



SALA PLENA

**SENTENCIA:** 330A/2013.  
**EXP. N°:** 317/2012  
**PROCESO:** Contencioso Administrativa.  
**PARTES:** Empresa Metalúrgica de Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**FECHA:** Sucre, veinte de agosto de dos mil trece.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo interpuesto por la Empresa Metalúrgica de Vinto impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0092/2012 de 27 de febrero, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda de fs. 30 a 38, la respuesta de fs. 81 a 84, la réplica de fs. 88, la dúplica de fs. 93, los antecedentes del proceso y;

**CONSIDERANDO I:** Que la Empresa Metalúrgica de Vinto, legalmente representada por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, interpone la presente demanda señala que:

La Administración Tributaria (AT), notificó a la Empresa Metalúrgica Vinto (EMV), con la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00676-11 de 25 de agosto de 2011, que establece a favor del demandante la devolución impositiva del Impuesto al Valor Agregado (IVA), del periodo Fiscal agosto 2008, la suma de Bs. 7.638.768.00.- de un total solicitado de Bs. 17.264.353.00.- reducción que no correspondía ya que se aplicó erróneamente el 45 % dispuesto en el art. 10 del DS 25465; señala también que se aplicó erradamente la Ley 3249, DS 28656 y RND 010.00012.06, realizándose de igual forma un descuento porque no se ha demostrado el pago del 87 % de las facturas 227 y 224 emitida por COMIBOL – Empresa Minera Huanuni, aseveración falsa ya que en los hechos se pago el 87 % de las mismas.

Agrega que ante tales irregularidades, interpuso el Recurso de Alzada, emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT – LPZ/RA 0604/2011 de 12 de diciembre, revocando parcialmente la RA CEDEIM N° 23-00676-11; dejando sin efecto el reparo de Bs. 9.625.585.- conformado por Bs. 7.018.337.- por aplicación del 45 % presunto de gastos de realización en el calculo del importe máximo a devolver, Bs. 8.056.- por crédito fiscal no sujeto a la tasa cero en el IVA y Bs. 2.599.192.- correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000.- UFVs y; declarando en consecuencia como importe sujeto a devolución Bs. 9.625.582.- mencionados más Bs. 7.638.768.-, sumando un total de Bs. 17.264.353.- por el periodo fiscal agosto 2008.

Señala que dicha Resolución de Alzada fue objeto de interposición de Recurso Jerárquico, presentada por la AT, emitiéndose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT – RJ 0092/2012 de 27 de febrero, el cual revocó parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0604/2011 de 12 de diciembre, disponiéndose como importe sujeto a devolución Bs. 7.918.033.-, todo correspondiente al periodo fiscal agosto 2008.

Respecto a los **Gastos de realización, las Facturas comerciales de exportación 94 y 112**, se evidencia que, respecto a la primera no se adjunta contrato que respalde sus gastos de realización, en virtud a que esa venta fue realizadas como venta SPOT, según reglamento interno del departamento de ventas de la empresa, es decir, una venta esporádica con tonelajes mínimos que solicitan los clientes de conformidad a sus requerimientos y que por la fluctuación de precio son requeridas en tonelajes variables usualmente no periódicos, por lo que no se efectuó ningún contrato al tratarse de una venta directa; respecto a la segunda, indica que corresponde al contrato VEX-03/08 y no al VEX-03/07, haciendo notar que ha requerimiento del cliente para efectos de importación, la documentación no necesariamente va a nombre de la empresa que firma el contrato.

Respecto a la **Indebida aplicación del art. 10 del DS 25465 sobre los gastos de realización por flete de transporte**. El argumento de la aplicación de la presunción del 45% sobre los gastos de realización; es decir, del art. 10 del DS 25465, es sólo por la observación a los gastos por flete de transporte, que en aplicación de la Ley 3249, está sujeto al régimen tasa cero en el IVA para el transporte internacional de carga.

