



SALA PLENA

SENTENCIA: 436/2016.
FECHA: Sucre, 19 de septiembre de 2016.
EXPEDIENTE: 513/2012.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Pastor S. Mamani Vilca.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 51 a 59, en la que Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán en representación de la Empresa Metalúrgica Vinto (EMV) impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0339/2012 pronunciada el 28 de mayo de 2012, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la providencia de admisión de fs. 61; la contestación de fs. 110 a 112 vta.; los memoriales de réplica y dúplica de fs. 118 y vta. y 132 a 133 vta., apersonamiento de la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La empresa demandante manifiesta, que el 14 de octubre del año 2011, fue notificada con la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00836-11 emitida por la Gerencia Distrital Oruro del SIN, que establece a favor de la Empresa, Metalúrgica Vinto la devolución impositiva por el Impuesto del Valor Agregado (IVA), por el periodo fiscal febrero de 2010, un importe en la suma de Bs. 8.710,168, de un monto solicitado de Bs. 11.479.421, reducción que no corresponde, porque se determinó aplicar erróneamente el 45% establecido por el art. 10 del DS N° 25465; aplicando de la misma forma erróneamente la Ley 3249, DS N° 28656 y la RND 010.00012.06. Manifiesta que de igual forma se hizo un descuento desmesurado, porque no se hizo el pago del 87% de las facturas 390, 391, 392, 294, 396 y 397, emitidas por la Empresa Minera Huanuni y factura 251 emitida por la MM Boliviana (Luigi M. Orgero), aseveración errónea ya que en los hechos se ha efectuado el pago del 87%; sin embargo, el SIN realizó deducciones dentro de las sumas pagadas; ante tales irregularidades la EMV interpuso Recurso de Alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, quien emitió la Resolución ARIT-LPZ/RA 0046/2012 de 10 de enero, revocando parcialmente la Resolución Administrativa recurrida; consecuentemente se deja sin efecto el reparo de Bs. 2.769.253, conformado por Bs. 963.263, por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver; Bs. 10.874 por crédito fiscal no sujeto a la tasa cero en el IVA y Bs. 1.795.116 correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000 UFV; declarando en consecuencia como importe **sujeto a devolución los Bs. 2.769.253** mencionados, mas Bs. 8.710.168, estableciendo en el primer

numeral de la parte resolutive del acto impugnado, sumando un **total de Bs. 11.479.421** por el periodo fiscal de febrero del año 2010.

Señala que aun dicha resolución está enmarcada en las normas legales, fue objeto de Recurso Jerárquico por la Administración Tributaria, y la AGIT, emitió la respectiva resolución el 28 de mayo del año 2012, que resuelve REVOCAR parcialmente la resolución de la ARIT-LPZ/RA 0046/2012; en la parte referida de los gastos de realización, debiendo considerarse la base de Bs. 11.454.277, sujeta a devolución, conforme los fundamentos planteados y respaldo de las condiciones contratadas de los importes consignados como gastos de realización; asimismo, revocar los puntos referidos al crédito fiscal observado, manteniendo firme y subsistente la depuración del crédito fiscal de Bs. 10.874 por facturas sujetos a beneficio de Tasa Cero, así como la depuración del crédito fiscal parcial por medios fehacientes de pago, por el importe total de Bs. 1.792.386, por las facturas 390, 391, 393, 394, 396, 397 y 251 como no sujeto a devolución, **resultando el importe sujeto a devolución de Bs. 9.651.017**, correspondiente al periodo fiscal de febrero de 2010.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Con carácter previo a los fundamentos de la demanda, extractó partes pertinentes de la resolución impugnada, como es el sub título **IV.2 numerales i, ii, iii, viii, ix, x, xiv, xvii, xix, xx, xxi**, relativo a los gastos de realización; facturas al beneficio de tasa cero en el IVA; facturas observadas por medios fehacientes de pago en el punto **IV.4.3.**, extractando los numerales *i, iii, viii, ix*; así como los expresado en el punto **IV.4.4.3**, numeral *vi*.

