



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

27-06-16
10:38

SALA PLENA

SENTENCIA: 113/2016
FECHA: Sucre, 30 de marzo de 2016
EXPEDIENTE N°: 689/2011.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Empresa Metalúrgica Vinto contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria
MAGISTRADO RELATOR: Antonio Guido Campero Segovia.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 37 a 42 vta., en la que Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán en representación legal de la Empresa Metalúrgica Vinto impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0556/2011 pronunciada el 19 de septiembre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 69 a 72 vta.; la réplica de fs. 80 y vta.; la dúplica de fs. 86 y vta.; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda

La demanda señala que el 15 de marzo de 2011 se notificó a la Empresa Metalúrgica Vinto con la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00039-11 de 14 de enero, la cual establece a favor de la empresa la devolución impositiva por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) por el periodo fiscal de mayo de 2008, siendo el importe de Bs.4.238.940,00.- de un monto solicitado de Bs.11.746.871,00. Dicha resolución fue impugnada a través de Recurso de Alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz (ARIT), que emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0314/2011 de 27 de junio, revocando parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00039-11, dejando sin efecto el reparo de Bs.7.507.324.- conformado por Bs.4.671.654.- por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver, Bs.2.832.859.- correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000 UFV's y Bs.2.811.- por crédito fiscal no sujeto a la tasa cero en el IVA, declarando en consecuencia como importe sujeto a devolución los Bs.7.507.324.- mencionados más Bs.4.238.940.- establecidos en el segundo numeral de la parte resolutive del acto impugnado, sumando un total de Bs.11.746.264.- y manteniendo firme y subsistente el monto observado de Bs.607.- por el periodo fiscal de mayo 2008.

Ante la Resolución de Alzada, la Administración Tributaria (AT) interpuso recurso jerárquico que fue resuelto por la AGIT, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0556/2011 de 19 de septiembre, que revocó parcialmente la Resolución de Alzada, en la parte referida a las facturas de transporte sujetas al beneficio de tasa cero en el IVA, manteniendo firme la depuración de crédito fiscal que alcanza a Bs.3.418.-, así también la depuración de crédito emergente de las facturas N° 218 y 219 por el

importe de Bs.1.453.210,23.-, haciendo un total observado de Bs.1.456.628, confirmando el crédito fiscal válido por Bs.467.944,48 en forma parcial por las facturas N° 218 y 219 por la diferencia por el ajuste del Valor Oficial de Cotización expuesto según las facturas en los gastos de realización Bs.904.018,59 por no estar la factura N° 1017 incluida dentro del crédito fiscal comprometido en la solicitud de devolución impositiva, más lo autorizado por el Departamento de Recaudación del SIN de Bs.4.238.940, haciendo un total de Bs.5.624.920, todo correspondiente al periodo fiscal de mayo 2008 conforme el art. 212.1.a) de la Ley N° 3092.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló indebida aplicación del art. 10 del Decreto Supremo (DS) N° 25465 sobre los gastos de realización, basada en la observación por flete transporte, ya que el fundamento de la aplicación de la presunción del 45% sobre los gastos de realización, de acuerdo a los puntos vii y xiv del punto IV.3.1 de la Resolución Jerárquica impugnada, es solo por la observación a los gastos por flete de transporte, es decir, debido a que en el riesgo del flete de transporte, el sujeto pasivo (Empresa Metalúrgica Vinto) habría descontado el 13% que corresponde al IVA, situación que conforme al punto xv de dicha resolución impugnada, no correspondía, toda vez que, de la revisión de los Contratos VEX-09/07; VEX-03/07, VEX-10/07, VEX-04/07 y VEX-05/07 que respaldan las facturas N° 55, 56, 57, 59, 60, 61, 62, 63 y 64, se observó que estos contratos en su Cláusula Décima estipulan que, los impuestos y gravámenes sobre el producto o sobre los documentos comerciales corren por cuenta del vendedor, es decir que, si bien en los contratos no detallan específicamente los gastos de realización, se estableció que es el vendedor quien debe pagar los impuestos que puedan surgir sobre los documentos comerciales, que para este caso específico son las facturas de transporte terrestre (flete).

Indicó que no vulneró ninguna norma al descontar el 13% que corresponde al IVA, por cuanto las facturas de transporte, si tendrían derecho al crédito fiscal, en razón que Ley N° 3249 establece la tasa cero en el IVA para el servicio de transporte internacional, pero la misma se encuentra sujeta al cumplimiento de los requisitos previstos en el art. 3 del DS N° 28656 de 25 de marzo de 2006, por lo que las empresas transportadoras que no habrían cumplido los requisitos del citado artículo, o incluso las que cumpliendo no se hubieran acogido a dicho régimen o las que acogiéndose, hubieran emitido notas fiscales con derecho a crédito fiscal, (facturas de las cuales realizaron la declaración jurada y pago de IVA al SIN), no estarían alcanzadas por la tasa cero que establece la Ley N° 3249, por lo que en el presente caso se descontó el 13% que corresponde al IVA.

Señaló que el fundamento anterior, se consolida porque en ninguna de las facturas observadas se evidenció el rótulo SIN DERECHO A CREDITO FISCAL, como manda 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 tasa cero en el IVA, ya que en su art. 5.II, III y V, indica 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



Órgano Judicial

crédito fiscal, las cuales deberán consignar claramente la leyenda "SIN DERECHO ACREDITO FISCAL IVA", y que podrán ser emitidas para respaldar los servicios de transporte internacional de carga por carretera, y que en el caso que los sujetos pasivos o terceros responsables alcanzados por el beneficio, además de las operaciones gravadas con tasa cero en el IVA, realicen otras actividades gravadas dentro el territorio nacional, continuarán emitiendo las facturas con derecho a crédito fiscal conforme la RA. 05-0043-99 de 13 de agosto de 1999.

Indicó que en la parte final del punto xv, existe una falsa aseveración de que los contratos de venta de metálico no detallan los gastos de realización, toda vez que, en la actualidad los gastos de realización están dentro los INCOTERMS, pues dentro de las operaciones de exportación y comercio exterior al colocar el INCOTERM o punto de entrega del material ya dentro de toda la literatura existente, se da por sentada las obligaciones y gastos entre el comprador y vendedor, por lo que quedarían desvirtuados los fundamentos expuestos en los puntos vii y xv del punto IV.3.1 de la Resolución impugnada, pues como se demostró la Ley N° 3249 no alcanza a las facturas 326, 329, 342, 348, 1361 y 1177 y por el contrario se ajusta las condiciones contractuales pactadas, por lo que los gastos de realización consignados en las facturas comerciales y que fueron utilizados para la obtención del valor FOB registrado en las DUE, si se encuentran respaldadas por las condiciones contratadas por el comprador.

Manifestó que los gastos de realización por flete de transporte, consignados en las facturas comerciales de exportación N° 56, 57, 59, 60, 61, 62, 63 y 64, no difieren de los montos consignados en los documentos de respaldo (Factura de transporte terrestre), por lo que la AT, habría aplicado incorrectamente la presunción del art. 10 del DS N° 25465 para la determinación de los gastos de realización y la consecuente fijación del monto máximo del importe a devolver a través de CEDEIM, situación que fue desvirtuada con el valor FOB contenido en las DUE N° C-6829, C-6840, C-7359, C-7713, C-7716, C-7722, C-7766, C-8062, C-8071, conforme señala el último párrafo del art. 80.II de la Ley N° 2492, donde se refleja la formación efectiva de los gastos de realización, correspondiendo en consecuencia confirmar la Resolución de Alzada y revocar la presunción del 45% aplicada por la AT.

Así también, indicó indebida aplicación del art. 10 del DS N° 254656 sobre la factura comercial de exportación N° 58 a nombre de Bera de Bolivia (Aleaciones) Zona Franca El Alto, y que el contrato expresaría que el transporte y seguro sería contratado por el comprador (BERA), ya que la Empresa Vinto, en este caso no efectuó ningún gasto de realización, por lo que no se justifica bajo ninguna circunstancia que la AT aplique el descuento del 45% por gastos de realización, no dando lugar a algo que corresponde por derecho en el 100% de devolución.

Señaló también que, indebidamente se observó las facturas N° 326 por Bs.4.258.66 y 329 por Bs.3.707.55 de la Empresa de transporte "EMPERADOR SRL", así como de la N° 342 por Bs.4.447.28 y N° 348 por Bs.4.470.57 de la Cooperativa de transporte "SAN CRISTOBAL ORURO Ltda.", y de la factura N° 1361 por Bs.4.734.70 de la Empresa Sistema de Transporte Nacional e INTERNACIONAL SORIANO, las cuales no

correspondían ser observadas, puesto que no cumplieron la RND 10-0012-06, resolución que establece el procedimiento operativo y los mecanismos de control administrativo para la aplicación del régimen tasa cero en el IVA.

Finalmente, indicó que su empresa en cumplimiento al requerimiento de documentación GDO-DF-N° 07/2009, sí presentó la factura N° 1177 emitida por Internacional "Transporte Terrestre del Mar Chura SRL", la cual cursa en el expediente administrativo, razón por la que no existe excusa para no tomarla en cuenta, correspondiendo que el crédito generado por esta sea devuelto.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda y consiguientemente se revoque la Resolución Impugnada, debiendo mantenerse firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT LPPZ/RA 0314/2011 de 27 de junio, solo en todo lo que favorezca a la Empresa Metalúrgica Vinto.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial cursante de fs. 69 a 72 vta., en el cual señala lo siguiente:

Que cabe aclarar que sobre el procedimiento de Devolución de Impuestos al Sector Minero Metalúrgico, el art. 10 del DS N° 25465 señala: *"La devolución o reintegro del crédito fiscal IVA a los exportadores del Sector minero metalúrgico se efectuará conforme a los criterios señalados en el 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"*, así como debe precisarse también, que sobre el régimen de tasa cero el artículo único de la Ley N° 3249 de 1 de diciembre de 2005, establece que el servicio de transporte internacional de empresas bolivianas de carga por carretera, estará sujeto al régimen de tasa cero en el impuesto al IVA, empero su aplicación no implica que el sujeto pasivo sea beneficiario de la devolución del crédito fiscal, por no constituir exportación de servicios.