Que la empresa no vulneró ninguna norma al descontar el 13% que corresponde al IVA y registrarlo en el flete de transporte, por cuanto las facturas sin rótulo "sin derecho a crédito fiscal" sí tienen derecho al crédito fiscal, en razón de que si bien la Ley 3249 establece en su art. único que a partir del primer día hábil siguiente a la publicación de la norma, el servicio internacional de empresas bolivianas de carga por carretera incluido el transporte de encomiendas, paquetes, documentos o correspondencia está sujeta a régimen de tasa cero en el IVA, dicha norma estaba sujeta al cumplimiento de requisitos previsto en el artículo 3 del Decreto Supremo 28656 de 25 de marzo de 2006, en ese entendido, las empresas que no cumplían los requisitos o que no se hubieran acogido a dicho régimen se mantuvieron en el régimen general o las que acogiendo, hubieron emitido notas fiscales con derecho a crédito fiscal, facturas de las cuales realizaron la declaración jurada y el pago del IVA a la administración tributaria, como se ha evidenciado en control cruzado, lo que implica que generaron crédito fiscal para Vinto, fundamento que se consolida porque ninguna de ellas lleva el rótulo "sin derecho a crédito fiscal".

Concluyó señalando que los gastos de realización, específicamente flete de transporte consignado en las referidas facturas comerciales no difiere de los montos consignados en los documentos de respaldo, factura de transporte terrestre, por lo que la AT, aplicó incorrectamente la presunción establecida en el art. 10 del DS N° 25465 para la determinación de los Gastos de Realización y la consiguiente fijación del monto máximo del importe a devolver.

En cuanto a la **falsa aseveración relativa a falta de respaldo de las condiciones contratadas o por falta de contratos** respecto a las facturas de exportación N° 90, 91, 93, 94, 95, 96, 98, 99, 100, 103, 106 y 112 por cuanto consta en los contratos la cláusula Incoterms o punto de entrega del material (FOB Arica) que incluyen flete transporte, seguros y gastos puerto, fundamento que está respaldado expresamente por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0604/2011.

Sobre las mismas facturas y con relación al flete de transporte hizo suyos los fundamentos de la Resolución de Recurso de Alzada precitada, en la que se estableció que de acuerdo a las facturas comerciales de exportación N° 90, 91, 93, 94, 95, 96, 98, 99, 100, 103, 106 y 112 la empresa efectuó exportación de estaño metálico en lingotes bajo la modalidad FOB Arica, lo que significa que se hizo cargo de todos los gastos de realización desde la localidad de Vinto, Oruro hasta el puerto de embarque almacén Arica, con excepción de las notas fiscales 104 y 105 cuya modalidad es puesto en planta Vinto.

De la revisión de antecedentes, se evidencia que los pagos por gastos de transporte se encuentran respaldados por la documentación pertinente que acredita que los importes efectivamente pagados por flete terrestre son superiores a los consignados en las facturas comerciales de exportación; "sin embargo, los gastos como tales cuentan con el respaldo documental necesario" (sic) y que no correspondía la señalada depuración en razón del régimen tasa cero que estaba sujeto al cumplimiento de requisitos previsto en el artículo 3 del D.S. 28656 y que asimismo, se incumplió la RND-10-0012-06 de 19 de abril de 2006.

Respecto a los fundamentos de la empresa, sobre **facturas observadas por medios fehacientes de pago**, en cuanto a la factura N° 224, manifiesta que respecto al punto IV del punto IV.4.3.1 que refleja la columna "RM", consistente en la retención realizada por la EMV, por concepto de regalía minera \$us 547.627,34 operación que está respaldada con las liquidaciones adjuntas por los concentrados de estaño, que se constituye en medios fehacientes de pago, no correspondiendo respaldarlas con los formularios oficiales que acredite la retención señalada y empoce respectivo a la entidad recaudadora como medio fehaciente de pago y, menos con la RA emitida por el Ministerio de Minería y Metalurgia; es así que del importe total facturado, la AT debió descontar la parte de la regalía minera, tal como se evidencia de las liquidaciones presentadas por la EMV, donde el valor neto de la compra se disminuye la regalía minera por los lotes de mineral, no correspondiente de esta manera la observación efectuada por al AT respecto al importe de \$us 547.627,34 correspondiente a la factura N° 224.

Indica que la Resolución objeto de impugnación, erradamente infiere que la EMV ha reconocido que no cuenta con los medios fehacientes de pago, por la nota fiscal 224, incluyendo la suma demandada que está dentro del 87 % de lo pagado; aclarando el demandante que ha demandado la suma de Bs. 393.469,82, por dicha factura, erróneamente depurado por el SIN, expresando que dicha depuración fue realizada dentro del 87 % de lo pagado y demostrado por la EMV.

Señala que se estableció una diferencia de Bs. 80.295, 99, suma que es sólo una fracción o parte de la suma demandada de Bs. 393.469,82, existiendo un saldo de Bs. 313.173,83, correspondiendo ser devuelta, saldo que esta dentro del 87 % que fue pagado y demostrado con medios fehacientes de pago y que corresponde a la Regalía Minera.

De igual manera, manifiesta que en cuanto al tratamiento de la factura N° 224, correspondía hacer también con la factura N° 227, refiriéndose a la Resolución objeto de impugnación, señalando que el crédito fiscal observado por la nota fiscal 227 no asciende a Bs. 22.974,00, sino a Bs. 15,430,96, dentro del 87 % de lo efectivamente pagado.

Finalmente, indica que corresponde la devolución del IVA por las exportaciones en aplicación de la normativa señalada en la demanda Contenciosa Administrativa.

En mérito a lo expuesto, y al amparo de los arts. 2 de la Ley 3092, 70 de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA), 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil (CPC), y art. 125.II del DS N° 27113, solicita se declare la Revocatoria de la Resolución impugnada en los puntos impugnados y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT - LPZ/RA 0604/2011 de 12 de diciembre.

**CONSIDERANDO II:** Que corrido en traslado la demanda, se apersona Julia Susana Ríos Laguna en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), quien contesta negativamente a la demanda, señalando que:

No obstante que la Resolución del Recurso Jerárquico está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, aclara que respecto al procedimiento de devolución de Impuestos al Sector Minero Metalúrgico, debe hacerse referencia a los arts. 10 y 3 del DS 25465, conjuntamente el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-03, puesto que la EMV no ha dado cumplimiento a la

normativa de referencia, respecto al sector minero, la cual prevé que se debe acompañar los contratos, por lo que no corresponde que sean considerados como gastos de realización.

Refiere que los gastos de realización, específicamente, el flete de transporte, consignado en las Facturas Comerciales de Exportación, difiere de los montos consignados en los documentos de respaldo, por lo que la AT, aplicó correctamente la presunción establecida en el art. 10 del DS 25465, situación que no fue desvirtuada por el sujeto pasivo.

Añade que si bien las facturas 224 y 227 por servicio de transporte internacional, no consignan la leyenda "sin derecho a Crédito Fiscal IVA", este aspecto no es suficiente para sostener que la EMV, tenga derecho al 13 % del importe de la factura, es así que si pretendía hacer valer este derecho, debió probar los hechos constitutivos de los mismos, demostrando que las empresas de transporte contratadas, pagaron el impuesto por el servicio pagado.

Corrida en traslado la respuesta, fue formulada la réplica con los mismos argumentos que la demanda y consiguiente dúplica, disponiéndose "Autos" para sentencia.

**CONSIDERANDO III:** Que de la revisión de los antecedentes procesales se tiene que:

La AT notificó el **2 de abril de 2009** a Julio Francisco Infantes Irusta, representante legal de la Empresa Metalúrgica Vinto, con la **Orden de Verificación - CEDEIM N° 0009OVE00086**, cuyo alcance comprende la verificación de los hechos, elementos e impuestos relacionados al crédito fiscal comprometido del IVA correspondiente al período fiscal agosto de 2008, en la modalidad Verificación Previa CEDEIM (fs. 2 del anexo 1 de antecedentes administrativos).

En la misma fecha precitada, se notificó el **Requerimiento F:4003 N° 103804**, en el cual solicitó la presentación de las Declaraciones Juradas (DDJJ) del IVA F 210 e IT F. 400, Libros de Ventas y Compras, Notas Fiscales de respaldo del Débito y Crédito Fiscal, Comprobantes de Ingresos y Egresos, Estados Financieros y Dictamen de Auditoría de la gestión 2008, Libros de Contabilidad (Diario, Mayor), Kardex, Inventarios, Registro Único de Exportador, Registro de FUNDEMPRESA, Testimonio de Constitución, Poder del Representante Legal, Facturas Comerciales de Exportación, Formularios de solicitud de CEDEIM, Declaraciones Únicas de Exportación, Documentos de respaldo a las Exportaciones, Medios fehacientes de pago de las compras mayores a Bs. 50.000, contrato suscrito con el cliente (fs. 7 del anexo 1 de antecedentes administrativos).

