

INFORME N° 090/16 - 23/05/16

P.A. N° 2190 - 28/05/16

Órgano Judicial

SALA PLENA

13-05-16  
10:05

10

**SENTENCIA:** 649/2015.  
**FECHA:** Sucre, 10 de diciembre de 2015.  
**EXPEDIENTE N°:** 279/2011  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADA RELATORA:** Maritza Suntura Juaniquina.


Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 36 a 39, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0182/2011 de 17 de marzo, emitida por la AGIT; la respuesta que cursa de fs. 62 a 65, el memorial de réplica de fs. 69 a 70, el memorial de dúplica de fs. 79 a 80, el decreto de fs. 82 y los antecedentes procesales.

**CONSIDERANDO I:** Que la Gerencia Distrital Oruro del SIN, se apersona interponiendo demanda contencioso administrativa, fundamentando su acción en los siguientes argumentos:

Relata que en ejercicio de las facultades conferidas por el art. 100 de la Ley N° 2492, la Administración Tributaria dispuso la verificación sobre créditos y devoluciones relacionadas a las solicitudes de Declaración Única de Devolución Impositiva a las Exportaciones (DUDIE) N° 2931735153 correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) del periodo junio/2007, notificándose al contribuyente con la Orden de Verificación Externa N° 0008OVE0308 y el Requerimiento Form. 4003 N° 00104190, el 15 de abril de 2010, requiriéndole formalmente la presentación de documentación consistente en duplicados de Declaraciones Juradas del IVA, Libro de Ventas IVA, Libro de Compras IVA, notas fiscales de respaldo al débito fiscal IVA, medios fehacientes de pago de todas las facturas de compras, con importes mayores o iguales a 50.000 UFV (cincuenta mil 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), entre otros. Notificado el contribuyente con dicho requerimiento, solicitó a la entidad demandante la ampliación de plazo, concediéndole cinco días hábiles, por lo que la verificación se realizó sobre los documentos que respaldan la solicitud de devolución impositiva, emitiéndose el 23 de agosto de 2010, la Resolución Administrativa CEDEIM Posterior N° 23-00134-10, la cual determinó obligaciones impositivas de la Empresa Minera San Lucas S.A., en la suma de 5.916 UFV (cinco mil novecientos diecinueve 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), correspondientes al IVA del periodo junio/2007, monto que comprende el tributo adeudado, intereses y mantenimiento de valor.

Alega que la Administración Tributaria realizó la depuración de facturas verificando la documentación original de las exportaciones; efectuando el



cálculo del valor FOB consignado en las pólizas de exportación y su comparación con el crédito fiscal vinculado a la actividad exportadora y los valores solicitados, constatándose la existencia de facturas que no cumplieran con lo dispuesto en la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-0012-06 de 19 de abril de 2006, relacionadas al transporte de productos con destino final a países extranjeros que son sujetos de beneficios fiscales, por un monto de Bs. 44.341,03 (cuarenta y cuatro mil trescientos cuarenta y un 03/100 Bolivianos), las cuáles fueron depuradas según cédula V1, siendo completamente aplicable lo dispuesto en la RND 10-0012-06.

Añade que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, manifiesta que las facturas no se encuentran con tasa cero, cuando claramente se evidencia que las facturas 18; 604; 156; 13; y, 19, de Leocadio Veliz Cruz, emitidas por transporte de mineral pre-concentrado de Zinc de la mina situada en la localidad de Villazón, mina Soberbia, mina Jerusalén y mina Luz, fueron depuradas, porque al momento de determinar si cumplían con todos los requisitos legales establecidos, para generar crédito fiscal IVA, según reporte del sistema, se evidenció que la empresa no tiene actividad en Villazón, por lo que la extracción, explotación y recolección no se realizó en esa ciudad, además que en los manifiestos internacionales de carga y carga de porte internacional de los periodos solicitados, se señala que existe transporte de carga de Zinc y que el destino era otro, por lo que el transporte se originó en las minas de resguardo y otras que no se encuentran en Villazón, consignando las pólizas de importación un destino diferente, debiendo ser realizado en un solo transporte, de esta manera existiría una sola transacción y por ende una sola factura y no como en el presente caso, presentando dos facturas a la Administración Tributaria, con una interpretación incorrecta de la norma, no siendo adecuado lo establecido por la autoridad demandada de que ello no repercute en la pérdida del crédito fiscal de las facturas por el servicio de transporte nacional, afirmación que vulnera el art. 8 de la Ley N° 843, la RND 10-0012-06, la RND 10-0016-2007 y la Ley 3249 de 1 de diciembre de 2005, reglamentada por el Decreto Supremo (DS) 28656, pretendiendo el contribuyente inducir en error al SIN con esta clase de actividades comerciales para que en forma errónea se proceda a la devolución de CEDEIM, ya que si para la devolución impositiva se toma como destino final sólo Villazón, entonces no existiría exportación por lo tanto no existiría devolución impositiva como manifiesta la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En ese sentido, refiere que la autoridad demandada interpretó incorrectamente la RND 10-0012-06, al pretender aplicar una estimación que no se encuentra debidamente respaldada, correspondiendo confirmar la actuación del Departamento de Fiscalización de la Administración Tributaria, en estricta aplicación de las disposiciones legales señaladas precedentemente.

Finalmente solicita que se declare probada la demanda y se revoque totalmente la Resolución impugnada, manteniendo firme y subsistente la Resolución Administrativa CEDIM Posterior N° 23-00134-10 de 23 de agosto de 2010, emitida por la Administración Tributaria.

**CONSIDERANDO II:** Que admitida la demanda por decreto de fs. 42, la misma fue corrida en traslado, apersonándose Juan Carlos Maita Michel, en su condición de Director Ejecutivo a.i. de la AGIT, señalando que:

No se advierte que las facturas 18, 604, 156, 13 y 19, consignen la leyenda "Sin derecho a Crédito Fiscal IVA", como establece el art. 5. II de la RND 10-0012-06 para los casos de transporte internacional de carga que se beneficien con el Régimen de Tasa Cero en el IVA, ya que como se estableció, el servicio de transporte que consignan fue prestado en territorio nacional; además, aun cuando el transportista internacional realice actividades gravadas en territorio nacional continuará emitiendo facturas con derecho a crédito fiscal, en ese sentido, el transporte se originó en las minas de Resguardo y Guadalupe que no se encuentran en Villazón, aclarándose que en los casos en que el mineral (Zinc) a ser exportado sea trasladado directamente de la mina (Bolivia) a otro país (Argentina), la transportadora que realiza el servicio de transporte internacional de carga, debe emitir una sola factura como establece el art. 3 de la RDN 10-0012-06; sin embargo, cuando se realiza primero el acopio del mineral (pre-concentrado de Zinc), en un lugar intermedio (Villazón), como en el caso que nos ocupa, debido a que el mineral a ser exportado es recolectado de diferentes minas, se utilizan dos servicios de transporte, uno en territorio nacional por el que corresponde emitir una factura con crédito fiscal y otro servicio de transporte internacional, desde Villazón - Bolivia a la República de Argentina, correspondiendo la emisión de otra factura, advirtiéndose que en este procedimiento existe la emisión de dos facturas, lo que no repercute en la pérdida de crédito fiscal de la factura por el servicio de transporte nacional.

Añade que los arts. 12 y 13 de la Ley 1489, modificados por los arts. 1 y 2 de la Ley N° 1963, establecen que los exportadores recibirán la devolución de los impuestos internos al consumo incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, con el objeto de evitar la exportación de componentes impositivos, debiendo observarse lo dispuesto por los arts. 3 del DS N° 25465 y 8 de la Ley N° 843, en ese sentido, el gasto que generó el pago por el transporte del mineral pre-concentrado de Zinc, de las minas Resguardo, Soberbia, Jerusalén, Inti Cancha, Santa Ana y otras a la localidad de Villazón, se encuentra vinculado a la actividad exportadora del sujeto pasivo en los periodos verificados de conformidad a la normativa precedentemente citada, consecuentemente, siendo que la Administración Tributaria no observó otro aspecto de las Solicitudes de Devolución Impositiva por los periodos verificados, se evidencia que el crédito fiscal que generan son válidas para la devolución impositiva.

Agrega que efectivamente el transporte de minerales a Villazón no implica exportación, por lo que no correspondería la devolución impositiva; sin embargo, de acuerdo con el art. 13 de la Ley N° 1489, modificada por el art. 2 de la Ley N° 1963, la devolución del IVA implica los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora y siendo que fue el propio SIN, en el papel de trabajo "Verificación de Compras - Universo de Facturas", estableció que los servicios facturados y observados se encuentran vinculados a las exportaciones, corresponde que el crédito fiscal sea devuelto al exportador ya que las facturas referidas fueron emitidas por el servicio de transporte nacional, que no se encuentran alcanzadas por la

normativa referente a los servicios de transporte internacional de carga, específicamente por las disposiciones correspondientes al Régimen de Tasa Cero del IVA, consiguientemente, el crédito fiscal que generaron se encuentra sujeto a devolución impositiva.

Finalmente concluye solicitando se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0182/2011 de 17 de abril.

Mediante memorial de réplica, la Gerencia Distrital Oruro del SIN, reitera y ratifica los argumentos contenidos en su demanda, ante lo cual, mediante memorial de réplica, la AGIT alega que la entidad demandante, mediante su memorial de réplica, reitera los argumentos esgrimidos en su demanda, los cuales han sido desvirtuados completamente y que no se pronuncia sobre los argumentos del memorial de contestación a la demanda, por lo cual vuelve a solicitar se declare improbada la demanda.

Al haberse formulado la réplica y la réplica, por proveído de fs. 82, se pronuncia el correspondiente decreto de "Autos para Sentencia".

**CONSIDERANDO III:** Que de la revisión de los antecedentes de emisión de la Resolución impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia:

La Gerencia Distrital Oruro del SIN, en virtud la Orden de Verificación Externa N° 0008OVE0308, como resultado de la verificación de los documentos que respaldan la solicitud de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM), bajo la modalidad de Verificación CEDEIM Posterior del contribuyente Empresa Minera San Lucas S.A., con el objeto de controlar el cumplimiento que dio a las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA), correspondiente al periodo junio/2007, mediante Resolución Administrativa CEDEIM Posterior N° 23-00134-10 de 23 de agosto de 2010, resolvió determinar la diferencia existente entre el monto solicitado por concepto de devolución tributaria, respecto de la documentación presentada como respaldo a su solicitud, del que resulta un monto indebidamente devuelto al contribuyente de Bs. 5.764 (cinco mil setecientos sesenta y cuatro 00/100 Bolivianos), en el IVA periodo junio/2007 (fs. 52 a 57).

Contra la mencionada Resolución Administrativa, la Empresa Minera San Lucas S.A., formuló recurso de alzada, refiriendo que todas las transacciones de las facturas observadas cumplen los requisitos necesarios para su validez, pero fueron rechazadas por la Administración Tributaria, con el argumento de que se trata de transporte internacional de carga y que estaría sujeto al tratamiento de tasa cero para ese rubro, sin considerar que se trata de un servicio de transporte interno (fs. 56 a 57), recurso que fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0565/2010, que dispone revocar totalmente la Resolución Administrativa N° 23-00134-10, dejando sin efecto el importe establecido como IVA indebidamente devuelto (fs. 87 a 90).

Resolución contra la que el Servicio Nacional de Impuestos, formuló recurso jerárquico, argumentando que la autoridad de alzada interpretó

incorrectamente la RND 10-0012-06, siendo resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 0182/2011 de 17 de mayo, confirmando la Resolución de Alzada (fs. 134 a 144).

**CONSIDERANDO IV:** De la compulsión de los datos procesales y la Resolución administrativa impugnada, se puede determinar que:

En principio, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad Administrativa demandada.

En el caso de autos, ingresando al análisis a efecto de dar respuesta al reclamo planteado, y 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, se concluye que la controversia -según expresa la demanda- radica en determinar si las facturas observadas por la Administración Tributaria no cumplían con lo establecido en la RND 10-0012-06, relacionadas con transporte de productos cuyo destino final es un país extranjero, las cuales fueron depuradas y si la Autoridad General de Impugnación Tributaria realizó una incorrecta interpretación de la referida Resolución Normativa de Directorio al determinar que dichas facturas no se encuentra con tasa cero.

Con base en los antecedentes descritos en el acápite anterior e ingresando al control de legalidad, a objeto de resolver la problemática planteada, se tiene que la Administración Tributaria depuró las facturas emitidas a nombre del contribuyente Empresa Minera San Lucas S.A., con NIT 120915022, de acuerdo al siguiente detalle:

- a) Factura 18 de 01 de junio de 2007, emitida por Leocadio Veliz Cruz, en cuyo detalle señala *“transporte de mineral pre-concentrado zinc de las sgtes minas a la localidad de Vzón, Mina Soberbia y Jerusalem Mina Luz”* (sic), por un total de Bs. 8.539,06 (ocho mil quinientos treinta y nueve 06/100 Bolivianos) (fs. 23 del Anexo II).
- b) Factura 604 de 05 de junio de 2007, emitida por Comercial “ALBA”, con la descripción de *“TRANSPORTE DE MINERAL PRECONCENTRADO DE ZINC DE MINA RESGUARDO A LA LOCALIDAD DE VILLAZON”* (sic), por un monto de Bs. 7.367,15 (siete mil trescientos sesenta y siete 15/100 Bolivianos) (fs. 24 del Anexo II).
- c) Factura 156 de 20 de junio de 2007, emitida por Transporte Nacional e Internacional “LAMAS”, que en su descripción indica *“Por transporte de mineral pre-concentrado de zinc a la localidad de Villazón de: Mina Inti Cancha, Mina Lonta, Mina Santa Ana”* (sic), por un importe de Bs. 18.002,32 (dieciocho mil dos 32/100 Bolivianos) (fs. 25 del Anexo II).

- d) Factura 13 de 22 de junio de 2007, emitida por Trans. Fernández, que detalla *“Transporte de mineral pre-concentrado de zinc de mina Santa Ana a la localidad de Villazón”* (sic), por el precio de Bs. 1.855,42 (mil ochocientos cincuenta y cinco 42/100 Bolivianos) (fs. 26 del Anexo II).
- e) Factura 19 de 30 de junio de 2007, emitida por Leocadio Veliz Cruz, con el detalle de *“Transporte de mineral pre-concentrado zinc de las sgtes minas a la localidad de Villazón: Mina Resguardo, varias cargas Tupiza, Mina Marcela”*, por un precio total de Bs. 8.577,083 (ocho mil quinientos setenta y siete 08/100 Bolivianos) (fs. 27 del Anexo II).

Dichas facturas fueron depuradas por el SIN, porque consideró que *“...no cumplen con lo dispuesto en la Resolución Normativa de Directorio 10-0012-06 de fecha 19 de abril de 2006 relacionadas a transporte de productos con destino final a países extranjeros...”* (copia textual de la Resolución Administrativa CEDEIM Posterior N° 23-00134-10 que cursa de fs. 52 a 57); empero, la Administración Tributaria no consideró que la Ley N° 3249 de 01 de diciembre de 2005, en su artículo único estableció que el **servicio de transporte internacional** de empresas bolivianas de carga por carretera incluido el transporte de encomiendas, paquetes, documentos o correspondencia, estará sujeto al régimen de tasa cero en el IVA, nótese que la norma señalada únicamente hace referencia al transporte internacional y no así al transporte es realizado dentro el territorio nacional, sin traspasar fronteras.

Consiguientemente, la aplicación de la mencionada tasa cero, que implica que el sujeto pasivo no sea acreedor a la devolución del Crédito Fiscal IVA, por no constituir exportación de servicio, disposición que se encuentra reglamentada por el DS N° 28656 de 25 de marzo de 2006, que en su art. 2 para fines de aplicación de la Ley N° 3249, define a la empresa boliviana de transporte internacional de carga por carretera: a) *“Como a toda sociedad empresarial, incluidas las empresas unipersonales y las cooperativas legalmente constituidas, domiciliadas en el país y debidamente habilitadas, que cumplan con lo dispuesto en el Artículo 71 del Decreto Supremo N° 25870 de 11 de agosto de 2000, para prestar el servicio de transporte internacional de carga por carretera”*; asimismo, en su inc. b), define al 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”* (negrillas agregadas), que son regulados a través de la RND 10-0012-06 de 19 de abril de 2006, estableciendo como objetivo la aplicación de un procedimiento para que los sujetos pasivos y terceros responsables apliquen el régimen tasa cero en el IVA, alcanzando su aplicación a todas la personas jurídicas y naturales -Empresas Unipersonales- y las cooperativas de transporte, siempre y cuando estén inscritos en el Régimen General de Tributación y presenten servicios de transporte internacional de carga por carretera-.

## *Órgano Judicial*

En el caso de autos, de la revisión de los antecedentes administrativos, se evidencia que las facturas precedentemente detalladas fueron emitidas por el servicio de transporte de mineral pre-concentrado de Zinc, de distintas minas a la localidad de Villazón, específicamente desde la Mina Soberbia y Jerusalén; Mina Luz; Mina Resguardo; Mina Inti Cancha; Mina Lonta; Mina Santa Ana; varias cargas de Tupiza; y, Mina Marcela, a efectos de realizar el acopio de todo el mineral pre-concentrado de Zinc en la referida localidad de Villazón, para posteriormente ser exportado a la República de Argentina, por lo que dicho transporte no puede ser considerado como transporte internacional de carga, ya que como se describe en las mismas facturas, el servicio fue desarrollado en tramos que se encuentran comprendidos dentro en el territorio boliviano, por lo que no resulta evidente lo alegado por la entidad demandante, ya que las facturas observadas (N°rs 18, 604, 156, 13 y 19), no se encuentran en las previsiones establecidas en la RND 10-0012-06.

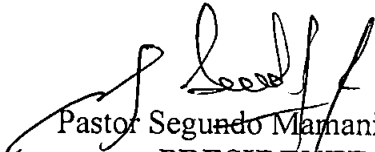
En ese sentido, respecto a la facultad que tienen los contribuyentes de emitir facturas con derecho a crédito fiscal para respaldar operaciones gravadas conforme al art. 5. V de la RND 10-0012-06, se reitera que por la normativa citada precedentemente, los servicios de transporte internacional se encuentran sujetos al régimen tasa cero; en consecuencia, éstos no se encuentran gravados por el IVA, en atención que este impuesto se paga sólo cuando el proveedor preste servicios de transporte al interior del país; como ocurrió en el caso de autos, por consiguiente la Autoridad demandada aplicó correctamente la normativa antes señalada, cumpliendo lo previsto en el art. 3 del DS N° 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 N° 843, concordante con el art. 8 de la misma Ley.

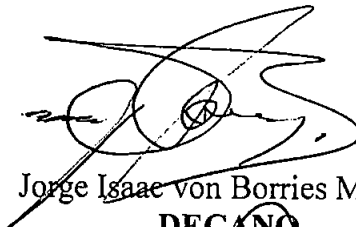
Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal administrativa, no habiéndose encontrado infracción o vulneración de derechos en el procedimiento administrativo, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa; en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos, corresponde confirmar en todas sus partes la Resolución Jerárquica impugnada.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa cursante de fojas 36 a 39, interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del SIN, y en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0182/2011 de 17 de marzo.

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


Regístrese, notifíquese y archívese.

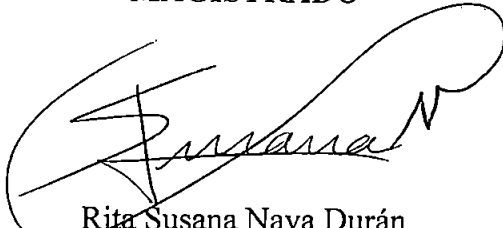
  
Pastor Segundo Mamani Villca  
**PRESIDENTE**

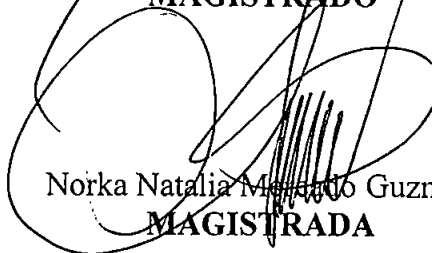
  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**DECANO**

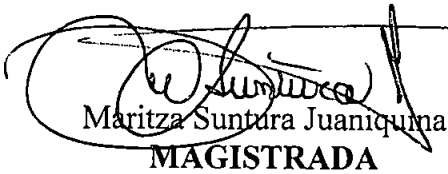
  
Rómulo Calle Mamani  
**MAGISTRADO**

  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

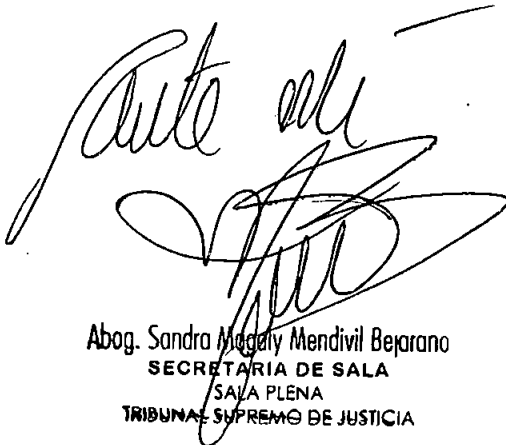
  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

  
Norka Natalia Mesaño Guzmán  
**MAGISTRADA**

  
Maritza Suntura Juaniquima  
**MAGISTRADA**

  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

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

<b>TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA</b>	
GESTIÓN: 2015	
SENTENCIA N° 649	FECHA 10 de diciembre
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2015	
Conforme -	
VOTO DISIDENTE: .....	

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