1. Gastos de realización.

Señaló que la resolución impugnada con relación a los gastos de realización, en la parte final del punto xxi expresó: "... resultado del análisis realizado, y considerando el gasto incurrido por la totalidad del flete – en el marco de los señalo...se modifica el importe máximo a devolver solicitado por el contribuyente de Bs. 11.479.421 a Bs. 11.454.277...", observando dicha determinación con el siguiente razonamiento:

- a) **Facturas comerciales de exportación Nos. 394 y 395.-** Con referencia a las mismas, las ventas fueron realizadas como venta SPOT, pues, según Reglamento Interno del Departamento de Ventas de la EMV, ellas se consideran ventas esporádicas con tonelajes mínimos que solicitan los clientes conforme a sus requerimientos que por fluctuación del precio son requeridas en tonelajes variables usualmente no periódicos por lo que no se efectuó un contrato como se especifica en las Ventas por Licitación y Ventas Directas. Precisó que existen clientes esporádicos que compran una o dos veces al año, que no tienen representación en Bolivia, razón por lo que la venta es directa, a fin de apertura y consolidar mercado, efectuando una cotización con una condición de entrega pactada ya sea CIF o FOB Arica, salvo que sean ventas frecuentes donde si se utiliza contrato.



- b) **Factura comercial de exportación N° 405 emitida a Toyota Tsusho Corporation.**- Dicha factura señaló, está respaldada por el contrato y Adenda VEX-09/09, documentos que fueron presentados al SIN Oruro en cumplimiento al requerimiento.
- c) **Facturas comerciales de exportación N° 403 y 404 emitidas por China Minmetals Non Ferrous Metals CoLtd.**-Manifiesta sobres estas facturas que no corresponde las observaciones expresadas punto xx del subtítulo IV.4.2, por cuanto la AGIT, confundió los documentos que respaldan la operación, pues el contrato que respalda dicha factura es el VEX-12/09, de la misma forma fue presentado al SIN Oruro, que en la presente adjunta nuevamente en copia legalizada.

2. Indebida confirmación de depuración de notas fiscales de transporte.

a) **Supeditación del Régimen Tasa Cero a cumplimiento de Requisitos Previsto en el art. 3 del DS 28656 de 25/03/2006.**- Refiere en su fundamentación, que no correspondía que la AGIT en la resolución impugnada, revoque parcialmente la resolución de la ARIT, en la parte referida a las facturas de transporte, sujetos al benéfico Tasa Cero IVA, en razón a que la Administración Tributaria y la Resolución Jerárquica, vulneran la norma legal vigente, correspondiente al reconocimiento del 13% del IVA, prevista en los arts. 8-a) y 11 de la Ley 843, art. 24 numeral 3) del DS N° 25465 de 23 de octubre de 1999, por cuanto el servicio del transporte de las facturas observadas por el SIN Oruro, también tienen el crédito correspondiente al IVA, pues la Ley 3249, estaba sujeta al cumplimiento de los requisitos del art. 3 del DS 28656 de 25/03/2006. Consiguientemente refiere que emitieron notas con derecho a crédito fiscal, facturas de las cuales efectuaron la declaración jurada y pago correspondiente del IVA al SIN, en el periodo respectivo, hecho que la propia Administración Tributaria evidencio en las verificaciones cruzadas que ha realizado, y en definitiva manifiesta que generaron crédito fiscal para la EMV, por ello no corresponde que hayan sido observadas la devolución del crédito fiscal de Bs. 10.874 indebidamente reducido, máxime si no se cumplió con la RND 10-0012-06 de 19 de abril de 2006, relativo al procedimiento operativo y los mecanismos de control administrativo, para la aplicación del régimen del IVA tasa cero en el IVA.

3.- FUNDAMENTOS DE LA EMV SOBRE LAS FACTURAS OBSERVADAS POR MEDIOS FEHACIENTES DE PAGO.

a) **Observaciones de crédito fiscal de Bs. 1.792.386 por supuesta falta de medios fehacientes de pago de las facturas 390, 391, 393, 394, 396, 397 y 251.** Señaló que salvo la justa determinación de revocar parcialmente la Resolución de Alzada, en la parte deferida a la compra/venta de sulfato, operación respaldada por la factura 1208 dentro de la observación efectuada a la factura 397, por el importe de Bs. 2.730, la AGIT prácticamente ratifica lo determinado por el SIN Oruro, al no reconocer la diferencia crédito fiscal dentro del 87% de lo efectivamente pagado y demostrado con medios fehacientes de pago de las facturas, diferentes reclamadas en el

recurso de Alzada, determinación que no responde a la verdad, toda vez que la misma resolución Jerárquica impugnada establece que en el proceso de verificación la EMV presentó reportes Determinación de Importes Facturas 390, 391, 393, 394, 396, 397 y 251 emitidas por la Corporación Minera de Bolivia, y Minera Metalúrgica Boliviana, en los que se expone el registro detallado de los Lotes que corresponden a los importes facturados y sus medios fehacientes de pago conforme a las liquidaciones adjuntas por los concentrados de estaño, en la columna "Valor Factura" que representa el importe de la factura que totaliza \$us. 11.624.869,86 importes que coincide con el importe efectivamente facturado en las notas fiscales 390, 391, 393, 394 y 396; con relación a la factura 397 en la columna Valor de la Factura que expone el importe total de la factura \$us. 494.597,47; en la columna "Valor Factura" que representaría el importe de la Factura que totaliza \$us. 44.996,85 equivalentes a Bs. 318.127,73, importe que coincide con el importe efectivamente facturado en la nota fiscal (factura) 251 de Bs. 318.127,73.

Según el registro detallado de los Lotes evidencian que la EMV pago y demostró con medios fehacientes de pago el 87 % de los importes de las facturas aludidas, 87 % del cual ha retenido y empozado la Regalía Minera, por la compra de concentrados a COMIBOL y Minería Metalúrgica Boliviana, por ello el crédito fiscal observada por ellas **NO asciende a la suma de Bs. 1.792.386 sino** al detallado en el recuadro señalado en el recurso de Alzada, esto es **Bs. 1.453.446,03**. Sostuvo que del recuadro señalado la diferencia es de Bs. 341.669,97, misma que está dentro del 87 % de lo efectivamente pagado y demostrado, sumas disgregadas y especificadas factura por factura en la parte final de cada uno de los recuadros, depuraciones o descuentos incorrectos que no son devueltos por una **incorrecta valoración del medio fehaciente que prueba las retenciones por concepto de regalía minera.**

- b) Retención por concepto de regalía minera.** Respecto la columna "RM" que corresponde a la retención efectuada por EMV a los proveedores de concentrados de estaño por el concepto señalado, que registran un total de \$us. 340.153,61 (Facturas 390, 391, 393, 394 y 396), \$us. 23.054,62 (Factura 397), \$us. 1.407 (Factura 251). Dichas operaciones están respaldadas precisamente en las liquidaciones adjuntas por los concentrados de estaño que se constituyen en medios fehacientes de pago, por lo que no corresponden respaldarlas con formularios que acredite la retención señalada y empoce respectivo a la entidad recaudadora como un medio fehaciente de pago, menos adjuntando la Resolución Administrativa emitida por el Ministerio de Minería y Metalurgia que acredite esta condición al momento de exportar, documentos que además no fueron requeridos o incluidos en el Formulario de requerimiento del SIN Oruro.

Expresa que adjunta el "Libro de Regalías de Compras" - Control Regalía Minera, en el que con relación a la COMIBOL registra un total de \$us. 324.047,85 que al tipo de cambio 6.97 da como resultado Bs. 2.258.614 que coincide con el monto pagado del



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 513/2012. Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Formulario 3009, en el cual se aclara no solo esta las regalías de COMIBOL sino de algunas cooperativas que también están registradas en el mismo código emitido por el SIN, y liquidaciones originales de Minería Metalúrgica Bolivia, mismas que respaldan la retención y el empoce de Regalía Minera de las facturas 390, 391, 393, 394, 396, 397 y 251, observadas, libro y formularios suscritos por la EMV y el responsable de Impuestos de la Empresa, formulario que además es una Certificación de la declaración jurada, conforme señala en la parte superior del mismo, no correspondiendo la observación efectuada por la Administración Tributaria y ratificada por la AGIT.

Fundamentos técnicos respaldados por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0046/2012. Con relación a las facturas 390, 391, 393, 394, 396, 397 y 251 citadas precedentemente, emitidas por COMIBOL y Minera Metalúrgica Boliviana, señaló que incorpora en su demanda los fundamentos técnicos de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0046/2012, de 20 de enero, que reconoció el total del crédito fiscal que generaron las citadas facturas, dejando sin efectos el reparo de Bs. 1.795116.

Sustento legal que determina la devolución del total del IVA por las exportaciones. Citando las disposiciones legales relativas a la devolución impositiva, señaló que corresponde la devolución del IVA por las exportaciones a los gastos de realización, facturas de transporte internacional y facturas observas por medios fehacientes de pago.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque la Resolución impugnada, y mantener firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARITLPZ/RA 0046, que resuelve revocar parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00836-11 de 12 de octubre, emitida por la Administración Tributaria.

II. DE LA CONTESTACIÓN.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 28 de marzo de 2013, que cursa de fs. 110 a 112 vta., expresando que no obstante que la resolución que se impugna, está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, señaló además lo siguiente:

Sobre el II.1. Señaló que para la devolución del impuesto al sector Minero Metalúrgico, el art. 10 del DS N° 25465 señala que: *“La devolución o reintegro del crédito fiscal, IVA, a los exportadores del sector Minero Metalúrgico, se efectuara conforme a los criterios del Art. 3 del presente DS excepto en lo referente al monto máximo de devolución, que en este caso será equivalente a alícuota vigente del IVA, aplicada a la diferencia entre el valor oficial, de cotización del Mineral y los gastos de realización; de no estar explícitamente estos últimos 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 de estar respaldados por las condiciones contratadas, por el comprador del mineral o metal”; citando y transcribiendo de manera complementaria el art. 5 de la RND N° 10-0004-03.

Refiere que de la verificación al Reporte “Ventas por Exportación febrero del año 2010”, se pudo evidenciar la presentación por la Empresa Minera Metalúrgica Vinto, las **facturas** de exportación **Nos. 394 y 395** Industria Nacional de Plomo INDEPP LTDA., no tienen contratos que respalden a sus gastos de realización, cuyo incumplimiento vulnera el art. 10 del DS N° 25465; asimismo, respecto a la factura 405, señala como respaldo el contrato, VEX-09/90, sin embargo, este fue suscrito con la empresa CHIMPOLTDA; no obstante, cabe aclarar que la Administración Tributaria, no consideró la ausencia de contrato que respalde el acto comercial respecto a la **Factura** Comercial de Exportación **405**, debiendo considerarse para la determinación de los Gastos de Realización \$us. 918,38; respecto a las **facturas 403 y 404**, señalan como respaldo de la operación el contrato VEX-10/07, suscrito el 21 de septiembre del año 2007, aún con el addendum N° Add N° 2-VEX-010/07 suscrito el 2 de junio de 2009, que amplía el Contrato Principal por un año, éste habría fenecido el 21 de septiembre de 2009, por lo que no tiene vigencia al momento de realizar la exportación y no establece cuando empezó su primer embarque a fin de realizar el cómputo del plazo de un año; en todas estas facturas corresponde la aplicación del 45% conforme al art. 10 del DS N° 25465 al no coincidir los documentos de respaldo a las condiciones contratadas o carecer de los mismos.

Sobre el II.2. La administración Tributaria, observó que el total de las facturas emitidas por el transporte corresponden a Transporte Internacional, con aplicación de Tasa Cero al IVA, es así que las facturas 336, 340, 337, 338, 1490, 660, 663 emitidas por el Transporte de Carga Nacional e Internacional, mismas que fueron emitidas por el servicio de transporte metálico en lingotes, tramo Oruro-Bolivia a Arica-Chile, en las que no se registra la característica tributaria, el Régimen de Tasa Cero IVA y las facturas 591 y 592 no señalan cual es el tramo por el servicio prestado; sin embargo al ser parte de los gastos por transporte terrestre que el sujeto pasivo consideró en su *Detalle de Gastos de Realización Fletes Terrestres* como gasto deducible del total valor FOB frontera, de lo cual se deduce, que también prestaron el servicio de transporte de Oruro-Bolivia a Arica-Chile, por lo que no correspondía que la Empresa Minera Vinto, respalde su crédito fiscal comprometido con facturas de transporte Internacional, por lo que las facturas fueron emitidas por el servicio de transporte internacional, que según lo definido en la Ley 3249 y DS N° 28656 se encuentran alcanzadas por Régimen de Tasa Cero del IVA, y no son válidas para respaldar el crédito fiscal sujeto a devolución.

Sobre el II.3. Citando el art. 12 párrafo III del DS N° 27874, que modifica el art. 37 del DS N° 27310, expresa que 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, por lo que las facturas 390, 391, 393, 394, 396, 397 y 251 respecto a la columna “RM” que



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

correspondería a la retenciones efectuada por la EMV al proveedor por concepto de Regalía Minera, la misma que registra un total de \$us. 340.153,61 conforme a las liquidaciones adjuntas por los concentrados de Estaño, no obstante que esas operaciones no fueron respaldadas con los formularios oficiales que acredite la retención señalada y empoce respetivo a la entidad recaudadora como un medio fehaciente de pago. Adujo asimismo no haber adjuntado a los antecedentes la Resolución Administrativa emitida por el Ministerio de Minería y Metalúrgica que acredite esa condición al momento de exportar, según lo señalado por el art. 21 del DS N° 29577 de 21 de mayo de 2008, dispuso la obligatoriedad a la retención y empoce de la Regalía Minera de sus proveedores de minerales en formulario oficial habilitado al efecto, hasta quince (15) del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención, careciendo la pretensión del sujeto pasivo - demandante de sustento jurídico-tributario, y, no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución impugnada.

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.

A efecto 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:

1.- El 14 de octubre de 2011, la AT notificó a Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, representante legal de EMV, con la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00836-11, mismo que establece a favor de la Empresa Minera Vinto, la devolución impositiva por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), por el periodo fiscal febrero de 2010, el importe de Bs. 8.710.168, de un monto solicitado de Bs. 11.479.421, reducción que al considerarla incorrecta el contribuyente interpuso recurso de Alzada que fue resuelto mediante Resolución ARIT-LPZ/RA0046/2012 de 20 de enero, que revocó parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00836-11 de 12 de octubre, dejando sin efecto el reparo de Bs. 2.769.253 conformado por Bs. 963.263, por aplicación del 45% presunto del gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver Bs. 10.874, por crédito fiscal no sujeto a la tasa cero en el IVA, y Bs. 1.795.116 correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000 UFV, declarando en consecuencia como importe sujeto a devolución un monto de Bs. 2.769. 253 mencionados, más Bs. 8.710.168, establecidos en el primer numeral de la parte resolutive del acto impugnado, sumando un total de Bs. 11.479.421, por el periodo fiscal febrero de 2010.

Contra dicha determinación, la Administración Tributaria interpuso recurso Jerárquica, instancia que resolvió mediante la Resolución AGIT-RJ 0339/2012, de 28 de mayo, revocar parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RA, de 20 de enero, dando lugar a la interposición de la presente demanda contencioso administrativa.

2.- En el presente proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Código de Procedimiento Civil.

3.- Cursa también el apersonamiento de la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales como tercero interesado, quien presentó memorial que cursa a fs. 153 de obrados.

4.- Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

En autos, al existir denuncia de vulneración de normas legales con relación a la devolución impositiva, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el **objeto de la controversia** se refiere a determinar:

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%, cuando la EMV presentó para la devolución de impuestos los documentos solicitados conforme a la normativa vigente.*
2. *Si las facturas de transporte internacional están sujetas al régimen de tasa cero previsto en la Ley 3249, sin la necesidad de consolidar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 3 del DS N° 28656.*
3. *Si las facturas acreditadas por la EMV fueron debidamente respaldadas con medios fehacientes de pago.*

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

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.- Sobre el primer punto de controversia, con relación a que si la AGIT incurrió en 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%, cuando la EMV presentó para la devolución de impuestos los documentos solicitados conforme a la normativa vigente.

Sobre el particular, el Capítulo IV de la Devolución de Impuestos al Sector Minero Metalúrgico, en el art. 10 del DS. N° 25465 de 23 de julio de 1999, Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones (Impuesto al Valor Agregado - IVA), establece 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 alícuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización. De no estar éstos últimos explícitamente consignados*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 513/2012. Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el cuarenta y cinco por ciento (45%) del valor oficial de cotización. Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deberán estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal”.

En el marco de las facultades establecidas por los arts. 64 de la Ley 2492 y art. 127 de la Ley 1340 CT, la Administración Tributaria en cuanto al procedimiento para la solicitud de devolución de impuestos, reglamentó a través de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0004-03, que establece en su art. 5 el carácter obligatorio de la presentación de: *Declaración de Exportación (copia exportador), Factura comercial del exportador, Certificado de Salida emitido por el concesionario del depósito aduanero, Pólizas de Importación (Adjunto Boleta de Pago), formulario de Declaración Jurada del Impuesto al Valor Agregado (143-1); 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.*

De los antecedentes del proceso, se puede verificar de la Facturas comerciales de exportación y el “Detalle de Gastos de Realización fletes terrestres” presentadas por la Empresa Metalúrgica Vinto (fs. 196 a 200 Anexo c.1), que los importes facturados por los proveedores difieren de los importes registrados en las Facturas comerciales, debido a que en el registro de flete de transporte, el sujeto pasivo expone dos tramos: Vinto - Tambo Quemado que asciende a un total de \$us. 11.527,10 y de Tambo Quemado-Arica Chile, un total de \$us. 11.527,10, resultando que el importe pagado por EMV, corresponde por ambos tramos, cuyos importes son similares al Flete Terrestre consignados en la Factura Comercial de Exportación.

Realizada la determinación de los Gastos de Realización y valor FOB frontera en base a la documentación del cuerpo de antecedentes y en aplicación del art. 10 del DS N° 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 ese 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 cuarenta y cinco por ciento (45%) del valor oficial de cotización....”.* En ese marco, la Administración Tributaria evidenció que las facturas 394 y 395, emitidas a Industria Nacional de Plomo INDEPP LTDA., no cuentan con el contrato que respalde a sus gastos de realización, siendo por tanto contrario a lo dispuesto por el art. 10 del DS N° 25465.

Por otra parte, la empresa EMV, presenta de la misma forma la **factura 405**, que también fue observada por la Administración Tributaria por falta de respaldo del contrato, aspecto ratificado por la AGIT en el punto xx del subtítulo IV.4.2 de la resolución impugnada. De la revisión de antecedentes se establece que la empresa actora presentó la Adenda al contrato principal Add N° 1-VEX-09/09 debidamente legalizado que corre

de fs. 26 y 27 de obrados, donde se advierte que las partes suscribientes son la EMV y SHIMPO LTDA., y la factura comercial de exportación fue emitida a favor de TOYOTA TSUSHO CORPORATION, situación acordada en el contrato correspondiente y que no afecta el cumplimiento de lo dispuesto por el art. 10 del DS 25465, al estar los gastos de realización consignados en la declaración de exportación respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal; pues en aplicación del principio de libertad contractual, si el comprador solicitó la emisión de la factura a nombre de un tercero, es porque está realizando la compra en representación de ese tercero, lo que no afecta negativamente ni a EMV ni a la AT, pues los gastos de realización se hallan respaldados, independientemente del nombre a quien corresponda la factura comercial, correspondiendo en este punto declarar probada la demanda.

En relación a las **facturas 403 y 404**, emitidas a CHINA MINMETALS NON FERROUSMETALS CO. LTD, para las que señala la EMV como respaldo de la operación el contrato VEX-10/07, suscrito el 21 de septiembre de 2007, aún con la adenda N° Add N° 2-VEX-010/07, suscrita el 2 de junio del año 2009, por la que se amplía el contrato principal por un año, este sin embargo habría fenecido el 21 de septiembre de 2009, por lo que no tendría vigencia al momento de realizar el cómputo del plazo de un año; correspondiendo la aplicación del art. 10 del DS N° 25465, al no coincidir los documentos de respaldo a las condiciones contratadas.

V.2. Respecto al segundo punto de controversia, referidos a que si las facturas de transporte internacional están sujetas al régimen de tasa cero previsto en la Ley 3249, sin la necesidad de consolidar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 3 del DS N° 28656, se antecedentes se establece:

El Régimen de Tasa Cero aprobado por la Ley 3249 de 1 de diciembre de 2005, establece en su Artículo único que de servicio de transporte internacional de empresas bolivianas de carga por carretera, está sujeta al régimen de tasa cero en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), lo cual 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 N° 28656, de 25 de marzo de 2006, 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.

La Administración Tributaria en el marco de la facultad conferida por el art. 64 de la Ley 2492, emitió la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0012-06, de 19 de abril de 2006, que determina el procedimiento operativo y mecanismos de control administrativos para la aplicación de esta franquicia en el IVA, donde en el art. 3, dispone 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 aquel originado en el exterior con destino final en el país, sin perjuicio del lugar en el que se realice la contratación o pago. En ambos casos corresponde emitir una



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 513/2012. Contencioso Administrativo.- Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

sola factura gravada a tasa cero en el IVA, considerando el tramo nacional e internacional.

En autos, la Administración Tributaria, con el fin de determinar si las facturas de compras cumplen con todos los requisitos legales establecidos para generar el débito fiscal IVA, sobre la base del Libro de Copras y las Facturas registradas en éste, observando que el total de las facturas emitidas por el servicio de transporte corresponden a Transporte Internacional con aplicación de tasa cero al IVA, en referencia a las facturas 336, 337, 338, 340, 1490, 660 y 663 por un importe total de Bs. 83.634,12 del cual emergen el crédito fiscal de Bs. 10.874, emitidas por Transporte de Carga Nacional e Internacional "Eddys" de Eduardo Chura Ramírez, INTERMAR, Internacional, Transporte Terrestre del Mar Chura SRL, y Cooperativa de Transporte Nacional e Internacional Mejillones Ltda., emitidas por el servicio de transporte metálico en lingotes, tramo Oruro-Bolivia a Arica-Chile en las que no se registra la característica tributaria el Régimen de Tasa Cero IVA. En relación a las facturas 591 y 592 que responden a la Cooperativa de Transporte "San Cristóbal Oruro Ltda.", no señala cual es el tramo por el servicio prestado, sin embargo, al haber sido incluido en su Detalle de Gastos de Realización Fletes Terrestres como gastos deducibles del total valor FOB Frontera, se deduce que corresponde al servicio de transporte por las mismas rutas señaladas precedentemente, no correspondiendo por tal motivo a la EMV respalde su crédito fiscal comprometido con factura de transporte internacional.

V.3.- Sobre el tercer y último punto de controversia, relacionado con las facturas acreditadas por la EMV y que las mismas habrían sido debidamente respaldadas con medios fehacientes de pago.

La Administración Tributaria manifestó, que en cumplimiento de los arts. 125 y 126 de la Ley 2492, art. 37 del DS N° 27310, modificado por el art. 12, parágrafo III del DS N° 27874, verificó las **facturas 390, 391, 393, 394, 396, 397 y 251** emitidas por la Corporación Minera de Bolivia (COMIBOL), estableciendo que las mismas no cuentan con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, toda vez que el contribuyente presentó facturas con montos superiores a 50.000 UFV, y que no demostró el 100% del pago total del importe facturado de las compras, cuyo crédito depurado es de Bs. 1.975.116, y que la EMV una vez comunicado la observada los medios fehacientes de pago no presentó objeción, incumpliendo de esta forma con la carga de la prueba establecida por el art. 76 de la Ley 2492; contrariamente a lo expresado por la EMV, quien sostuvo que el SIN para la selección de muestra de facturas relacionadas a la exportación, verificó en el SIRAT que COMIBOL, cuyas facturas fueron observadas, declaró de sus ingresos con la presentación y pago de las declaraciones juradas IVA e IT respectivos; y que en el control cruzado con los proveedores, establece que las facturas citadas son válidas para crédito fiscal, aspecto ratificado por el Informe SIN/GGLP/DF/INF/2085/2011, y que el importe del Libro de Ventas IVA de COMIBOL coinciden con los ingresos declarados en los formularios 200 y 400 de febrero 2010, demostrando mediante notas fiscales, comprobantes contables, ordenes de transferencia bancarias y liquidaciones finales, la realización efectiva de las compras de concentrados de estaño efectuado; y que el SIN no consideró que los

proveedores declararon el débito fiscal, lo que implica que generaron el débito fiscal para el comprador con relación a las facturas observadas.

Al respecto, se debe precisar que la empresa demandante para solicitar la restitución de las diferencia no respaldada por concepto de medios fehacientes de pago de las facturas N° 390, 391, 393, 394, 396, 397 y 251, no refiere que liquidaciones, transferencias o que otra prueba presentada no fueron tomadas en cuenta por la Administración Tributaria, toda vez que según ésta corresponde el reconocimiento del total del crédito fiscal generados por las citadas facturas, situación que impide a éste Tribunal corroborar si los montos solicitados en restitución devienen de un error de cálculo o falta de valoración de alguna prueba específica, siendo insuficiente señalar normas tributarias infringidas sin establecer la forma de infracción o cómo deberían haber sido interpretadas y sin el señalamiento específico de la prueba para corroborar la infracción, no pudiendo éste Tribunal suplir la ausencia de carga argumentativa a la que está obligado todo aquel que pretende hacer valer sus derechos.

A lo manifestado se debe agregar, que lo sustentado por la empresa demandante no resulta coherente con las normas que reglamentan la devolución impositiva, ya que el art. 37 del D.S. 27310 que Reglamenta el Código Tributario, modificado por el art. 12.III del D.S. 27874 (Reglamenta algunos aspectos del Código Tributario) vigente para el período febrero 2010, establece que las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deberán ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito fiscal correspondiente, disposición concordante con el art. 70 núm. 5, de la Ley 2492, que prevé como obligación del contribuyente el demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le corresponden; asimismo, el art. 66 núm. 11, de la citada Ley, reconoce que la ausencia del respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción. En el caso de autos, al no haber demostrado la parte actora que las facturas N° 390, 391, 393, 394, 396, 397 y 251 cuentan con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, éste Tribunal no puede ordenar la restitución de los montos solicitados, coincidiendo con el criterio sustentado por la Autoridad recurrida, por consiguiente no es evidente lo acusado por la entidad demandante en sentido de que se hubiera vulneración de los arts. 8 y 11 de la Ley 843 y 8 del D.S. 21530 y arts. 3, 10, 24. 3 del D.S. 25465.

V.4. Conclusiones.

Que, de análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la AGIT, al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0339/2012 de 28 de mayo, incurrió en interpretación errónea de normas tributarias en relación con la existencia de gastos de realización de la factura 405, operaciones en virtud de las cuales, se vendió estaño metálico a nombre de una persona, habiéndose emitido la factura comercial y demás documentos a nombre de otra, sin que ello implique la inexistencia de gastos de realización, o la ausencia de condiciones contractuales de compra-venta del mineral.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la Ley 620 de 31 de diciembre de 2014, y los arts. 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **PROBADA EN PARTE** la demanda contenciosa administrativa de fs. 51-59; interpuesta por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, en representación de la Empresa Metalúrgica Vinto; y en su mérito, se revoca parcialmente la resolución impugnada, en la parte referida a la depuración de crédito fiscal de la factura 405, manteniéndose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0339/2012 de 28 de mayo, pronunciada en recurso jerárquico por la AGIT, firme y subsistente en lo demás.

No suscriben las Magistradas Rita Susana Nava Durán, Maritza Suntura Juaniquina, 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 Villca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Antonio Guiso Campos Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

ME ADHIERO A LA DISIDENCIA
Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO



Sante m

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2010

SENTENCIA Nº 436... FECHA 19 de septiembre

LETO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2010

Pela Noroa, Martín Souto, Ramón Celis

VOTO DISIDENTE:


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





TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL
ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA

CITACIONES Y NOTIFICACIONES
SALA PLENA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

EXP. Nº 513/2012

En Secretaría de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a
horas... 10:08 del día lures 15 de enero de 2018,

notifiqué a:

Darey David Valdivia Corica
AGIT

con... Sentencia 436/2016 de fecha 19 de
septiembre de 2016

Mediante Cédula fijada en Secretaria de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia
de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

TESTIGO:

Gonzalo Peña
3099451 ch

CERTIFICO:

RODOLFO RIVERA LOAYZA
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA