referente al monto máximo de devolución que en este caso será equivalente a la alícuota vigente del IVA aplicada a la diferencia**



**entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización. De no estar estos últimos explícitamente consignados en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el 45% del valor oficial de cotización. Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal”.**

Asimismo el art. 3 del referido DS, refiere que el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del art. 11 de la Ley N° 843. La determinación del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la misma Ley. Como los exportadores no generan o generan parcialmente débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente que resultare en el periodo fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación.

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

En aplicación a la normativa señalada y de la revisión de los antecedentes administrativos la AT con referencia los gastos de realización: consignados en las facturas 177 y 180 emitidas a CHINA MINMETALS NON FERROUS METALS CO. LTD. señala como respaldo de la operación 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 y 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 mismo respalda a las Facturas de Exportación 177 y 180, toda vez que, no se conoce cuando empezó su primer embarque a fin de realizar el cómputo del plazo de un año.

Ahora, con referencia a las facturas Nos. 178, 179, 187, 188 y 192, no tienen contratos que respalden sus gastos de realización, por lo que no se encuentra respaldada las condiciones pactadas con dichas empresas, resultando evidente el incumplimiento, por lo que corresponde la aplicación del 45% conforme lo establece el art. 10 del DS N° 25465; por lo que es correcta la modificación que efectuó la AGIT del importe máximo a devolver solicitado por EMV de Bs. 8.027.495 a **Bs. 6.536.089**, con relación a los gastos de realización.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 508/2012. Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

V.1.2. Ahora bien, **en cuento a las facturas 306, 305, 303 y 201 observadas por no ser debidamente respaldadas con medios fehacientes de pago;** el art. 12-III del DS N° 27874, que modifica el art. 37 del DS N° 27310 RCTB, dispone que cuando se solicite devolución impositiva, **las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deberán ser respaldadas con medios fehacientes de pago** para que la AT, reconozca el crédito correspondiente, por otra parte el art. 70-4 de la Ley 2492 CTB, establece como obligación del sujeto pasivo el respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme lo establezcan las disposiciones normativas respectivas.

En ese entendido, corresponde referir que en el periodo que fue sujeto a revisión previa, la Empresa Vinto adquirió de la Corporación Minera de Bolivia (COMIBOL), concentrados de estaño y por dichas compras, COMIBOL expidió la facturas 306, 303 y 305, por los siguientes montos Bs. 34.597.446,28; Bs. 24.559.107,92, 36.259.185,14 y Minera Metalúrgica Bolivia de Luigi Maria Orgero Aldunate, expidió la factura 201 por el monto de Bs. 1.095.683,20, haciendo un total de Bs. 60.511.422,54 suma de dinero sobre la que se pretende el reconocimiento de crédito fiscal, alegando además en su demanda la EMV, que la AT, no consideró que en las indicadas facturas, se efectuó retención de la regalía minera conforme a lo dispuesto por el art. 1 de la Ley N° 3787, constituyendo medio fehaciente de pago, las liquidaciones adjuntas por los concentrados de estaño, por lo que no corresponde respaldarlas con los formularios oficiales que acrediten la retención señalada y el empoce respectivo la entidad recaudadora como un medio fehaciente de pago.

Ambos argumentos de la empresa demandante, resultan inadmisibles a la luz de las normas que reglamentan la devolución impositiva en análisis, ya que el mandato legal es claro en cuanto a que todas las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deben ser respaldadas por medios fehacientes de pago, de donde se infiere que se devuelve lo efectivamente cancelado, resultando evidente que las facturas 306, 303, 305 y 201 no cuentan con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, por lo tanto es correcto el criterio expresado la AGIT en la Resolución impugnada, relativo a que si bien la AT pudo observar el total de cada una de las facturas; sin embargo al verificar la compra y venta del mineral y su pago parcial, admitió lo efectivamente pagado, por lo que se mantuvo la depuración parcial del crédito fiscal con relación a los medios fehacientes de pago efectuado por el SIN con relación a las facturas antes citadas, que asciende a **Bs. 1.322.778,00**, en atención a que no se puede agravar la situación inicial del recurrente, conforme lo establece el art. 63-II de la Ley 2341 LPA.

Con relación a la **retención de la regalía minera**, cuyo pago tampoco fue demostrado, permite concluir que no es posible suponer que la empresa demandante aplicó la Ley, sino que debió demostrar el efectivo empoce en las sumas retenidas como regalías mineras en la cuenta de la entidad recaudadora mediante la presentación del formulario correspondiente, conforme a lo previsto por 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 en que se efectuó la retención.

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 su 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.

Con respecto a la documental acompañada a la demanda y que fuera observada por la autoridad demandada en el memorial de contestación, se tiene que al no haber sido presentada o discutida en sede administrativa no puede ser objeto de valoración en la presente acción contencioso-administrativa, ya que por mandato expreso del art. 780 del CPC, se tramita como proceso ordinario de puro derecho, en razón a que en la acción mencionada, no se discute el reconocimiento o desconocimiento de ningún derecho, tampoco 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 la administración.

## **V.2 DE LA DEMANDA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES**

**V.2.1. Respecto al incremento del importe correspondiente a gastos de realización, de las facturas 171, 173, 174, 175, 176 y 186, 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.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 508/2012. Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

De la normativa señalada y conforme evidencia los antecedentes administrativos, la EMV presentó la DUDIE con Número de Orden 4032445708 correspondiente al periodo enero de 2009, solicitando la devolución impositiva de la suma de Bs. 8.027.495 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 devolución impositiva varias facturas de exportación, entre ellas, las facturas 171, 173, 174, 175, 176 y 186.

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 171 y 173, fueron emitidas a nombre de AMALGAMATED METAL CORPORATION PLC); la 174 a TIBCHEM CORP MEXICANA SA DE CV; la 175 a TOYOTA TSUSHO CORPORATION; la 176 y 186 a RJH TRADING LIMITED.

Resulta evidente entonces, que las facturas de exportación en análisis y los gastos de realización en ellas reflejadas, cuentan con respaldo documentado consistente en contratos suscritos por EMV con los compradores de metal, en vigencia de los cuales, se cumplió con la entrega convenida con el Incoterm (término comercial internacional) cláusula FOB Arica, de modo que los gastos de fletes y seguro corrian por cuenta de la Empresa Vinto hasta la entrega en puerto chileno.

Ahora bien, tomando en cuenta que la observación a los gastos de realización está referida específicamente al flete de transporte y verificadas la suficiencia de respaldos a dichos fletes, en relación a los gastos por seguro, se establece que la EMV en el proceso de verificación presentó el Reporte "Ventas de Exportación Enero 2009", en el cual refiere para cada una de las facturas señaladas el Contrato que respaldan cada transacción, en ese sentido de la compulsa de dicha información con los antecedentes administrativos, se tiene que: Las facturas comerciales de Exportación 171, 173, 174, 175, 176 y 186, si cuentan con la documentación de respaldo de las condiciones contractuales para su consideración como Manifiestos Internacionales de Carga/Declaración de Tránsito Aduanero (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.

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 debe establecerse que la EMV solicitó como devolución impositiva la suma de **Bs. 8.027.495**, de cuyo monto por los fundamentos citados se estableció confirmar la depuración parcial del crédito fiscal del monto de **Bs. 1491.406** por aplicación del art. 10 del DS N° 25465, correspondiente a las facturas 177, 178, 179, 180, 187, 188 y 192, en las que se aplicó el 45% para su devolución, referente a los gastos de realización; consiguientemente, es correcto lo establecido en la Resolución Jerárquica de considerar como base sujeto a devolución el monto de **Bs. 6.536.089**, conforme a la

sumatoria de las facturas respaldadas (171,173,174,175,176,186) y a las que no cuentan con el contrato (177,178,179,180,187,188,192).

Asimismo, se confirma la depuración de crédito fiscal parcial por medios fehacientes de pago por el importe total de **Bs. 1.322.778** por las facturas 306, 303, 305 y 201; y considerando que al no haber sido impugnada por EMV la factura 31 emitida por Víctor Hugo Pinto, que no cuenta con respaldo de la nota fiscal original, se mantuvo firme y subsistente la depuración de crédito fiscal de **Bs. 7.064**; consecuentemente, es correcto confirmar el importe sujeto a devolución de **Bs. 5.206.247** correspondientes al periodo fiscal enero 2009, a favor de la EMV.

### **V.3. Conclusiones.**

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

#### **V.3.1. A la demanda de la Empresa Metalúrgica Vinto**

Que las facturas 177, 180, 178, 179, 187, 188 y 192 no tienen contratos que respalden sus gastos de realización, por lo que no se encuentra respaldada las condiciones pactadas con dichas empresas, resultando evidente el incumplimiento del art. 10 del DS N° 25465, por lo que corresponde la aplicación del 45% de devolución por los gastos de realización. De igual forma las facturas 303, 305, 306 y 201 no cuentan con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, concluyéndose entonces que los argumentos de la EMV no son evidentes, siendo correctos los fundamentos expuestos por la AGIT, correspondiendo por tanto confirmar en todas sus partes la resolución jerárquica impugnada.

#### **V.3.2. A la Demanda del SIN Oruro**

Que las facturas 171, 173, 174, 175, 176 y 186 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.

Del análisis precedente de ambas demandas, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT - RJ 0336/2012 de 28 de mayo, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa y contradictoria que vulneran derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuesto corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

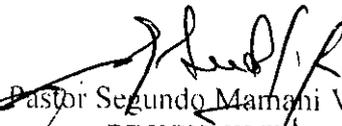
Exp. 508/2012. Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

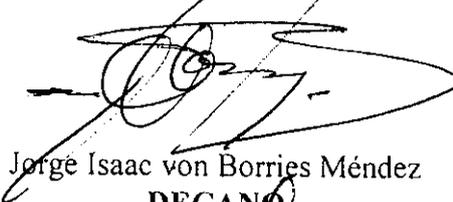
**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADAS** las demandas de fs. 49 a 56, presentada por la Empresa Metalúrgica Vinto y de fs. 265 a 48, planteada por el SIN Oruro, manteniéndose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT- RJ 0336/2012 de 28 de mayo, pronunciada por la AGIT.

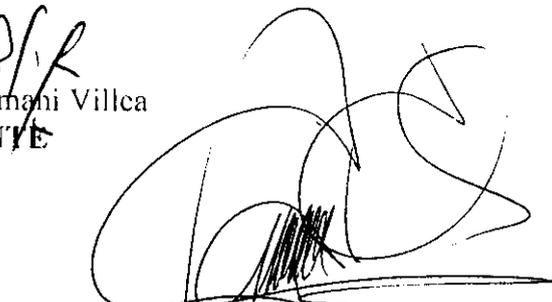
No suscribe el Magistrado Rómulo Calle Mamani, por emitir voto disidente.

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

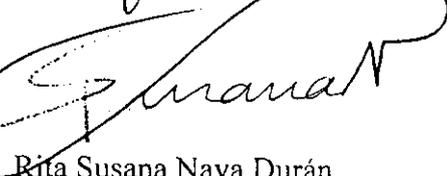
*Regístrese, notifíquese y archívese.*

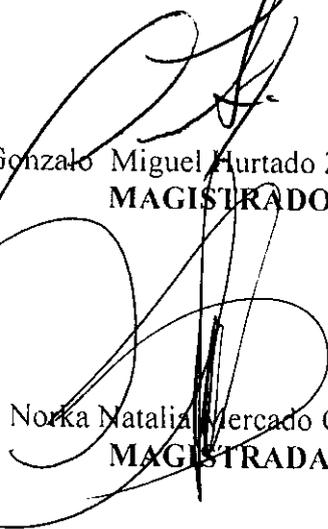
  
Pastor Segundo Mamani Vilca  
**PRESIDENTE**

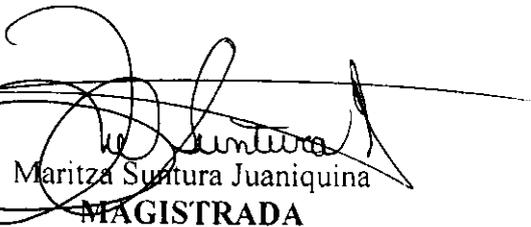
  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**DECANO**

  
Antonio Guido Campere Segovia  
**MAGISTRADO**

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

  
Maritza Surtura Juaniquina  
**MAGISTRADA**

  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

  
Hday Sorocho Margoty Mendivi  
SECRETARIA DE SALA  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA

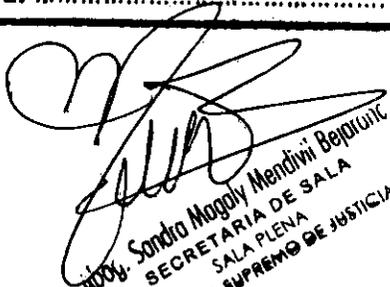
GESTION 2016.....

SENTENCIA N° 84..... FECHA 30 de marzo

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2016.....

Dr. Romulo Celis Manca

VOTO DISIDENTE: .....



ADJ. Sandra Magaly Mendivi Bejarano  
SECRETARIA DE SALA  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA