

16-05-14  
Hr 15:47  
Exp. N° 318/2012.- Contencioso Administrativo.- Interpuesto por el Gerente General de la Empresa Metalúrgica de Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### SALA PLENA

**SENTENCIA:** 639/2013.  
**EXP. N°:** 318/2012.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Interpuesto por el Gerente General de la Empresa Metalúrgica de Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**FECHA:** Sucre, treinta de diciembre de dos mil trece.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por el Gerente General de la Empresa Metalúrgica de Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 29 a 37, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0131/2012 de 6 de marzo de 2012, la contestación de fs. 79 a 82, memoriales de réplica de fs. 89 y dúplica de fs. 93, los antecedentes procesales; y

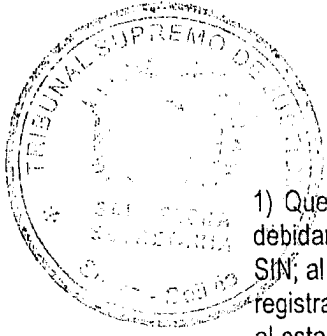
**CONSIDERANDO I:** Que Ramiro Félix Villavicencio de Guzmán, en su condición de Gerente General de la Empresa Metalúrgica Vinto, en virtud de la Resolución Suprema N° 01151 de 18 de julio de 2009, apersonándose dentro el plazo previsto por ley, en apoyo del art. 70 de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo de 23 de abril de 2002 (LPA) y arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civil, aplicables en materia tributaria por el art. 74 núm. 2 de la Ley 2492, en su demanda contencioso administrativa impugna la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0131/2012, y solicita que se mantenga firme y subsistente la Resolución de Alzada ARIT LPZ/RA 0611/2011 de 19 de diciembre de 2011, que revocó parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00682-11 de 25 de agosto de 2011, en base a los siguientes argumentos que se sintetizan:

El 31 de agosto de 2011 fue notificada la Empresa Metalúrgica Vinto (EMV) con la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00682-11, donde establece a favor de la Empresa Metalúrgica Vinto (EMV) la devolución impositiva del Impuesto al Valor Agregado por el período fiscal octubre 2008, el importe de Bs. 3.948.254 de un monto solicitado de Bs. 7.526.010,00 reducción que no corresponde: 1) porque se aplicó erróneamente el 45% que dispone del art. 10 del DS. 25465; 2) se aplicó erróneamente la Ley 3249, DS. 28656 y la RND 010.00012.06; 3) se hizo un descuento erróneo por no demostrar el pago del 87% de la factura 235 emitida por la Empresa Minera Huanuni-COMIBOL, que dicha aseveración es falsa, porque en los hechos se pagó el 87% de la misma, sin embargo el SIN realizó reducciones dentro de las sumas pagadas; por estas irregularidades la EMV interpuso recurso de alzada, que mereció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0611/2011 de 19 de diciembre de 2011, que revocó parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM No. 23-00682-11, emitida por la Gerencia Distrital Oruro del SIN, en consecuencia dejó sin efecto algunos reparos, declarando como importe sujeto a devolución un total de Bs.7.526.010 por el periodo fiscal octubre 2008.

Que interpuesto la Administración Tributaria (AT) recurso jerárquico, se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0131/2012 el 6 de marzo de 2012, que revocando parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0611/2011 de 19 de diciembre de 2011, dispuso que por gastos de realización debe considerarse la base de Bs.5.118.044, sujeta a devolución por falta de respaldo de las condiciones contratadas, asimismo revocó la depuración de crédito fiscal por fletes de transporte internacional por Bs.13.514 y, por los medios fehacientes de pago que ascienden a Bs.1.153.642,34 por la factura N° 235 como no sujeto a devolución; resultando como importe sujeto a devolución Bs.3.950.888 por el periodo fiscal octubre de 2008, conforme al inc. a) del art. 212.I de la Ley 3092.

Agrega que los aspectos considerados por la resolución impugnada, están referidos a los gastos de realización, facturas sujetas al beneficio de tasa cero en el IVA, facturas observadas por medios fehacientes de pago, entre otros; ante esta situación, expone en la demanda los fundamentos técnico-jurídicos que desvirtúan la resolución jerárquica, del que se sintetiza lo siguiente:

- a) Gastos de realización, referido a facturas comerciales de exportación observadas Nos. 131, 134, 140 y 141, por no adjuntar contratos que respalden gastos de realización que especifiquen las ventas por licitación o ventas directas; luego el reparo de facturas comerciales de exportación Nos. 129, 130, 135 y 139, por exportaciones a Glencore Internacional AG, China Minmetals Nom Ferrous Metals Co. Ltd y RJH Trading Limited, que estarían respaldados por contratos VEX-06/07, VEX-09/07, VEX-010/07 y VEX-05/08, según los cuadros de control fueron exportados en vigencia de los referidos contratos, cuya duración de estos fue de un año a partir de la suscripción de dichos documentos hasta que se complete la entrega del producto.
- b) Indebida aplicación del art. 10 del DS. 25465 sobre gastos de realización, basada en la observación por el flete transporte, en aplicación de la Ley 3249 que rige el Régimen Tasa Cero en el IVA para el transporte internacional, aspecto que no corresponde por lo siguiente:



Exp. N° 318/2012.- Contencioso Administrativo.- Interpuesto por el Gerente General de la Empresa Metalúrgica de Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

1) Que en ninguna de las facturas se consignó el rótulo sin derecho a crédito fiscal, al contrario fueron debidamente declaradas y pagadas por las Empresas Transportadoras y revisadas por el control cruzado del SIN; al respecto expresa que la EMV no vulneró norma alguna al descontar el 13% que corresponde al IVA y registrarlos en el flete de transporte, porque las facturas de transportes sí tienen derecho al crédito fiscal IVA, al estar sujeta a los requisitos previstos en el art. 3 del DS. 28656 de 25 de marzo de 2006, que determina hacerse acreedor al tratamiento definido por la Ley 3249, las empresas bolivianas que prestan servicio de transporte internacional de carga por carretera, incluido el transporte de encomiendas, paquetes, documentos o correspondencia, deben tener los siguientes requisitos: a) contar con tarjeta de operación internacional vigente por el organismo nacional competente, b) tener autorización para realizar operaciones en tránsito aduanero internacional, conforme a la Ley N° 1990 de 28 de julio de 1999 y demás normas reglamentarias; y c) estar inscritos en el Régimen General de Tributación.

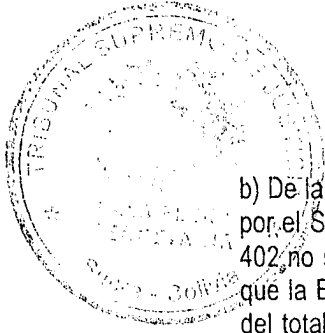
2) Falsa aseveración que los gastos de realización no se encuentran respaldados por las condiciones contratadas o por los contratos, al respecto señala que la resolución jerárquica peca de ingenua, porque en los contratos consta la cláusula de INCOTERMS o punto de entrega del material (FOB Arica), dentro las operaciones de exportación o Comercio Exterior, donde consta las obligaciones y gastos entre el Comprador y el Vendedor, aspecto que se halla respaldado en la resolución de alzada; concluye que los gastos de realización por flete de transporte consignado en las facturas de Exportación Nos. 129, 130, 131, 134, 135, 139, 140 y 141 no difiere de los montos consignados en los documentos de respaldo; que se aplicó incorrectamente la presunción establecida en el art. 10 del DS 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 habría desvirtuado la EMV, conforme establece el último párrafo del art. 80.II de la Ley 2492 (CTB) ya que el Valor FOB contenido en las DUE Nos. C 15827, C 16257, C 16572, C16794, C 16803, C 17531, C 17682 y C 17693, reflejan información efectiva de los gastos de realización, por lo tanto correspondería confirmar la resolución de alzada, que revocó la presunción del 45% aplicada por la AT, además dejó sin efecto la indebida depuración de notas fiscales de transporte, por supuesto incumplimiento de la RND 10-0012-06 de 19 de abril de 2006; así también expresa que, del importe total facturado la AT debió descontar la parte de regalía minera, por lo tanto no corresponde la retención por este concepto a la factura N° 235 emitida por COMIBOL.

En base a lo expuesto impetra que se declare probada la demanda, se revoque la resolución jerárquica AGIT-RJ 0131/2012 de 6 de marzo de 2012, se mantenga firme y subsistente la Resolución de Alzada ARIT LPZ/RA 0611/2011 de 19 de diciembre de 2011 y, se revoque parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa No. 23-000682-11, con un importe a devolución total de Bs. 7.526.010 por el periodo fiscal de octubre de 2008.

**CONSIDERANDO II:** Que admitida la demanda por decreto de fs. 40, fue corrida en traslado, y citada la autoridad demandada, se apersonó Julia Susana Ríos Laguna, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quién en tiempo hábil por memorial de fs. 79 a 82, respondió en forma negativa la demanda, señalando que la resolución impugnada STG-RJ/0131/2012 de 6 de marzo de 2012, se halla claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, por lo que en base a los argumentos de hecho y de derecho expresa en síntesis lo siguiente:

a) Respecto a que las facturas comerciales de exportación consignan el valor bruto, y que el exportador restó los Gastos de Realización por flete terrestre y seguro, de cuya diferencia obtuvo el valor FOB FRONTERA, que a las facturas de exportación Nos. 131, 134, 140 y 141 no adjunta los contratos que respalden sus gastos de realización, por lo que la EMV incumplió con la presentación de estos documentos, lo que vulnera el art. 10 del DS. 25465; mientras que a las facturas de exportación Nos. 129, 130, 135 y 139 la empresa EMV adjuntó los contratos que establecen la vigencia de un año a partir de la suscripción de dichos documentos, hasta que se complete la entrega del producto por parte del vendedor al comprador, pero no se tiene certeza si las exportaciones realizadas están dentro de la vigencia de dichos contratos, al no proporcionar información sobre entrega del producto o fecha del primer embarque, infringiendo el art. 76 de la Ley 2492.

Agrega que de las facturas comerciales de exportación y el detalle de gastos de realización de fletes terrestres, evidencia que los importes facturados difieren de los importes registrados, debido a que del flete de transporte, el sujeto pasivo descontó el 13% que corresponde al IVA, situación que no correspondía, porque de la revisión de contratos, estos estipulan que los impuestos y gravámenes sobre el producto o sobre los documentos comerciales corren por cuenta del vendedor; que esta 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 concluye que los gastos de realización consignados en las facturas comerciales fueron utilizados para la obtención del valor FOB registrado en las DUE, no se encuentran respaldadas por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal, por esta razón se aplicó la presunción establecida en el art. 10 del DS 25465 para la determinación de los gastos de realización y la consecuente fijación del monto máximo a devolver a través del CEDEIM, aspecto que no fue desvirtuado por el sujeto pasivo conforme establece el último párrafo del art. 80.II de la Ley 2492 (CTB).



**Exp. N° 318/2012.- Contencioso Administrativo.-** Interpuesto por el Gerente General de la Empresa Metalúrgica de Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

b) De la revisión a las facturas Nos. 348, 349, 350, 564, 563, 566, 569 y 1280 evidencia que fueron emitidas por el Servicio de Transporte de Oruro-Bolivia a Arica-Chile y, las facturas Nos. 392, 393, 396, 397, 401 y 402, no señalan cual es el tramo por el servicio prestado; sin embargo, al ser parte del transporte terrestre que la EMV consideró en su detalle de Gastos de Realización de Fletes Terrestres, como gasto deducible del total valor FOB Frontera, se deduce que el servicio de transporte prestado fue Oruro-Bolivia a Arica-Chile; por lo que no correspondía que la EMV respalde su crédito fiscal comprometido con facturas de transporte internacional. En conclusión, las facturas emitidas por el servicio de transporte internacional definido por la Ley 3249 y DS 28656 se encuentran alcanzadas por el Régimen de Tasa Cero del IVA; por tanto, no son válidas para respaldar el crédito fiscal sujeto a devolución.

c) El art. 3 del DS. 25465 dispone que el crédito fiscal IVA correspondiente a costos y gastos por importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme al art. 11 de la Ley 843, concordante con el art. 8 de la citada ley. Como los exportadores no generan o generan parcialmente, débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare en el periodo fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación.

El art. 12 parágrafo III del DS. 27874, que modifica al art. 37 del DS. 27310, dispone que cuando se solicite la devolución impositiva, las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deben ser respaldadas por los sujetos pasivos y/o terceros responsables, con medios fehacientes de pago para que la AT reconozca el crédito correspondiente. El art. 70 num. 4 de la Ley 2492 establece como obligación del sujeto pasivo respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, como documentos y/o instrumentos públicos, como establecen las normas respectivas. El art. 66 núm. 11 de la Ley 2492, dispone que la AT tiene facultades para aplicar los montos mínimos establecidos mediante reglamento a partir de los cuales las operaciones de devolución impositiva deben ser respaldadas por los contribuyentes y/o responsables a través de documentos bancarios como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago legal. La ausencia del respaldo hace presumir la inexistencia de la transacción.

La AT al haber verificado la compra-venta del mineral y su pago por lotes, sólo observó la factura N° 235 por Bs.54.230.200,91, depurando parcialmente el crédito fiscal, considerando los 10 pagos equivalentes a Bs.45.335.773,41, pagos que se encuentran registrados en los comprobantes de Bancos, resultando una diferencia no cancelada de Bs.8.894.427,55 observada por no contar con respaldo de medios fehacientes de pago, cuyo crédito fiscal depurado alcanza a Bs. 1.562.276. Además la EMV en su recurso de alzada señaló que está demostrado con medios fehacientes de pago el 87% de la referida factura, y que corresponde se devuelva la diferencia, lo que demuestra que no cuenta con todos los medios fehacientes de pago; que la demanda carece de sustento jurídico-tributario.

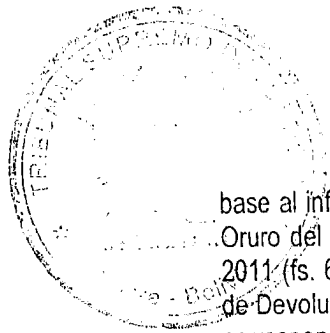
Con estos argumentos solicita que se declare improbadamente la demanda, en consecuencia se mantenga en su integridad la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0131/2012 de 6 de marzo de 2012 emitida por la AGIT.

Aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 84, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354.II del Cód. Pdto. Civil, se corrió traslado a las partes; la empresa demandante por memorial de fs. 89 formuló su réplica, y la entidad demandada su réplica a fs. 93, ambos ratificando sus pretensiones y petitorios; finalmente, a fs. 98 se decreto autos para sentencia.

**CONSIDERANDO III:** Que, en virtud a la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia, es de exclusiva competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, por mandato del art. 10. I de la Ley N° 212 de Transición para el Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2011, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Código Pdto. Civil, siendo el objeto -según la veracidad o no del reclamo planteado- conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales en la fase administrativa, con relación a los argumentos expuestos por la entidad demandante y, realizar el control judicial de legalidad sobre los hechos resueltos en el recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**CONSIDERANDO IV:** Que, de la compulsión de los antecedentes de emisión de la resolución administrativa impugnada, se establece los siguientes hechos:

1).- En principio, revisando todo lo obrado y los anexos adjuntados al proceso, se colige que, la Administración Tributaria (AT), procedió a la Verificación Externa CEDEIM (previa) al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto, sobre el Impuesto al Valor Agregado (IVA), en virtud a la solicitud de devolución impositiva Declaración Única de Devolución Impositiva a las Exportaciones (DUDIE) N° 4032390171 correspondiente al periodo octubre de 2008 y, dando cumplimiento a la Orden de Verificación Externa 0009OVE00242, se notificó al contribuyente, para que presente la documentación de descargo, luego en



base al informe de actuación SIN/GDO/DF/NE/INF/113/2011 de 23 de agosto de 2011, la Gerencia Distrital Oruro del SIN (AT) dictó la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00682-11 el 25 de agosto de 2011 (fs. 697 a 700 Anexo 4 de antecedentes administrativos), disponiendo devolver mediante Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM), al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto, el monto de Bs.3.948.254, correspondiente al IVA por el periodo fiscal octubre de 2008, del monto total solicitado de Bs.7.526.010.-

Que interpuesto recurso de alzada por la empresa EMV, el Director Ejecutivo de la Autoridad Regional de Impugnación La Paz, emitió la Resolución ARIT-LPZ/RA 0611/2011 de 19 de diciembre de 2011 (fs. 59 a 67 del anexo 5), que revocando parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00682-11, dejó sin efecto el reparo de Bs.3.577.756 conformado por Bs.2.407.966 por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver, Bs.13.514.- por crédito fiscal no sujeto a la tasa cero en el IVA y Bs.1.156.276 correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000 UFV's; declarando en consecuencia, como importe sujeto a devolución Bs.3.577.756, mencionado más Bs.3.948.254, establecido en el primer numeral de la parte resolutive del acto impugnado, sumando un total de Bs.7.526.010.- por el periodo fiscal octubre 2008.

Contra esa resolución la Gerencia Distrital Oruro del SIN planteó Recurso Jerárquico, que mereció la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0131/2012 de 6 de marzo de 2012 (fs. 121 a 139 del anexo 5), pronunciada por el Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que a su vez revocó parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0611/2011 de 19 de diciembre de 2011; en la parte referida a los gastos de realización, al considerar la base de Bs.5.118.044, sujeta a devolución por falta de respaldo de las condiciones contratadas de los importes consignados como gastos de realización; asimismo, revoca la depuración de crédito fiscal por fletes de transporte internacional por Bs.13.514.- y por los medios fehacientes de pago que ascienden a Bs. 1.153.642,34 por la factura N° 235 como no sujeto a devolución; resultando el importe sujeto a devolución de Bs.3.950.888, correspondiente al periodo fiscal octubre 2008.

2).- En el caso de autos, ingresando al análisis a efecto de dar respuesta al reclamo planteado, así verificar si la demanda tiene o no sustento legal y, finalmente, realizar el correspondiente control judicial de legalidad para establecer si existió o no vulneración a la normativa legal aplicada, de donde se concluye que, la controversia -según expresa la demanda- radica en que según afirma la EMV corresponde la devolución impositiva de la suma de Bs.7.526.010.- pero que la AT (Gerencia Distrital Oruro del SIN), depurando el crédito fiscal, determinó que el monto a devolver es de Bs.3.948.254.- estableciendo que esta reducción no corresponde: 1) porque se aplicó erróneamente la presunción del 45% que dispone del art. 10 del DS. 25465; 2) se aplicó erróneamente la Ley 3249, DS. 28656 y la RND 010.00012.06; 3) se hizo un descuento erróneo por no demostrar el pago del 87% de la factura 235 emitida por la Empresa Minera Huanuni-COMIBOL.

De la compulsa de los datos del proceso y los antecedentes de emisión de la resolución impugnada, permiten concluir lo siguiente:

2.1.- En relación a **GASTOS DE REALIZACIÓN**, el art. 10 del DS. N° 25465 de 23 de julio de 1999, dispone que: *"La devolución o reintegro del crédito fiscal IVA a los exportadores del sector minero metalúrgico, se efectuará conforme a los criterios señalados en el artículo 3 del presente decreto supremo, excepto en lo referente al monto máximo de devolución, que en este caso será equivalente a la cuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización. De no estar estos últimos explícitamente consignados en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el 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"*. Que estos gastos comprenden las erogaciones por flete terrestre, seguro y gastos en puerto efectuados desde frontera o punto de embarque hasta el lugar de entrega al comprador en la forma que hubiera sido acordada.

a) Entre los gastos de realización, se tiene las facturas comerciales de exportación Nos. 131, 134, 140 y 141, (por venta de lingotes de estaño refinado) que se hallan observadas, -según la resolución impugnada- porque no especifican las ventas por licitación o ventas directas, que consignan el valor bruto, al que el exportador restó estos Gastos de Realización por flete terrestre y seguro, de cuya diferencia obtuvo el valor FOB FRONTERA; estas facturas fueron depuradas por la AT debido a que la EMV no adjuntó los contratos que respalden los gastos de realización e incumplió la presentación de documentos, de esta manera vulneró el art. 10 del DS. 25465.

b) En cuanto al reparo de las facturas comerciales de exportación Nos. 129, 130, 135 y 139, por exportaciones a Glencore Internacional AG, China Minmetals Nom Ferrous Metals Co. Ltd y RJH Trading Limited, si bien estarían respaldados por contratos VEX-09/07, VEX-06/07 ambos de 19 de julio de 2007, VEX-05/08 de 8 de octubre de 2008 y Contrato VEX-010/07 de 21 de septiembre de 2007, todos de venta de estaño metálico en lingotes, que según los cuadros de control, la empresa EMV adjuntó los contratos que establecen la vigencia de un año a partir de la suscripción de dichos documentos, hasta que se complete la entrega del producto por parte del vendedor al comprador, sobre este punto la resolución impugnada

concluyó que no se tiene certeza si las exportaciones realizadas están dentro de la vigencia de dichos contratos, porque la EMV no proporcionó la información sobre entrega del producto o fecha del primer embarque, infringiendo el art. 76 de la Ley 2492 (CTB).

c) Este hecho dio lugar a la aplicación de la presunción del 45% prevista en el art. 10 del DS. N° 25465, que en forma clara señala que los gastos de realización deben ser consignados en la declaración de exportación y no en otro documento, de donde se concluye, que la observación a los gastos de realización esta referida a la diferencia entre los importes consignados en las facturas de exportación y las facturas de respaldo, facturas de transporte diferente a los proveedores del servicio registrados en los MIC y mala determinación de los importes por flete de transporte donde se aplica la tasa cero del IVA para servicio de transporte internacional por carretera; por cuya razón, la resolución impugnada mantiene el reparo de la AT aplicando la presunción del 45% para determinar los gastos de realización del valor oficial de cotización, como forma de cálculo del monto de devolución impositiva.

2.2.- Sobre las **FACTURAS SUJETAS A TASA CERO EN EL IVA**, la EMV observó la resolución jerárquica, referente a los gastos de flete de transporte y seguro, al insistir que no corresponde aplicar la Ley 3249, que rige el Régimen Tasa Cero en el IVA para el transporte internacional, del análisis se tiene lo siguiente:

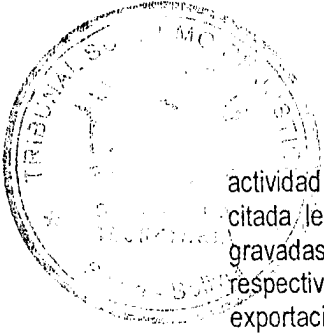
a) La AT depuro notas fiscales por Bs.13.514 en aplicación del DS. 28656 y la RND 10-0012-06, referido a la Tasa Cero en el IVA, en su art. 5.II establece que los sujetos pasivos están habilitados para dosificar facturas sin derecho a crédito fiscal, las cuales deben consignar la leyenda "sin derecho a crédito fiscal", y el párrafo IV señala que toda prestación de servicio de transporte internacional de carga por carretera, deberá estar respaldada por la factura correspondiente. Al respecto el sujeto pasivo señaló que, en ninguna factura se consignó el rótulo sin derecho a crédito fiscal, que estos gastos fueron declaradas y pagadas a las Empresas Transportadoras y revisadas por el control cruzado del SIN y, al descontar el 13% por IVA registrado por el flete de transporte, las facturas de transportes tendrían derecho al crédito fiscal IVA, conforme al art. 3 del DS. 28656 de 25 de marzo de 2006; sin embargo no puede desconocerse que el artículo único de la Ley 3249 de 1° de diciembre de 2005, dispone que las empresas bolivianas que prestan servicio de transporte internacional de carga por carretera, incluido el transporte de encomiendas, paquetes, documentos o correspondencia, están sujetos al régimen de tasa cero en el impuesto al valor agregado (IVA).

b) La EMV expresó que los gastos de realización están respaldadas por las condiciones contratadas o por los contratos, aunque la resolución jerárquica expresó que en los contratos existe la cláusula INCOTERMS o punto de entrega del material (FOB Arica), dentro las operaciones de exportación o Comercio Exterior, donde consta las obligaciones y gastos entre el Comprador y el Vendedor; que estos gastos de realización por flete de transporte y seguro de las facturas de exportación Nos. 129, 130, 131, 134, 135, 139, 140 y 141 no consignan los montos de todos en los documentos de respaldo, situación no desvirtuada por la EMV, ya que el Valor FOB contenido en las DUE Nos. C 15827, C 16257, C 16572, C16794, C 16803, C 17531, C 17682 y C 17693, no reflejan todos los gastos de realización, lo que permite la aplicación de la RND 10-0012-06 de 19 de abril de 2006.

c) Que verificadas las facturas Nos. 348, 349 y 350 emitidas por la Empresa de Transporte Emperador SRL.; 564, 563, 566, (la N° 569 no se encuentra en los antecedentes) emitidas por Servicio de Transporte Urus SRL, y N° 1280 emitida por Transporte Internacional e Internacional Trans Continental SRL, evidencia que fueron emitidas por el servicio de transporte de Oruro-Bolivia a Arica-Chile, no registran la característica tributaria del Régimen Tasa Cero; y las facturas Nos. 392, 393, 396, 397, 401 y 402 emitidas por la Coop. Transporte San Cristóbal Oruro Ltda., no señalan cual es el tramo por el servicio prestado. La EMV a su vez reclamó que siendo parte del transporte terrestre, la consideró en su detalle de Gastos de Realización de Fletes Terrestres, como gasto deducible del total valor FOB Frontera, ya que el servicio de transporte prestado fue de Oruro-Bolivia a Arica-Chile; sin embargo, no correspondía a la EMV respaldar su crédito fiscal con facturas emitidas por el servicio de transporte internacional, que conforme define la Ley 3249 y el DS. 28656 se encuentran alcanzadas por el Régimen de Tasa Cero del IVA; por tanto, no son válidas para respaldar el crédito fiscal sujeto a devolución.

d) Por último, no es evidente que la AT ni la autoridad demandada, hubieran vulnerado la normativa legal del 13% del IVA, prevista en los arts. 8-a) y 11 de la Ley 843, en las facturas del servicio de transporte observadas por el SIN, sobre el crédito correspondiente al IVA, al presentar las facturas con declaración jurada y pago de IVA al SIN en el periodo respectivo, que la propia AT constató con las verificaciones cruzadas efectuadas; de obrados consta que, se cumplió la RND 10-0012-06 de 19 de abril de 2006, sobre el procedimiento operativo y los mecanismos de control, administrativos para la aplicación del régimen IVA tasa cero en el IVA, que establece: "los sujetos pasivos o terceros responsables estarán habilitados para dosificar facturas sin derecho a crédito fiscal, las cuales deberán consignar claramente la leyenda 'SIN DERECHO A CRÉDITO FISCAL IVA'".

En todo caso, al respecto, se cumplió lo previsto en el art. 3 del DS. 25465 que dispone, el crédito fiscal IVA correspondiente a costos y gastos por importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la



actividad exportadora, será reintegrado conforme al art. 11 de la Ley 843, concordante con el art. 8 de la citada ley. Como los exportadores no generan o generan parcialmente, débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare en el periodo fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación.

2.3.- Finalmente, en relación a **FACTURAS OBSERVADAS POR MEDIOS FEHACIENTES DE PAGO**, la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0131/2012 de 6 de marzo, en relación a la factura N° 235 emitida por COMIBOL, al no contar con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de la compra efectuada, ratificó lo determinado por el SIN Oruro, depurando el crédito fiscal, por el pago del 87% procediendo a la retención, pero además que la AT debió descontar la parte correspondiente a Regalía Minera, conforme dispone el art. 21 del DS. 29577 de 21 de mayo de 2008; sobre el particular, la EMV señaló que la resolución impugnada no tomó en cuenta que el proveedor declaró el débito fiscal de las facturas observadas en el periodo respectivo, que incluso la propia AT evidenció con las verificaciones cruzadas efectuadas, lo que implica que se generó crédito fiscal para la empresa demandante.

Al respecto, el art. 12. III del DS. 27874, que modificó al art. 37 del DS. 27310, dispone que cuando se solicite la devolución impositiva, las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deben ser respaldadas por los sujetos pasivos y/o terceros responsables, con medios fehacientes de pago para que la AT reconozca el crédito correspondiente. El art. 70 num. 4 de la Ley 2492, complementa como obligación del sujeto pasivo, respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, como documentos y/o instrumentos públicos, como establecen las normas respectivas. El art. 66 num. 11 de la Ley 2492, dispone que la AT tiene facultades para aplicar los montos mínimos establecidos mediante reglamento a partir de los cuales las operaciones de devolución impositiva deben ser respaldadas por los contribuyentes y/o responsables a través de documentos bancarios como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago legal. La ausencia del respaldo hace presumir la inexistencia de la transacción.

La AT al haber verificado la compra-venta del mineral y su pago por lotes, sólo observó la factura N° 235 emitida por la COMIBOL por Bs.54.230.200,96, depurando parcialmente el crédito fiscal, considerando los 10 pagos equivalentes a Bs.45.335.773,41, los que se encuentran registrados en los comprobantes de Bancos, resultando una diferencia no cancelada de Bs.8.894.427,55 observada por no contar con respaldo de medios fehacientes de pago, cuyo crédito fiscal depurado alcanza a Bs. 1.562.276. En los hechos, si bien la EMV expresa que está demostrado el pago del 87% de la referida factura, por compras de concentrado de estaño y, que corresponde se devuelva la diferencia; esta situación motivó que la resolución impugnada ratifique la depuración de la AT, al no contar con todos los medios fehacientes de pago, menos el respaldo que justifique modificar o dejar sin efecto la resolución jerárquica, en este proceso.

En definitiva, en el marco de la congruencia en virtud a los argumentos fácticos expresados precedentemente, permite concluir que no se observa en la resolución jerárquica, conculcación de normas legales, al contrario realizó correcto análisis e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho, además es de responsabilidad del sujeto pasivo cumplir la normativa legal en su solicitud de devolución impositiva, a efecto de obtener el reconocimiento del derecho invocado, principio de legalidad que es de cumplimiento obligatorio, y que garantiza la igualdad de todas las personas que se encuentran en la misma situación, cuyo razonamiento es suficiente para desestimar la demanda.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 10 parágrafo I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011, Ley de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT- RJ/0131/2012 de 6 de marzo de 2012, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Con la facultad del art. 194 del Cód. Pdto. Civil, notifíquese con la presente resolución al representante legal de la Gerencia Distrital Oruro del SIN (AT), mediante orden instruida cuyo diligenciamiento se comisiona hacer cumplir al Presidente del Tribunal Departamental de Justicia de la ciudad de Oruro.

No interviene el Decano Jorge Isaac von Borries Méndez, por encontrarse en labores de su despacho.

Esta sentencia, es pronunciada en la ciudad de Sucre, a los treinta días del mes de diciembre de dos mil trece.

**Regístrese, notifíquese y cúmplase.**

**Magistrado Relator: Fidel Marcos Tordoya Rivas.**

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**PRESIDENTE**  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
Rómulo Calle Mamani  
**MAGISTRADO**



**Exp. N° 318/2012.- Contencioso Administrativo.-** Interpuesto por el Gerente General de la Empresa Metalúrgica de Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

---

Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

Pastor Segundo Mamani Vilca  
**MAGISTRADO**

Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

Maritza Suntura Juaniquina  
**MAGISTRADA**

Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

Darwin Vargas Vargas  
**Secretario de Sala Plena**