La EMV, el **8 de abril de 2009** por memorial dirigido a la Gerencia Distrital de Oruro del SIN, solicitó ampliación del término para la presentación de la documentación y especialmente referente al requerimiento de los medios fehacientes de pago de facturas mayores o iguales a 50.000 UFVs, solicitud que fue aceptada por la AT, mediante Proveído No. 032/2009 de 14 de abril, que otorgó plazo de 10 días para la presentación de la documentación requerida (fs. 8 del anexo 1 de antecedentes administrativos).

El demandante, según **Acta de Entrega y Devolución de Documentos N° 02615 de 30 de junio de 2010**, entregó a la AT, entre otros documentos más, toda la documentación solicitada mediante Requerimiento F:4003 - N° 103804. (fs. 9 del anexo 1 de antecedentes administrativos).

La AT emitió el **Informe CITE: SIN/GDO/DF/VE/INF/111/2011 de 23 de agosto**, referente a los gastos de realización por el que se presumió que estos son del 45 % como establece el DS 25465 debido a que no se encuentran claramente establecidos y están mal determinados, concluyendo que el importe sujeto a devolución alcanza a Bs. 7.638.768.- por IVA del período agosto 2008 y el crédito total observado a Bs. 2.607.248.- (fs. 894 a 896 del anexo 5 de antecedentes administrativos c. V).

Finalmente, se notificó el **31 de agosto de 2011** a Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, representante legal de la EMV, con la RA CEDEIM PREVIA N° 23-00676- 11 de 25 de agosto de 2011, que establece como importe sujeto a devolución del período agosto 2008 el monto de Bs. 7.638.768.- y como importe no sujeto a devolución la suma de Bs.2.607.248.-; producto de la depuración de crédito fiscal (fs. 901 a 904 del anexo 5 de antecedentes administrativos).

Resolución que fue objeto de Recurso de Alzada, por la EMV, el cual fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0604/2011 de 12 de diciembre, determinando Revocar Parcialmente la RA CEDEIM Previa N° 23-00676-11 de 14 de enero de 2011; producto de este acto administrativo, la Gerencia Distrital Oruro, interpuso Recurso Jerárquico, mismo que fue resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0092/2012 de 27 de febrero, por el que se estableció Revocar Parcialmente la Resolución objeto de impugnación (fs. 56 a 64 y 119 a 136 del expediente del Recurso Jerárquico).

**CONSIDERANDO IV:** Que de la compulsión de los datos procesales y la resolución administrativa impugnada, se concluye que:

El objeto de la presente controversia radica en que, según afirma la Empresa Metalúrgica Vinto (EMV), correspondería la devolución impositiva de la suma de Bs. 17.264.357.00.- por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), por el período fiscal agosto 2008, puesto que la Administración Tributaria (AT) habría obrado de manera incorrecta, al haber depurado el crédito fiscal y, determinado que el monto a devolver es de Bs. 7.638.768.00.-

En ese contexto el art. 10 del DS N° 25465, establece que: "(...)la devolución o reintegro del crédito fiscal a los exportadores del sector minero metalúrgico se efectuará, conforme a los criterios señalados en el art. 3

del presente decreto supremo, excepto en lo referente al monto máximo de devolución, que en este caso será equivalente a la alícuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización. De no estar estos últimos explícitamente consignados en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el cuarenta y cinco por ciento (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...".

A su vez, el art. 3 del precitado DS señala: "...La determinación del crédito fiscal para las exportaciones, se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la ley 843 (texto ordenado vigente). 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 período fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación...".

Asimismo, el art. único de la Ley 3249 establece: "...A partir del primer día hábil del mes siguiente a la publicación de la presente Ley, el servicio de transporte internacional de empresas bolivianas de carga por carretera incluido el transporte de encomiendas, paquetes, documentos o correspondencia, estará sujeto al régimen de tasa cero en el Impuesto al Valor Agregado (IVA). La aplicación de la mencionada tasa no implica que el sujeto pasivo sea beneficiario de la devolución del Crédito Fiscal (IVA), por no constituir exportación de servicios...".

En este entendido el art. 4 del DS 28656 determina: "...La prestación del servicio de transporte internacional de carga por carretera, conforme a lo dispuesto por la Ley N° 3249, se facturará con IVA tasa cero, no repercutiendo al impuesto citado en el precio consignado en la factura. En lo demás se sujetará a lo dispuesto en la Ley N° 843 de 20 de mayo de 1986...".

Así también respecto a los medios fehacientes de pago, el art. 37 del DS. 27310 señala: "...Las compras por importes mayores a cincuenta mil Unidades de Fomento de la Vivienda (50.000 UFVs), 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 correspondiente...".

Por otro lado, en cuanto a la retención de las regalías mineras, el art. 21 del DS 29577 enfatiza: "...en cuanto a las empresas de fundición y refinación de minerales y metales que no incluyan en su proceso productivo actividades de explotación minera propia, están obligadas a la retención y empoce de la RM de sus proveedores de minerales en formulario oficial habilitado al efecto, hasta el día quince (15) del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención. Esta condición deberá ser demostrada al momento de exportar a través de una certificación otorgada mediante Resolución Administrativa por el Ministerio de Minería y Metalurgia en base a reglamentación específica...".

Ingresando al análisis de la problemática planteada, dentro del ámbito de compulsión de los datos del proceso y de los antecedentes de la resolución impugnada, permite a este Alto Tribunal de Justicia establecer lo siguiente:

#### Gastos de Realización:

La revisión del anexo I de los antecedentes administrativos da cuenta, que las facturas de exportación N° 94 y 112 que cursan a fs. 72 y 147 respectivamente, se refieren a las siguientes operaciones:

Factura	Fecha:	A favor de:	Concepto	DESTINO
94	11-08-08	Proveedora Industrial Minera Andina S.A.	Venta de Estaño metálico en lingotes	Arica - Chile
112	27-08-08	Mining & Chemical Products LTD.	Venta de Bismuto metálico en lingotes	Arica - Chile

En los dos casos consignados, las facturas de exportación señalan que las condiciones de entrega serían bajo el término FOB Arica, Chile; sin embargo, como reconoce la empresa demandante, no existe contrato suscrito que acredite los gastos de realización de la indicada exportación, es decir, respecto a la factura N° 94; es de hacer notar que en sede administrativa, la EMV, efectuó la Declaración de Ventas por Exportación que cursa de fs. 23 a 24 del anexo I y que corresponde al mes de agosto de 2008, en dicho documento, se hizo constar que el acuerdo que respaldaba la factura N° 112 era el contrato VEX-03/07, el cual cursa a fs. 355 a 362 y que fue suscrito por la empresa Vinto, hoy demandante con la empresa GOLDSCHMIDT QUÍMICA DE MÉXICO S.A., resultando entonces, pertinente la observación formulada por la administración tributaria y la autoridad demandada, en sentido de que dicho contrato no respaldaría los gastos de realización invocados por Vinto por corresponder a otro cliente.

En consecuencia, la demandante ha introducido un nuevo argumento en la presente acción respecto a que se trataría de "ventas SPOT" que se realizan según reglamento interno de la empresa, el cual no ha sido presentado ni discutido en sede administrativa ni en el presente proceso.

Sobre la afirmación de indebida aplicación del art. 10 del DS 25465, se tiene que la norma señala que "la devolución o reintegro del crédito fiscal a los exportadores del sector minero metalúrgico se efectuará conforme a los criterios señalados en el art. 3 del presente DS, 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", esos gastos denominados de realización, 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.

En el caso de análisis, cuando la empresa ahora demandante presentó su solicitud de devolución impositiva, no acreditó la existencia de contrato que respalde los gastos de realización de la factura de exportación N° 94; por otro lado consignó de manera equivocada el contrato VEX-03/07 al aseverar que respaldaría a la factura de exportación N° 112, aspecto que no corresponde, puesto que ni tampoco adjuntó el reglamento de ventas SPOT para acreditar su existencia y condiciones de su realización, motivo por el cual, se considera que tanto la AT como la autoridad demandada, actuaron correctamente.

La empresa demandante alegó también que ha sido indebida la aplicación de la presunción del 45% prevista en el art. 10 del DS 25465 sobre los gastos de realización por flete de transporte, argumento sobre el que resulta necesario considerar primero, que por disposición de la Ley 3249 de 1 de diciembre de 2005, se estableció un régimen de tasa cero al Impuesto al Valor Agregado (IVA) para el servicio de transporte internacional de empresas bolivianas por carga por carretera **que entró en vigencia a partir del primer día hábil del mes de enero de 2006**, el cual, al tenor del art. 4 del DS 28656 de 25 de marzo de 2006, implica que por el transporte internacional de carga por carretera debe facturarse con IVA tasa cero, por tanto, el indicado impuesto no repercute sobre el precio consignado en la factura, resultando lógico entonces, que no corresponde la devolución de la alícuota del Impuesto al Valor Agregado por concepto de flete por transporte internacional.

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

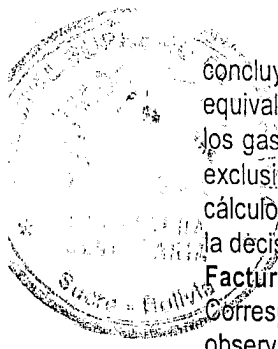
La EMV ha demandado también, que existe falsedad en la aseveración relativa a la inexistencia de respaldo en las condiciones contratadas o por falta de contratos, respecto a las facturas de exportación 90, 91, 93, 94, 95, 96, 98, 99, 100, 103, 106 y 112.

Sobre esta pretensión, resulta pertinente recordar que con relación a las **facturas 94 y 112**, esta Sala Plena ya ha resuelto precedentemente. Ahora bien, sobre las facturas **90, 91, 93, 95, 96, 98, 99, 100, 103 y 106**, la observación de la AT, se sustenta específicamente en los gastos por flete de transporte conforme se lee en la RA CEDEIM PREVIA N° 23-00676-11 de 25 de agosto de 2011 que cursa de fojas 901 a 904 del anexo 5 de antecedentes administrativos, en la que se determinó aplicar la presunción del 45% en razón de que *"... los importes en la factura de exportación no coinciden con la factura de respaldo; mala determinación de los importes por flete de transporte en aplicación de la RND 10.0012.06 "Tasa Cero" del IVA para el servicio de transporte internacional de carga por carretera ...."*

En la demanda la EMV, hizo suyos los argumentos expresados por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz en la Resolución ARIT-LPZ/RA 0604/2011, y añadió que los pagos por gastos de transporte se encuentran respaldados por la documentación pertinente que acredita que los importes efectivamente pagados por flete terrestre son superiores a los consignados en las facturas comerciales de exportación; "sin embargo, los gastos como tales cuentan con el respaldo documental necesario" (sic).

Sobre ese punto, la documental que cursa de fs. 170 a 323 de antecedentes administrativos, consistente en las facturas de exportación y la documentación que las respalda, entre la que se encuentran facturas de las empresas de transporte nacional e internacional y los comprobantes contables que, en definitiva acreditan el pago efectuado a los transportadores en sumas mayores que las que constan en las indicadas facturas, resultando entonces evidente que existe una variación en la información de la EMV, como también lo ha reconocido la empresa demandante.

Establecido el hecho que dio lugar a la aplicación de la presunción del 45% señalada en el art. 10 del DS 25465, se tiene que la previsión es clara cuando señala que los gastos de realización deben ser explícitamente consignados en la declaración de exportación y no en otro documento, de donde se



concluye, que es el cumplimiento de la norma legal lo que habilita la aplicación de la fórmula de cálculo equivalente a la cuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización o la presunción del 45% del valor oficial de cotización, siendo de responsabilidad exclusiva del exportador cumplir estrictamente la normativa señalada para obtener de una u otra forma el cálculo del monto para la devolución impositiva, lo que no ocurrió con las facturas analizadas, de modo que la decisión de la AT de aplicar la presunción del 45%, ha sido correcta.

#### **Facturas Observadas por Medios Fehacientes de Pago:**

Corresponde ahora referirse al rubro denominado **facturas observadas por medios fehacientes de pago**, observación que formuló la AT en la verificación previa efectuada, pues consideró que las **facturas 224 y 227 emitidas por la Corporación Minera de Bolivia** no cuentan con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas como lo señaló la Resolución de Recurso de Alzada.

Los criterios aplicados en la resolución del problema planteado han sido divergentes, pues por una parte, la AT ha reconocido dicho crédito fiscal de forma parcial; por su parte la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria ha reconocido el 100% en la alzada al considerar que la transacción fue efectivamente realizada, mientras que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ha determinado que dicho crédito fiscal no está sujeto a devolución aunque mantuvo la suma observada por el Servicio de Impuestos Nacionales en aplicación del principio *non reformatio in peius*.

Las normas que regulan la materia y que se encontraban vigentes en el momento de la presentación de la solicitud de devolución impositiva y de la verificación efectuada por la AT, y concretamente al art. 37 del DS 27310, modificado por el DS 27874, señala que: *"cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a CINCUENTA MIL 00/100 UNIDADES DE FOMENTO A LA VIVIENDA, deberán ser respaldadas por los sujetos pasivos y/o terceros responsables, a través de medios fehacientes de pago para que la administración tributaria reconozca el crédito correspondiente"*.

A efecto de resolver la controversia planteada, corresponde referir que en el periodo que fue sujeto a revisión previa, la EMV adquirió de la Corporación Minera de Bolivia, concentrados de estaño y que por dichas compras, se expidieron las facturas; 224 y 227 por los siguientes montos: 128.963.264,37 y 913.019,86 respectivamente, haciendo un total de Bs. 129.876.284,23, suma de dinero sobre la que se pretende el reconocimiento de crédito fiscal; sin embargo, la AT evidenció que la indicada cantidad se había documentado parcialmente con medios fehacientes de pago, en una suma de Bs. 109.882.502,00, motivo por el cual, determinó depurar el crédito fiscal solicitado en un monto de Bs. 2.599.192,00, que es objeto de la presente impugnación.

Por otra parte, la empresa demandante también alegó en su demanda, que en la RA CEDEIM PREVIA N° 23-00676-11 de 25 de agosto de 2011 emitida por la AT, no se consideró que en las indicadas facturas, efectuó retención de la regalía minera conforme a lo dispuesto por el art. 1 de la Ley 3787, y que constituyen medio fehaciente de pago "las liquidaciones adjuntas por los concentrados de estaño" (sic), por lo que no corresponde respaldarlas con los formularios oficiales que acrediten la retención señalada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora como medio fehaciente de pago.

Ambos argumentos de la empresa demandante, resultan inadmisibles a la luz de las normas que reglamentan la devolución impositiva en análisis, pues el mandato legal es claro en cuanto a que **todas las compras por importes mayores a 50.000 UFVs.**, deben ser respaldadas con medios fehacientes de pago, de donde se infiere que se devuelve lo efectivamente cancelado, coincidiéndose con el criterio esgrimido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la resolución impugnada, relativo a que si bien, la AT pudo haber observado el total de cada una de las facturas; sin embargo – con ecuanimidad – al haber verificado la compra venta del mineral y su pago parcial, admitió lo efectivamente pagado.

Con relación a la retención de la regalía minera, cuyo pago, tampoco fue demostrado, se concluye que no es posible suponer que la empresa demandante, aplicó la ley sino que debió demostrar el efectivo empoce de las sumas retenidas como regalías mineras en la cuenta de la entidad recaudadora mediante la presentación del formulario correspondiente conforme a lo previsto por el art. 21 del DS 29577 de 21 de mayo de 2008, lo que no ocurrió en la especie.

Consecuentemente, es necesario considerar que la presentación de una solicitud de devolución impositiva conlleva la responsabilidad y el deber ineludible de cumplir puntualmente la normativa legal y reglamentaria a efecto de obtener el reconocimiento del derecho invocado, principio de legalidad cuyo cumplimiento es obligatorio porque además de ser el sustento de la actividad de gobernantes y gobernados, garantiza la igualdad de todas las personas que se encuentran en la misma situación.

Del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la autoridad demandada, no ha incurrido en conculcación de normas legales, efectuando una correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica jurídica respecto a la normativa aplicable, por lo que corresponde declarar improbadamente la demanda.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 10.I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la

demanda y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0092/2012 de 27 de febrero, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria. Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, con nota de atención.

No interviene la Magistrada Rita Susana Nava Durán por encontrarse en viaje oficial.

Esta Sentencia es dictada en Sucre Capital del Estado Plurinacional de Bolivia a los veinte días del mes de agosto de dos mil trece años.

**Magistrada Relatora: Maritza Suntura Juaniquina.**

**Regístrese, hágase saber y cúmplase**

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**PRESIDENTE**

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**

Jorge Isaac von Borries Méndez  
**DECANO**

Rómulo Calle Mamani

**MAGISTRADO**

Antonio Guido Campero Segovia

**MAGISTRADO**

Pastor Segundo Mamani Villca

**MAGISTRADO**

Norka Natalia Mercado Guzmán

**MAGISTRADA**

Maritza Suntura Juaniquina

**MAGISTRADA**

Fidel Marcos Tordoya Rivas

**MAGISTRADO**

Darwin Vargas Vargas  
**Secretario de Sala Plena**