Indicó que el DS N° 28656 de 25 de marzo de 2006, señala que la aplicación del régimen 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 repercutiría al IVA en el precio consignado en la factura, para cuyo efecto la definición de transporte internacional de carga por carretera se encuentra en el art. 2.b) del mismo decreto.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 689/2011 Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria

Refirió también que la AT, en aplicación del art. 64 de la Ley N° 2492, emitió la RND 10-0012-06 que determina el procedimiento operativo y los mecanismos de control administrativos para la aplicación del régimen tasa cero en el IVA, disponiendo en su art. 3 que el servicio de transporte internacional de carga por carretera sujeto al beneficio fiscal, es aquel 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 concentración o pago, correspondiendo en ambos casos emitir una sola factura gravada a tasa cero en el IVA, considerando el tramo nacional e internacional, siendo que la observación de la AT está referida sólo a los gastos por flete de transporte que forman parte de los gastos de realización (Los que incluyen el seguro y los gastos en puerto), consignados en las facturas comerciales de exportación, evidenciándose que los importes facturados por los proveedores difieren de los importes registrados en las facturas comerciales debido a que en el registro del flete de transporte, el sujeto pasivo descontó el 13% que corresponde al IVA, situación que no correspondía puesto que de la revisión de los contratos, se observó que estipulan que los impuestos y gravámenes sobre el producto o sobre los documentos comerciales corren por cuenta del VENDEDOR, es decir, que si bien en los contratos no detallan específicamente los gastos de realización, se establece que es el vendedor quien debe pagar los impuestos que puedan surgir sobre los documentos comerciales, que para este caso, son las facturas de transporte terrestre (Flete).

Añadió que con relación a los servicios de transporte internacional de carga por carretera, cabe precisar que a partir del 1 de enero de 2006 por la Ley N° 3249, rige el régimen de tasa cero en el IVA, lo cual implica que aun cuando la Empresa Minera Metalúrgica Vinto hubiera procedido a descontar el impuesto de las facturas de transporte, no correspondía la aplicación del 13% (Alicuota del IVA), toda vez que el IVA aplicable al "Transporte Internacional de Carga", alcanza al 0%, por lo que en aplicación del art. 10 del DS N° 25465 se concluye que los gastos de realización consignados en las facturas comerciales y que fueron utilizados para la obtención del valor FOB registrado en las DUE, no se encuentran respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal.

Señaló que cabe aclarar que del detalle consignado en las facturas N° 326, 329, 342 y 1361 se evidencia que las mismas corresponden al transporte de estaño metálico en lingotes, desde Oruro hasta puerto de Arica-Chile, es decir que el servicio de transporte se enmarca en la definición dispuesta en el art. 2.b) del DS N° 28656, pues si bien el servicio de transporte se inicia en Bolivia su destino final es Arica-Chile, por lo que el servicio prestado por las empresas de transporte estaban sujetas a lo dispuesto en la Ley N° 3249, Régimen Tasa Cero.

Manifestó, en relación a la factura N° 1177, que al no haber sido presentada en la instancia de Alzada, no se puede conocer el concepto del servicio que fue prestado, sin embargo de la revisión de sus Contratos de Venta de Estaño Metálico señala que el producto será entregado por parte del vendedor en el almacén N° 3 de la "Terminal Portuaria de Arica-Chile", por lo que se tiene que el servicio corresponde a un servicio de carga por

carretera internacional, por tanto también se encuentra gravado con la tasa cero en el IVA de acuerdo con la Ley N° 3249, siendo evidente que las facturas N° 326, 329, 342, 1361 y 1177 fueron emitidas por el servicio de transporte internacional y se encuentran alcanzadas por la Ley N° 3249 y DS N° 28456, referente al régimen de tasa cero del IVA, por lo cual el crédito fiscal que generan no son válidas para respaldar el crédito fiscal sujeto a devolución.

Expresó que para el caso de las facturas N° 56, 57, 59, 60, 61, 62, 63 y 64, la diferencia detectada corresponde al 13% aplicado al valor facturado, dicha situación no se ajusta a las condiciones contractuales pactadas para la realización de las transacciones, por lo que en aplicación del art. 10 del DS N° 25465, se concluye que los gastos de realización consignados en las facturas comerciales y que fueron utilizados para la obtención del valor FOB registrado en las DUE, no se encuentran respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal.

Finalmente señaló, que cabe remarcar que en cuanto a la factura comercial N° 58, no se registraron gastos de realización por tratarse de una internación de mercancía a zona franca El Alto.

II.1. Petitorio.

La AGIT solicitó que se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0556/2011 de 19 de septiembre.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

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

El 14 de enero de 2009, la AT notificó personalmente a Julio Francisco Infantes Irusta, representante legal de la Empresa Metalúrgica Vinto con la Orden de Verificación - CEDEIM N° 0008OVE0832, que establece la verificación del IVA por el periodo de mayo 2008, en la modalidad Verificación Previa CEDEIM con un alcance de los hechos, elementos e impuestos relacionados al crédito fiscal comprometido en el periodo, asimismo, notificó el Requerimiento GDO-DF-N° 07/2009, en el cual solicitó la presentación de las Declaraciones Juradas del IVA e IT, Libros de Ventas y Compras, Notas Fiscales de respaldo al Débito y Crédito Fiscal, Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Estados Financieros con Dictamen de Auditoría Externa Gestión 2006 y 2007, Libros de Contabilidad (Diario, Mayor), además del Registro Único de Exportador RUE (vigente), Registro de FUNDAEMPRESA, Testimonio de Constitución, Poder del Representante Legal, Facturas Comerciales de Exportación, Formularios originales de solicitud de CEDEIM, Declaración Única de Exportación y documentos de respaldo a las exportaciones y medios fehacientes de pago de todas las facturas de compras con importes iguales o mayor a 50.000.- UFV.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 689/2011 Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria

El 16 de enero de 2009, la Empresa Metalúrgica Vinto solicitó Ampliación de Término para la entrega de documentación a las órdenes de Verificación N° 000OVE0566-609-718-769-832 y requerimientos GDO-DF-N° 03-04-05-06-07/2009, por el lapso de 30 días, a lo que la AT mediante proveído de la misma fecha aceptó la solicitud hasta el 23 de febrero de 2011.

Posteriormente, el 30 de junio de 2010, mediante Acta de Entrega y Devolución de Documentos N° 2612, la Empresa Metalúrgica Vinto hizo la entrega de las DDJJ Form. 210 y 400, Libro de compras y ventas IVA, Facturas de ventas y compras, Estados Financieros 2006, 2007 y 2008, Comprobantes de ingreso y egreso, Libro Diario y Mayor, Dictamen de Auditoría 2006-2007, Poder de Representante Legal, Facturas Comerciales de Exportación, formularios originales de solicitud de CEDEIM, Declaración Única de Exportación, documentos de respaldo a las exportaciones, medios fehacientes de pago de las facturas mayores a 50.000 UFV, Representación original y fotocopia de mayo 2008.

Luego, el 31 de diciembre de 2010, la AT emitió el Informe Cite: SIN/GDO/DF/VE/INF/175/2010, señalando que en la documentación que respalda la solicitud de extensión de CEDEIM correspondiente al periodo de mayo 2008, se observó los gastos de realización debido a que no se encuentran claramente establecidos y estarían mal determinados (Importes de la factura comercial de exportación diferentes a las facturas de respaldo, mala determinación de los importes por flete de transporte en aplicación de la RND 10-0012-06 "Tasa Cero" del IVA para el servicio de transporte internacional de carga por carretera, diferencias entre los importes de gastos portuarios de las facturas de exportación y las liquidaciones de gastos portuarios, y por no estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral), determinando que estos son el 45% como establece el art. 10 del DS N° 25465, de lo que surgió una diferencia de Bs.4.671.654.-. El mismo informe indico también, que se realizó el cruce de facturas de los principales proveedores y su vinculación con la actividad exportadora, alcance que abarcó por el 99.60% del total de las compras, de cuyo resultado se observó el crédito fiscal de Bs.2.836.277.- por los conceptos de: **1)** notas fiscales que no generan crédito fiscal conforme al DS N° 28656 y RND 10.0012-06 relativos al transporte internacional Tasa Cero IVA cuyo crédito asciende a Bs.3.418.-; **2)** notas fiscales de respaldo al crédito fiscal por importes iguales o superiores a 50.000 UFV con medios fehacientes de pago que no demostraron el 100% del pago total de los importes facturados de las compras, cuyo crédito observado asciende a Bs. 2.832.859.-, concluyendo que el importe sujeto a devolución alcanza a Bs.4.238.940.- por IVA del periodo de mayo 2008 y el crédito total observado a Bs.2.236.277.-.

El 15 de marzo de 2011, la AT notificó personalmente a Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, representante de la Empresa Metalúrgica Vinto, con la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00039-11 de 14 de enero, la cual estableció un importe a devolver mediante Certificados de Devolución Impositiva a la empresa de Bs.4.238.940., determinando un importe no sujeto a devolución de Bs.2.836.277.- por IVA correspondiente al periodo mayo 2008.

Dicha Resolución Administrativa generó que la Empresa Metalúrgica Vinto, en fecha 4 de abril de 2011, se apersonó ante la ARIT, interponiendo Recurso de Alzada contra la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00039-11, generando que dicha instancia emita la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0314/2011 de 27 de junio, con la cual resolvió el recurso mencionado revocando parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM, dejando sin efecto el reparo de Bs.7.507.324.-, conformado por Bs.4.671.654.- por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver, Bs.2.832.859.- correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000 UFV y Bs.2.811.- por crédito fiscal no sujeto a la tasa cero en el IVA, declarando en consecuencia como importe sujeto a devolución los Bs.7.507.324.- mencionados más Bs.4.238.940.-, sumando un total de Bs.11.746.264.- manteniendo firme y subsistente el monto observado de Bs.607.- por el periodo fiscal mayo 2008. Ante dicha Resolución de Alzada, la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales interpuso Recurso Jerárquico, el cual fue resuelto por la AGIT, que revocó parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0314/2011, en la parte referida a las facturas de transporte sujetas al beneficio de tasa cero en el IVA, disponiendo se mantenga firme la depuración de crédito fiscal que alcanza a Bs.3.418.-, y la depuración de las facturas N° 218 y 219 por el importe de Bs.1.453.210,23, haciendo un total observado de Bs.1.456.628, asimismo confirmó el crédito fiscal válido por Bs.467.944,48 en forma parcial por la factura N° 218, Bs.7.685,78 en forma parcial por la factura N° 219, por la diferencia por el ajuste del Valor Oficial de Cotización expuesto según las facturas en los gastos de realización, Bs.904.018,59 por no estar la factura N° 1017 incluida dentro del crédito fiscal comprometido en la solicitud de devolución impositiva, más lo autorizado por el Departamento de Recaudación del SIN de Bs.4.238.940.- haciendo un total de Bs.5.624.920.-, todo correspondiente al periodo fiscal mayo 2008, conforme con el art. 212.I.a) de la Ley N° 3092.

Esta última resolución, generó que la Empresa Metalúrgica Vinto se apersonó ante este Tribunal Supremo de Justicia, interponiendo demanda contencioso administrativa contra la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0556/2011 de 19 de septiembre. En el curso del proceso se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 354.II y III y 781 del Código de Procedimiento Civil (CPC), siendo emitido el decreto de autos para sentencia una vez que concluyó el trámite.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

En el presente caso, de la compulsión de los antecedentes del proceso, se advierte que el objeto de la controversia se circunscribe en el siguiente aspecto:

- 1) Que si en el caso de la Devolución Impositiva solicitada por la Empresa Vinto por el periodo fiscal de mayo 2008, correspondía aplicar la presunción del 45% al no existir claridad en la exposición de los gastos de realización contenidos en las facturas 55, 56, 57, 59, 60, 61, 62, 63, 64 y 58, así como si correspondía aplicar el régimen tasa cero en el IVA en las facturas 326, 329, 342, 348, 1361 y 1177, y***



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 689/2011 Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria

si existiría errónea aplicación de la Ley N° 3249, del DS N° 28656 y de la RND 010.00012.06.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

Es preciso señalar que, el proceso contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la Administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que, la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En ese sentido, la reconocida competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, conforme la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

Ahora bien, se tiene que, la empresa demandante pretende hacer valer sus **gastos de realización** que fueron explícitamente consignados en la declaración de exportación, siendo que por ese motivo, la determinación de la AGIT sería incorrecta.

En la demanda se afirma que los gastos de realización se han acreditado con los contratos de venta VEX-09/07, VEX 03/07; VEX-10/07; VEX 04/07 y VEX-05/07, los cuales respaldarían las facturas N° 55, 56, 57, 59, 60, 61, 62, 63 y 64; por su parte la autoridad demandada afirma que la decisión de la AT de aplicar la presunción prevista en el art. 10 del DS 25465, es correcta. Sobre este punto y a efecto de dilucidar la controversia, resulta necesario efectuar las siguientes consideraciones:

Que el art. 10 del DS 25465 señala: *“La devolución o reintegro del crédito fiscal 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 cuarenta y cinco % (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”,* y 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 que fue reglamentada por la RND 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, que en su art. 5 señala la documentación que debe ser obligatoriamente presentada y en el caso del

sector minero, añade que se debe respaldar los gastos de realización mediante la presentación del o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal.

Conforme se evidencia en el Anexo de antecedentes administrativos, la empresa Vinto efectuó exportaciones de estaño metálico refinado bajo la modalidad "libre a bordo" FOB Arica, y presentó como respaldo de su solicitud de devolución impositiva (periodo de mayo de 2008), las facturas de exportación números 55, 56, 57, 59, 60, 61, 62, 63, 64 y 58 que cursan a fs. 39, 49, 64, 79, 89, 98, 106, 116, 125 y 134 del anexo 1 de los antecedentes administrativos. Los antecedentes informan también, que la empresa suscribió diferentes contratos de venta de minerales con empresas extranjeras, correspondiendo verificar su correspondencia con las facturas mencionadas anteriormente; así se tiene:

FACTURA	CONTRATO	SUSCRITO CON:	FECHA:	MODO DE ENTREGA:
55	VEX 09/07	GLENCORE Internacional AG	30-04-08	FOB Arica
56	VEX 03/07	TIBCHEM CORP MEXICANA S.A.	30-04-08	FOB Arica
57	VEX-10/07	China Minmetal Non-Ferrous	09-05-08	FOB Arica
59	VEX-04/07	RJH TRADING LT.	14-05-08	FOB Arica
60	VEX-04/07	RJH TRADING LT.	14-05-08	FOB Arica
61	VEX-05/07	Toyota Tsucho Corporation	14-05-08	FOB Arica
62	SIN CONTRATO	Ind. Metalúrgicas Sorena S.A.	16-05-08	FOB Arica
63	VEX.09/07	Glencore Internacional AG	20-05-08	FOB Arica
64	VEX 03/07	TIBCHEM CORP MEXICANA S.A.	20-05-08	FOB Arica
58	VI-001/07	Bera de Bolivia Aleaciones S.A.	09-05-08	Venta Mercado Interno

Lo precedentemente relacionado permite concluir que la empresa demandante ha respaldado sus facturas de exportación con los contratos correspondientes, excepto en el caso de la factura 62.

Sobre las facturas 55 y 63, emitidas a nombre de Glencore Internacional AG y que fueron respaldadas con el Contrato VEX 09/07 que fue suscrito el 19 de julio de 2007; las facturas 56 y 64, emitidas a nombre de Tibchemcorp Mexicana S.A., respaldadas por el contrato VEX 03/07 de 26 de septiembre de 2007; la factura 57, emitida a nombre de China Minmetals Co. Ltda., respaldada con el contrato VEX 10/07 de 21 de septiembre de 2007; las facturas 59 y 60, emitidas a nombre de RJH Trading respaldadas con el contrato VEX 04/07 de 3 de agosto de 2007; y la factura 61, emitida a Toyota Tsusho Corporation con el contrato VEX 05/07, se evidencia que los montos registrados en las mismas, difieren de los montos facturados por los proveedores, diferencia que se dio debido a que en el registro del flete de transporte el sujeto pasivo habría descontado el 13% correspondiente al IVA, situación totalmente errada, considerando que los contratos mencionados anteriormente y que respaldaban las facturas, en su cláusula décima dicen: "(DE LOS IMPUESTOS Y GRAVAMENES) Los impuestos y gravámenes sobre el producto hasta los almacenes de Arica-Chile, serán por cuenta del VENDEDOR, los impuestos y gravámenes a partir de FOB Arica-Chile, correrán por cuenta del COMPRADOR", de lo que se advierte que si bien dichos acuerdos no estipulan los gastos de realización, establecen que el vendedor es el que debe pagar los impuestos que surtan de los documentos comerciales,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 689/2011 Contencioso Administrativo.- Empresa
Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria

motivo por el que no correspondía el reconocimiento de gastos de realización a favor de la empresa demandante.

En ese mismo sentido, se advierte que de los términos pactados en cada uno de los contratos, los mismos refieren que la entrega de los bienes exportados estaba sujeta a la cláusula FOB Arica; es decir, que los gastos de impuestos, fletes y seguros corrian por cuenta de la Empresa Metalúrgica Vinto y que inicialmente estarían reconocidos para efectos de la devolución impositiva; sin embargo, la AT consideró acertadamente conforme la presunción del 45% prevista en el art. 10 del DS N° 25465, que no correspondía su reconocimiento por no existir claridad en su exposición, criterio ratificado por la AGIT.

Asimismo, se tiene que la aplicación de la presunción del 45% señalada en el art. 10 del DS N° 25465, es clara cuando señala que los gastos de realización deben ser explícitamente consignados en la declaración de exportación y no en otro documento, de donde se concluye, que es el cumplimiento de la norma legal lo que habilita la aplicación de la fórmula de cálculo equivalente a la cuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización o la presunción del 45% del valor oficial de cotización, siendo de responsabilidad exclusiva del exportador (Empresa Metalúrgica Vinto) cumplir estrictamente la normativa señalada para obtener una u otra forma de cálculo del monto para la devolución impositiva, lo que no ocurrió con las facturas 55, 56, 57, 59, 60, 61, 62, 63 y 64, de modo que la decisión de la AT de aplicar la presunción del 45% ha sido correcta, por lo que consecuentemente la AGIT al confirmar este criterio obro conforme a derecho.

En conclusión, se advierte que la AGIT, señaló que los servicios de transporte internacional de carga por carretera, se encuentran bajo el régimen de tasa cero en el IVA, conforme la Ley N° 3249, criterio totalmente acertado, toda vez que no correspondía la aplicación del 13%, sino el IVA aplicable al transporte internacional de carga del 0%.

Por otro lado, con referencia a la factura N° 58, se advierte que la misma cursa a fs. 134 del anexo 1, así como también que no contiene un detalle de gastos de realización, por lo que la aplicación de la presunción del 45% es correcta, toda vez que era obligación de la Empresa Metalúrgica Vinto, respaldar y detallar los gastos de realización, aspecto que claramente no sucedió en el caso concreto.

Respecto a que la depuración de las facturas 326, 329, 342, 348, 1361 y 1177 fue indebida, en razón a que se habría vulnerado la normativa legal vigente correspondiente al reconocimiento del 13% del IVA porque el servicio de transporte de las facturas observadas, también tienen el crédito correspondiente al IVA, por lo que se habría vulnerado también el art. 3 del DS N° 28656 y la RND 010.00012.06, puesto que la Ley N° 3249 no alcanzaría a estas facturas, las cuales deberían cumplir los requisitos establecidos, es necesario efectuar las siguientes consideraciones:

El artículo único de la Ley N° 3249 de 1 de diciembre de 2005, dispone: "A partir del primer día hábil del mes siguiente a la publicación de la presente

Ley, el servicio de transporte internacional de empresas bolivianas de carga por carretera incluido el transporte de encomiendas, paquetes, documentos o correspondencia, **estará sujeto al régimen de tasa cero en el Impuesto al Valor Agregado (IVA)**. 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”, sobre este punto, resulta necesario considerar primero, que por disposición de esta Ley, se estableció un régimen de tasa cero al IVA para el servicio de transporte internacional de empresas bolivianas de carga por carretera que entró en vigencia a partir del primer día hábil del mes de enero de 2006, el cual, a tenor del art. 4 del DS N° 28656, implica que en la facturación por el transporte internacional de carga por carretera debe facturarse con IVA tasa cero, por tanto, el indicado impuesto no repercute sobre el precio consignado en la factura.

El DS N° 28656 tiene por objeto establecer los procedimientos de aplicación para la Ley arriba mencionada, definiendo en su art. 2 el transporte internacional de carga por carretera, y en su art. 3 estableciendo los requisitos que deben cumplir las empresas bolivianas que prestan servicio de transporte internacional de carga por carretera, incluido el transporte de encomiendas, paquetes, documentos o correspondencia, para hacerse acreedores al tratamiento definido por la Ley N° 3249.

En ese sentido la RND 010.00012.06 de 19 de abril de 2006, determinó el procedimiento operativo y los mecanismos de control administrativos para la aplicación del régimen tasa cero en el IVA, disponiendo en su art. 3 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.

Bajo tales consideraciones, de la revisión de los antecedentes administrativos, se tiene que las facturas N° 326 y 329 fueron emitidas por la Empresa Emperador SRL, las facturas 342 y 348 por la Cooperativa de Transporte San Cristóbal Oruro Ltda., y la factura 1361 por la Empresa de Transportes Internacional Soriano Ltda., las cuales cursan a fs. 36 a 40 del anexo, corresponden a servicios de transporte de estaño metálico en lingotes, advirtiéndose que el servicio de transporte señalado se adecua a la disposición del art. 2 del DS N° 28656, teniendo como inicio del servicio Bolivia y como destino Arica -Chile, por lo que es completamente aplicable lo estipulado en la Ley N° 3249 respecto al régimen de tasa cero en el IVA, criterio que correctamente aplicaron tanto la AT como la AGIT, las cuales indicaron que la aplicación de la Ley N° 3249 conforme el art. 3 de la Ley N° 2492, es obligatoria, concluyéndose que estas facturas no son válidas para el crédito fiscal sujeto a devolución.

Ahora bien, respecto al reclamo de que si se presentó la factura 1177 emitida por Internacional Transporte Terrestre del Mar Chura SRL, en cumplimiento del requerimiento de documentación GDO-DF-N° 07/2009, la cual está en el expediente administrativo, por lo que corresponde que el crédito fiscal generado sea devuelto, se tiene que, según la cláusula séptima de los contratos VEX 09/07, VEX 03/07, VEX 10/07, VEX 04/07



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 689/2011 Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria

y VEX 05/07, se pactó que el producto sea entregado por parte del vendedor en el almacén N° 3 de la Terminal Portuaria de Arica-Chile, advirtiéndose que el servicio prestado corresponde a transporte de carga por carretera internacional, consecuentemente corresponde aplicar la tasa cero en el IVA a esta factura, siendo impertinente dilucidar sobre si esta fue presentada o no, pues como se manifestó, la misma corresponde a un servicio de transporte en carretera internacional, por lo que la depuración de esta factura fue correcta.

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

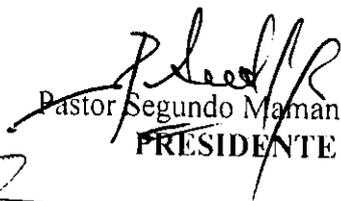
V.2. Conclusiones.

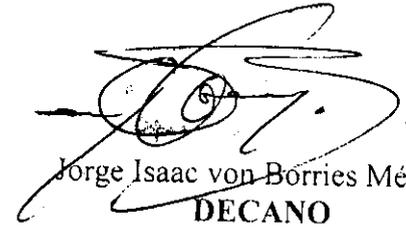
En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que, la AGIT depuró correctamente las facturas observadas, por lo que revocó acertadamente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0314/2011 de 27 de junio, la cual revocó parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM previa N° 23-00039-11 de 14 de enero de 2011, no evidenciando ninguna vulneración como señaló la Empresa Metalúrgica Vinto en su demanda, por lo que corresponde mantener firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada.

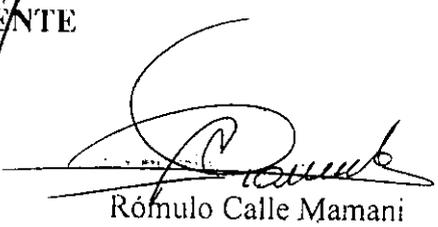
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda de fs. 37 a 42, y en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0556/2011 de 19 de septiembre, emitida por la AGIT.

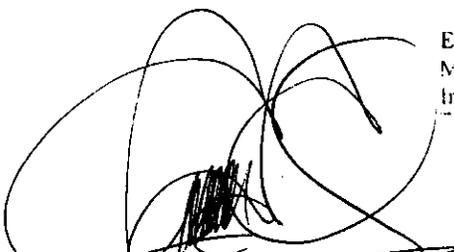
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

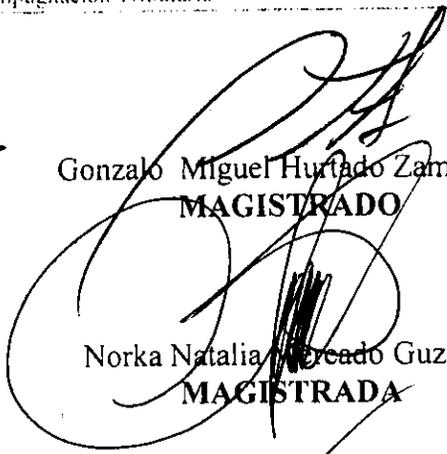
Regístrese, notifíquese y archívese.

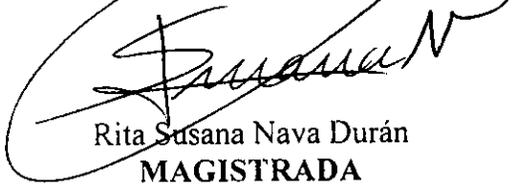

Pastor Segundo Mamani Villca
PRÉSIDENTE

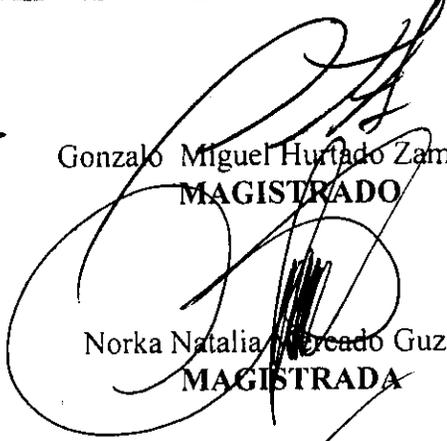

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

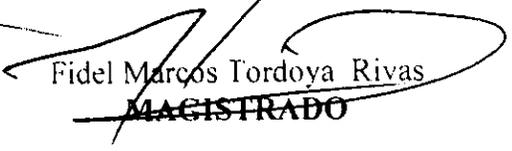

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Santura Juaniquina
MAGISTRADA

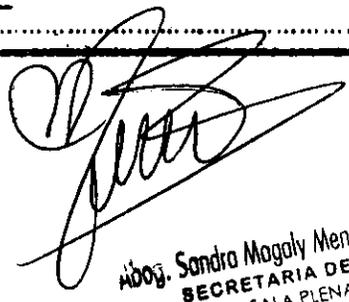

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


Abog. Sandra Magaly Mendiviri Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTION: 2016.....
SENTENCIA N° 113... FECHA 30 de marzo 2016
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2016.....

Conferencia
VOTO DISIDENTE:


Abog. Sandra Magaly Mendiviri Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA