



SALA PLENA

27-10-16

S: 45

98

SENTENCIA: 256/2016.
FECHA: Sucre, 14 de junio de 2016.
EXPEDIENTE N°: 525-A/2011.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Empresa Metalúrgica Vinto contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Norka Natalia Mercado Guzmán.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 33 a 38, en la que la Empresa Metalúrgica Vinto (EMV), impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0393/2011 emitida el 4 de julio de 2011 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fojas 84 a 87 vta., réplica de fojas 97 a 99; dúplica de fs. 102 a 104, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, Gerente General de la Empresa Metalúrgica Vinto, señaló que el 21 de diciembre de 2010 se notificó a la empresa con la Resolución Administrativa CEDEIM Posterior 23-00201-10 dictada por la Administración Tributaria, en la que se reconoció a la empresa un importe de Bs. 6.413.761 de un monto solicitado de Bs. 10.467.308 por concepto de devolución impositiva, reducción que no corresponde por haberse aplicado erróneamente el 45% dispuesto en el art. 10 del DS 25465, el DS 28656 y la RND 010.00012.06 porque supuestamente no se demostró el pago de la totalidad de las facturas 204 y 205 de la Corporación Minera de Bolivia y 1004 emitida por la Compañía Minera Colquiri, lo cual no es evidente, ya que en los hechos, se demostró el pago total en el caso de la primera factura y del 87% en el de la segunda.

Agregó que ante tales irregularidades, impugnó la indicada resolución ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, instancia que revocó parcialmente la decisión de la Administración Tributaria con los fundamentos contenidos en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 0177/2011 de 11 de abril de 2011, declarando la suma de Bs. 10.451.187 como importe sujeto a devolución, decisión que motivó la interposición de recurso jerárquico por la Administración Tributaria, emitiéndose la resolución impugnada en el proceso que revocó parcialmente la resolución de alzada en la parte referida a los gastos de realización y declaró como base la suma de Bs. 8.001.687 como monto sujeto a devolución. También mantuvo la depuración del crédito fiscal emergente de las facturas 204 y 205 (parcial) por Bs. 298.438, además de las facturas 9, 252, 202, 3, 158 y 165 por Bs. 2.827; en consecuencia, el importe sujeto a devolución alcanza a Bs. 6.715.026, quedando observada

la suma de Bs. 1.286.661 como importe no sujeto a devolución por el periodo fiscal enero/2008.

I.2. Fundamentos de la demanda.

- 1. Gastos de realización.** Resumiendo los argumentos de la autoridad demandada expresados en los puntos i, vii, xv, xvi, xvii, xviii y xxi, señaló que corresponde diferenciar entre un contrato de concentrado o compra venta de mineral y un contrato de venta de metálico porque en el primero se consignan todas las deducciones a las que se somete el concentrado, empezando desde el descuento o merma al recibir el mineral, humedad, castigo por impurezas, costo de tratamiento, todos los gastos de realización en detalle, fletes, seguros, gastos, puerto, repesajes, costos de dirimición y otros, en los que se incurrirá para que este concentrado se transforme en metálico, contratos que describen las deducciones en monto por cada ítem y porcentajes. En tanto, que en un contrato de venta de metálico, con un estaño metálico en lingotes con ley bien definida y producto con peso final, se coloca únicamente el lugar de entrega (condición contratada) en el caso, el puerto Arica, lo que ya define los gastos en los que se va a incurrir que son tres: flete terrestre (Vinto (Oruro) – Arica), el seguro desde la planta hasta el puerto de Arica y los gastos en puertos al recibir la carga.

Agregó que el penúltimo párrafo del art. 10 del DS 25465 de 23 de julio de 1999, señala que los gastos de realización consignados en la declaración deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal, términos y gastos que se encuentran reflejados en la documentación presentada al SIN Oruro y que fueron demostrados con facturas y medios de pago, en los que en algunos casos, el importe, mayormente el de Gastos Puerto, se pagó con un importe algo mayor o menor al provisionado amparándose en la R.A. 274/99 N° 1201 de 30 de diciembre de 1999, institución que ha escrito sobre el tratamiento efectuado al sector minero metalúrgico, al que se anexa el instructivo de llenado de la declaración aduanera de exportación de la actividad, que en el rubro 5 de la liquidación de Impuestos a la Minería, en la parte de Gastos de Realización, detalla los gastos de comercialización y expresa que serán estimados y comprenden a los gastos realizados desde la frontera o punto de embarque hasta el lugar de entrega del comprador de acuerdo a contrato.

En ese entendido, en lo que respecta a las diferencias en las Facturas Comerciales USD, tanto en menos como en más con relación a lo declarado en los documentos de exportación y lo efectivamente pagado se acoge a la Circular N° 274/99 de la Aduana Nacional enunciada, ya que antes de la exportación, los gastos a incurrirse en otro país y en un futuro próximo, únicamente pueden ser previstos y luego, justificados con la factura que evidencia el pago efectuado.

Dejó expresa constancia que la empresa ha cumplido con el art. 5 de la RND 10-004-03 de 11 de marzo de 2003, pues presentó la documental en ella prevista para la devolución de impuestos.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 525-A/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

2. Sobre los puntos xvi, xvii y xviii de la resolución impugnada, transcribió los fundamentos de la resolución jerárquica y señaló que no es posible que la Administración Tributaria aplique la presunción del 45% previsto en el art. 10 del DS 25465 a una exportación que fue entregada en la condición FCA/Puesto en Planta Vinto, más aun cuando está determinado en el contrato que el transporte y seguro será contratado por el comprador.

Aclaró que en este caso, no existió ningún gasto de realización, ninguna diferencia en la columna (según respaldos de Impuestos Internos). De igual manera, que se aplique la presunción del 45% no dando lugar a la empresa a la devolución que le corresponde.

Concluyó señalando que es falso que los gastos de realización del periodo enero/2008 no se encuentren establecidos y estén mal determinados, consiguientemente, no corresponde la aplicación de la presunción del 45% señalada por el art. 10 del DS 25465, que determinó un descuento de Bs. 2.465.621, aspecto que el Tribunal Supremo podrá comprobar a tiempo de compulsar las pruebas presentadas por la empresa.

3. Bajo el denominativo de "Facturas observadas por medios fehacientes de pago", aclaró que la empresa no presenta demanda en relación a las facturas 204 y 205 emitidas por la COMIBOL.
4. En relación a las facturas sujetas al beneficio de tasa cero en el IVA, sobre las cuales, la autoridad demandada confirmó la depuración de crédito fiscal por Bs. 2.827 correspondientes a facturas de transporte interno de pirita e igualmente la suma de Bs. 16.121 por facturas de transporte internacional, señaló:

Que la depuración de Bs. 16.121, correspondiente a las facturas de transporte internacional 295, 295 (sic), 296, 297, 298, 302, 303, 310 y 311 emitidas por la Cooperativa de Transporte "San Cristóbal Oruro Ltda."; 462, 459, 460 y 461 expedidas por el Servicio de Transporte Urus S.R.L.; 1085 y 1101 emitidas por Transporte Terrestre del Mar Chura S.R.L.; 301, 302, 305, 306 y 307 expedidas por la Empresa de Transporte Emperador S.R.L. y 604 emitida por el Sistema de Transportes para Importación y Exportación Apolo S.R.L., se basa en que están sujetas al régimen de tasa 0, empero la autoridad demandada no tomó en cuenta que para que dicha normativa se consolide era necesario cumplir los requisitos previstos en el art. 3 del DS 28656 de 24 de marzo de 2006, y en ese entendido ¿qué pasa con las empresas de transporte internacional, que en el tiempo en que emitieron las facturas, no cumplieron dichos requisitos o que cumpliendo los mismos, no se acogieron a lo dispuesto por la Ley 3249?, la respuesta es que ellas continúan en el Régimen General, cuyas facturas emitidas contienen crédito fiscal IVA, motivo por el que corresponde que este Tribunal, revoque la depuración de la suma de Bs. 16.121.

5. Agregó que para una mejor comprensión de la situación en la que se encuentra la empresa, recientemente revertida al Estado Boliviano, el

IVA metalúrgico fue creado para que las empresas mineras tributen, las cuales venden sus concentrados de acuerdo a la cotización internacional del mineral, al cual incrementan el 14.94% del precio de compra con el que la Empresa Metalúrgica Vinto (E.M.V.) recibe los concentrados de mineral, mismo que refleja la factura emitida. En ese entendido, la empresa que funde y exporta, únicamente cobra su costo de tratamiento (en condiciones competitivas internacionales) y vende a la cotización internacional, porque no puede exportar impuestos, consecuentemente, los CEDEIM's recuperados en realidad no son para la empresa sino para sus proveedores de concentrados, motivo por el cual, es de vital importancia pues la empresa de todas maneras, tiene que devolver el total de los CEDEIM's solicitados. Debe considerarse también, que la Empresa, como componente de la Bolivia Productiva, genera empleo y excedentes para el país.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque la resolución impugnada, en todo lo que no favorezca a la Empresa Metalúrgica Vinto y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0177/2011 de 11 de abril, en todo lo que beneficie a la empresa.

I.4. De la complementación a la demanda.

Con memorial presentado el 3 de febrero de 2012, la empresa demandante amplió su demanda, señalando que sobre los gastos de realización; es decir, sobre los gastos por Flete de Transporte que forman parte de los Gastos de Realización, la EMV, no contravino la Ley 3249 ni el DS 28656, al descontar el 13% que corresponde al IVA conforme se observa en las facturas de transporte internacional 296, 297, 298, 294, 295, 302, 303, 310, 311, 462, 459, 460,461,1085, 1101, 301, 302, 305, 306, 307 y 604 en las cuales, no existe el rótulo "Sin derecho a crédito fiscal" como manda la RND 10-0012-06 de 19 de abril de 2006.

Sobre los gastos de realización; es decir, sobre la observación de que en los contratos no se detallan específicamente los gastos de realización, en todos los contratos de venta de metálico, si están expresados los gastos de realización dentro de los INCOTERMS, pues dentro de las operaciones de exportación y comercio exterior, al colocar dicho concepto o punto de entrega del material, se dan por sentadas esas obligaciones y gastos entre el comprador y vendedor.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 19 de enero de 2012, que cursa de fs. 73 a 75 vta., señalando que, no obstante que la resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Sobre el punto relativo a los gastos de realización, aclaró que de la revisión y compulsas de las facturas comerciales de exportación y el "Detalle de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 525-A/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Gastos de Realización”, se evidencia que los importes facturados por los proveedores difieren de los importes registrados en las facturas comerciales debido a que el sujeto pasivo para el registro del flete de transporte descontó el 13% que corresponde al IVA; situación que no correspondía, pues de la revisión de los Contratos VEX-12/07; VEX-05/07; VEX-04/07, y VEX-010/07 que respaldan a las facturas 50, 71, 1, 10, 2, 3, 6, 7 y 9 se observa que la cláusula décima estipula 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 se detallan específicamente los gastos de realización, se establece que es el vendedor quién debe pagar los impuestos sobre los documentos comerciales, que en el caso específico son las facturas de transporte terrestre (flete).

No obstante, debe tenerse en cuenta que desde el 1 de enero de 2006, por la Ley 3249 (TC-IVA) rige el Régimen Tasa Cero en el IVA para el transporte internacional de carga, lo que 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% (alícuota del IVA), toda vez que el IVA aplicable al “Transporte Internacional de Carga”, alcanza al 0%.

En este contexto, si bien para el caso de las facturas 50, 71, 1, 10, 2, 3, 6, 7 y 9, 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 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.

Por otra parte, en cuanto a la existencia de diferencias de los proveedores consignados en los MIC; cabe indicar que de la revisión de los antecedentes administrativos se tiene que en el caso de la DUE C-19740 que se respalda con la Factura Comercial de Exportación N° 71, el Certificado de Salida refleja que el MIC/TDA 285132 registra al transportador Empresa de Transportes Dennis y el vehículo con placa de control 955 TIR (fs. 53-54 de antecedentes administrativos c.I), situación que también se verifica de la fotocopia legalizada del citado MIC/TDA (fs. 59 de antecedentes administrativos c.I); no obstante, de acuerdo con el Detalle de Gastos de Realización Fletes Terrestres (fs. 202 de antecedentes administrativos c.II), EMV establece que el transporte consignado en la Factura Comercial de Exportación N° 71 se encuentra respaldada por las facturas Nos. 183 y 359 de cuya revisión se tiene que ninguna corresponde a la Empresa de Transportes Dennis, habiendo sido emitidas estas facturas por las Empresas de Transporte de Carga Nacional e Internacional “ISRAEL LTDA.” y TRANS. MOLLER, respectivamente (fs. 219 y 223 de antecedentes administrativos c.2).

De lo anotado se hace evidente que el flete terrestre consignado en la factura Comercial de Exportación N° 71, no se halla debidamente respaldado; aspecto que tampoco fue aclarado por el sujeto pasivo, cuando

de acuerdo con el art. 76 de la Ley 2492 (CTB) le correspondía la carga de la prueba; en consecuencia, se tiene como válida la observación de la Administración Tributaria.

En relación, a la factura N° 5, EMV, presentó el Contrato VI-001/07, y de su revisión se tiene que la Cláusula Octava, refiere que el material será entregado en condiciones FCA/Puesto Planta Vinto, y que tanto el transporte como el seguro serán contratados por el comprador; y finalmente, en cuanto a las facturas 8 y 11, no se tiene evidencia que la ahora demandante, hubiera presentado los respectivos contratos que reflejen las condiciones contratadas que respalden los gastos de realización expuestos en las mismas.

En ese entendido, es evidente que los Gastos de Realización y específicamente, el flete de transporte, consignado en las Facturas Comerciales de Exportación 50, 71, 1, 10, 2, 3, 6, 7, 8, 9, 11 y 5, difiere de los montos consignados en los documentos de respaldo (Factura de transporte terrestre), lo que produce que el Valor FOB contenido en las DUE C-18015, C-19740, C-127, C-130, C-132, C-138, C-144, C-954, C-968, C-1234, C-1243 y C-108 no refleje la información efectiva de los Gastos de Realización, y al no reflejar el valor FOB en las citadas DUE, corresponde revocar la Resolución de Alzada, debiendo mantenerse la presunción del 45% aplicada por la Administración Tributaria para determinar los gastos de realización del valor oficial de cotización.

Respecto al caso específico del **Régimen Tasa Cero**, señaló que el artículo único de la Ley 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 Valor Agregado (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.

Por su parte, el DS 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 art. 2 inc. b), 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".

La Administración Tributaria en aplicación del art. 64 de la Ley 2492 (CTB) emite la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-0012-06, de 19 de abril de 2006, que determina el procedimiento operativo y los mecanismos de control administrativo para la aplicación del régimen tasa cero en el IVA, en tal entendido, en su art. 3 dispone que el servicio de transporte internacional de carga por carretera sujeto al beneficio fiscal, es aquél



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 525-A/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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. Remarcó que dicho régimen, rige desde el 1 de enero de 2006, lo que implica que aun cuando la EMV hubiera descontado el impuesto de las facturas de transporte, no correspondía la aplicación del 13% (alícuota del IVA).

En el presente caso, señaló que la diferencia detectada en las facturas 50, 71, 1, 10, 2, 3, 6, 7 y 9, corresponde al 13% aplicado al valor facturado, situación que no se ajusta a las condiciones contractuales pactadas para la realización de las transacciones, por lo que en aplicación del art. 10 del DS 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.

Remarcó que conforme al detalle consignado en las facturas 158, 165, 9, 252, 202 y 165, fueron emitidas por el servicio de transporte de pirita desde la localidad de Huanuni hasta Vinto; es decir, que el transporte fue realizado en territorio nacional (en el Departamento de Oruro), asimismo, en cuanto a la factura 3 emitida por Jimmy Mejía Vásquez, el reporte de consulta de padrón, describe la actividad como transporte interdepartamental y larga distancia, además no registra como una característica tributaria el Régimen Tasa Cero IVA, empero las citadas facturas fueron observadas por el SIN con sustento en la Ley 3249, DS 28655 y RND 10-0012-06 sin haber considerado que el transporte detallado en las mismas describe la realización del servicio en territorio nacional, más aun cuando el reporte de Consulta al Padrón, la actividad principal es de transporte interdepartamental y de larga distancia, por lo que no se configura la definición prevista en el art. 2-b) del DS 28656 y no corresponde que sea calificado como transporte internacional de carga; por lo que no corresponde se aplique a las facturas 9, 252; 202, 3, 158 y 165 la normativa correspondiente a la tasa Cero IVA, toda vez que dicho beneficio fiscal es aplicable solo para el servicio de transporte internacional de carga por carretera, no siendo extensible para el servicio de transporte nacional.

II.1. 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.

1. Los antecedentes cumplidos en sede de impugnación administrativo-tributaria y los que cursan en el cuaderno del proceso acreditan que el proceso tuvo como origen la Orden de Verificación Externa - CEDEIM N° 0008OVE0566, emitida por la Administración Tributaria para ejecutar la Verificación Previa CEDEIM del IVA del período enero de 2008, con alcance a la verificación de los hechos, elementos e impuestos relacionados al crédito fiscal comprometido en el período,

procedimiento que culminó con la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00201-10 de 6 de diciembre de 2010.

2. En dicho proceso, la Administración Tributaria emitió el Informe SIN/GDO/DF/VE/INF/118/2010 de 29 de octubre, que respecto a los gastos de realización presume que son del 45 % como establece el DS 25465 "... debido a que no se encuentran claramente establecidos y están mal determinados (importes de la factura comercial de exportación diferentes a las facturas de respaldo; facturas de transporte de proveedores diferentes a los proveedores del servicio registrados en el MIC; 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)..." por lo que surge la diferencia de Bs. 2.465.621. Asimismo, refiere que realizó el cruce de facturas de los principales proveedores y su vinculación con la actividad exportadora, alcance que abarcó por el 99.42 % del total de las compras, observando el crédito fiscal de Bs. 18.948 por notas fiscales que no generan crédito fiscal conforme el DS 28656 y RND 10-0012-06; también observó el importe de Bs. 1.568.978 por facturas sobre las cuales no se demostraron los medios fehacientes de pago. Concluyó que el importe sujeto a devolución alcanza a Bs. 6.413.761 por IVA del periodo enero 2008.
3. El 21 de diciembre de 2010, la Administración Tributaria notificó personalmente a Ramiro Villavicencio Niño de Guzmán, representante legal de la Empresa Metalúrgica Vinto, con la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00201-10, de 6 de diciembre de 2010, que establece como importe sujeto a devolución del periodo enero 2008, la suma de Bs. 6.413.761 y como importe no sujeto a devolución la suma de Bs. 1.587.926 aclarando que el importe fue descontado de la solicitud y depurado del crédito fiscal observado.
4. Planteado recurso de alzada por la empresa ahora demandante, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0177/2011 de 11 de abril, con la que determinó revocar parcialmente la resolución de la Administración Tributaria y en su mérito, dejó sin efecto el reparo de Bs. 2.465.621 por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver, Bs. 1.568.978 correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000 UFV y Bs. 2.287 por concepto de crédito fiscal que no se encuentra sujeto a la tasa cero en el IVA, declarando como **monto sujeto a devolución un total de Bs. 10.451.187**, manteniendo firme y subsistente el monto observado de Bs. 16.121 por el periodo fiscal enero/2008.
5. Impugnada dicha resolución por la Administración Tributaria, la autoridad demandada emitió el acto administrativo tributario contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0393/2011 de 4 de julio, determinando revocar parcialmente la resolución de alzada en la parte referida a los gastos de realización, debiendo considerar la base de Bs. 8.001.687 sujeto a devolución por la falta de respaldo de los importes consignados como gastos de realización, así también mantener firme y subsistente la depuración de crédito fiscal emergente



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 525-A/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

de las facturas 205 (parcial), 1004 y 2773 por el importe total de Bs. 1.270.540. Por otra parte, confirmó el crédito fiscal depurado por un total de Bs. 16.121 que surge de las notas fiscales que corresponden al Régimen Tasa Cero; así como el crédito fiscal válido de las facturas 204 y 205 (parcial) por Bs. 298.438 además de las facturas 9, 252, 202, 3, 158 y 165 por Bs. 2.827; en consecuencia, el importe sujeto a devolución alcanza a la suma de **Bs. 6.715.026**, quedando observado el importe de Bs. 1.286.661 como no sujeto a devolución.

6. En el curso del proceso contencioso administrativo emergente de la impugnación de la resolución jerárquica, se cumplió el procedimiento correspondiente al proceso ordinario de puro derecho, corriéndose nuevo traslado para la réplica de fs. 97 a 99 y la dúplica de fs. 103 a 104. Finalmente se emitió el decreto de autos para sentencia.
7. Resulta relevante mencionar que sorteado el expediente para sentencia, con Auto de 18 de enero de 2016, se suspendió el plazo para la resolución de la causa, hasta la remisión de los antecedentes administrativos relacionados precedentemente.

IV. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

En autos, la empresa demandante solicita se revoque la resolución impugnada, en todo lo que no favorezca a la Empresa Metalúrgica Vinto y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0177/2011 de 11 de abril, en todo lo que beneficie a la empresa y concretamente plantea lo siguiente:

a) Sobre los gastos de realización:

- i. Que corresponde diferenciar entre un contrato de concentrado o compra venta de mineral y un contrato de venta de metálico porque ello define los gastos en los que se va a incurrir que son tres: flete terrestre (Vinto (Oruro) - Arica), el seguro desde la planta hasta el puerto de Arica y los gastos en puertos al recibir la carga, documentación que fue presentada en cumplimiento del penúltimo párrafo del art. 10 del DS 25465 de 23 de julio de 1999 y que en algunos casos, el importe - mayormente el de "gastos puerto" se pagó con un importe algo mayor o menor al provisionado al amparo de la Resolución Administrativa 274/99 de 30 de diciembre de 1999 de la Aduana Nacional.

La demandante también señaló que no es posible aplicar la presunción del 45% previsto en el art. 10 del DS 25465 a una exportación que fue entregada en la condición FCA/Puesto en Planta Vinto, más aun cuando está determinado en el contrato que el transporte y seguro será contratado por el comprador porque no existió ningún gasto de realización.

- b) **Sobre las facturas sujetas al beneficio de tasa cero en el IVA**, señaló que la depuración de la suma de Bs. 16.121, correspondiente a las facturas de transporte internacional 295, 295 (sic), 296, 297, 298, 302, 303, 310 y 311 emitidas por la Cooperativa de Transporte "San

Cristóbal Oruro Ltda.”; 462, 459, 460 y 461 expedidas por el Servicio de Transporte Urus S.R.L.; 1085 y 1101 emitidas por Transporte Terrestre del Mar Chura S.R.L.; 301, 302, 305, 306 y 307 expedidas por la Empresa de Transporte Emperador S.R.L. y 604 emitida por el Sistema de Transportes para Importación y Exportación Apolo S.R.L., se basa en que están sujetas al régimen de tasa 0, empero para que dicha normativa se consolide era necesario cumplir los requisitos previstos en el art. 3 del DS 28656 de 24 de marzo de 2006.

IV.1. Sobre la devolución impositiva al sector minero, el art. 10 del DS 25465 señala que *“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 artículo 5 señala la documentación que debe ser obligatoriamente presentada y en el caso del sector minero, añade que 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 la especie, este Tribunal Supremo ha establecido que el artículo 10 del Decreto Supremo 25465, es claro 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 cumplir estrictamente la normativa señalada para obtener una u otra forma de cálculo del monto para la devolución impositiva.**

También se ha señalado que el artículo I, párrafo XVI, numeral V de la Resolución Normativa de Directorio 10-0032-07 (modificatoria de la RND-10-0016-07), en su parte *in fine* señala expresamente que *“el exportador podrá adecuar el formato, información a consignar, moneda e idioma de la información de los incisos e), f) y g) del numeral 4 del mismo párrafo, en función a las particularidades y necesidades de la actividad...”* normativa que en consecuencia, **permite consignar la información necesaria en función expresa de la actividad minera que está sometida a regulación especial en materia de devolución impositiva a las exportaciones**, la cual resulta de preferente aplicación desvirtuándose el argumento relativo al cumplimiento preferente de la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 525-A/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Resolución Administrativa 274/99 N° 1201 de 30 de diciembre de 1999 de la Aduana Nacional, que puso en vigencia el uso del formato e instructivo de llenado del Formulario 213, "Declaración Aduanera de Exportación-Actividad Minero Metalúrgica", el cual además es anterior a la referida RND 10-0032-07.

IV.2. Sobre la devolución impositiva solicitada por Vinto en el periodo fiscal enero de 2008.

Conforme se evidencia en la Resolución Administrativa CEDEIM 23-00201-10 de 6 de diciembre de 2010, origen del presente proceso, la Empresa Metalúrgica Vinto presentó la Declaración Única de Devolución Impositiva a las Importaciones (DUDIE) con Número de Orden 4032206601, correspondiente al periodo enero de 2008 solicitando la devolución de la suma de Bs. 10.467.308 por el IVA de dicho periodo, habiéndose autorizado un importe total de Bs. 6.413.761, porque en la revisión de la documentación de las exportaciones se verificó que los gastos no estaban claramente establecidos y que estaban mal determinados los gastos de realización (importes de la factura comercial de exportación diferentes a las facturas de respaldo; facturas de transporte de proveedores diferentes a los registrados en el Manifiesto Internacional de Carga, 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.

IV.3. Sobre los gastos de realización que motivaron la aplicación de la presunción del 45% señalada por el art. 10 del DS 25465, la empresa demandante indicó que corresponde diferenciar entre un contrato de concentrado o compra venta de mineral y un contrato de venta de metálico porque ello define los gastos en los que se va a incurrir y que dichos términos y gastos se encuentran reflejados en la documentación presentada a la Administración Tributaria y que existen casos en los que el importe, mayormente el de Gastos Puerto, se pagó con un importe algo mayor o menor al provisionado al amparo de la Resolución Administrativa 274/99-1201 de 30 de diciembre de 1999.

La argumentación precedente evidencia que no contiene ningún supuesto fáctico que permita contrastar lo afirmado con los documentos correspondientes al no haberse especificado cuáles son los contratos de concentrado o compra venta de mineral y cuáles son de venta de metálico para discriminar los matices y los gastos correspondientes en contraste con lo resuelto por la autoridad demandada, quien en el memorial de respuesta se refirió a los Contratos VEX-12/07; VEX-05/07; VEX-04/07, y VEX-010/07 que respaldan a las facturas 50, 71, 1, 10, 2, 3, 6, 7 y 9, las cuales no fueron mencionadas en la exposición de agravios de la demanda, motivo por el cual, no puede emitirse pronunciamiento al respecto, al no haberse cumplido con la carga argumentativa que permita a este Tribunal efectuar su labor de control de legalidad.

Lo mismo ocurre respecto a la afirmación de la empresa demandante respecto a que no es posible aplicar la presunción del 45% previsto en el art. 10 del DS 25465 a una exportación que fue entregada en la condición

FCA/Puesto en Planta Vinto, más aun cuando está determinado en el contrato que el transporte y seguro será contratado por el comprador.

IV.4. Sobre el flete terrestre.

No existe controversia ni en la demanda y su ampliación y tampoco en la contestación respecto a que en las facturas comerciales de exportación y el "Detalle de Gastos de Realización", los importes facturados por los proveedores difieren de los importes registrados en las facturas comerciales debido a que la empresa Vinto, para el registro del flete de transporte, descontó el 13% que corresponde al IVA, hecho observado por la Administración Tributaria cuya determinación fue confirmada por la autoridad demandada en razón de que desde el 1 de enero de 2006, por la Ley 3249 (TC-IVA) rige el Régimen Tasa Cero en el IVA para el transporte internacional de carga, lo que 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% (alícuota del IVA), toda vez que el IVA aplicable al "Transporte Internacional de Carga", alcanza al 0%.

La empresa demandante aduce sin embargo, que no contravino la Ley 3249 ni el DS 28656, al descontar el 13% que corresponde al IVA conforme se observa en las facturas de transporte internacional 296, 297, 298, 294, 295, 302, 303, 310, 311, 462, 459, 460,461,1085, 1101, 301, 302, 305, 306, 307 y 604 en las cuales, no existe el rótulo "Sin derecho a crédito fiscal" como manda la RND 10-0012-06 de 19 de abril de 2006 y asimismo afirmó que para que dicha normativa se consolide era necesario cumplir los requisitos previstos en el art. 3 del DS 28656 de 24 de marzo de 2006.

Respecto a este argumento con el que la demandante señala que es indebida la aplicación de la presunción del 45% prevista en el artículo 10 del D.S. 25465 sobre los gastos de realización por flete de transporte, resulta necesario considerar primero, que por disposición de la Ley 3249 de 1 de diciembre de 2005, se estableció un régimen de tasa cero al Impuesto al Valor Agregado (IVA) para el servicio de transporte internacional de empresas bolivianas por carga por carretera que entró en vigencia a partir del primer día hábil del mes de enero de 2006, norma que a tenor del artículo 4 del Decreto Supremo 28656 de 25 de marzo de 2006, que determina los procedimientos para la aplicación de la disposición legal, implica que 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, resultando lógico entonces, que no corresponde la devolución de la alícuota del Impuesto al Valor Agregado por concepto de flete por transporte internacional.

Sobre la afirmación de la demandante relativa a que la consolidación de dicha normativa, era necesario cumplir los requisitos previstos en el art. 3 del DS 28656 de 24 de marzo de 2006, se tiene que las exigencias de contar con tarjeta de operación internacional vigente, autorización para realizar operaciones de tránsito aduanero internacional e inscripción en Régimen General de Tributación, fueron impuestas a las empresas bolivianas que prestan servicio de transporte internacional de carga por carretera, incluido el transporte de encomiendas, paquetes, documentos o



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 525-A/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

correspondencia, más no se establece ninguna condicionante para la vigencia plena de las normas que regulan la Tasa 0 por lo que no es evidente lo afirmado.

En el caso, la empresa Vinto dedujo el 13% aplicado al valor de los fletes de transporte (sujetos a tasa cero) vulnerando la disposición legal citada precedentemente e incumpliendo su obligación de respaldar explícitamente sus gastos de realización porque evidentemente existió inconsistencia entre las facturas entregadas por los transportistas a la empresa y las facturas de exportación presentadas por la demandante conforme lo reconoció expresamente la demandante, motivo por el cual, la determinación de la administración tributaria de aplicar la presunción del 45% prevista por el artículo 10 del Decreto Supremo 25465 es correcta.

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 y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0393/2011 de 4 de julio.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.


Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

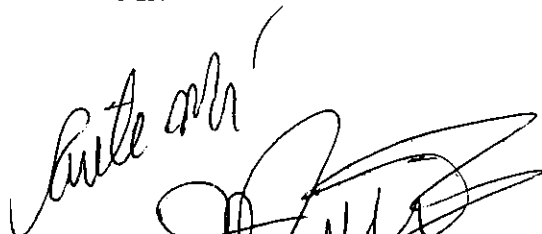

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

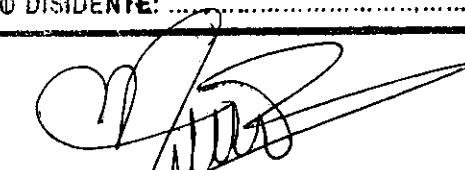



Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: ...2016.....
SENTENCIA Nº 256... FECHA 14 de junio.....
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2016.....

Conforme
VOTO DISIDENTE:


MSc. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA