



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

H

INFORME N° 072/16 - 28/04/16

R.R. N° 1738 - 22/04/16

ORU/123

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA**

Sentencia N° 21

Sucre, 07 de abril de 2016

Expediente : 20/2015-CA
Proceso : Contencioso Administrativo
Demandante : IMPUESTOS NACIONALES DISTRITAL ORURO
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria
Resolución Impugnada : RJ-AGIT-RJ 1555/2014
Magistrado Relator : Dr. Antonio G. Campero Segovia

Pronunciada en el proceso Contencioso Administrativo, seguido por Verónica J. Sandy Tapia, en representación de la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, cuestionando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1555/2014, de 17 de noviembre.

VISTOS: La demanda Contenciosa Administrativa de fojas 61 a 68 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1555/2014, de 17 de noviembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la respuesta de fojas 94 a 105 vta., la réplica de fojas 110 a 115 vta., la réplica de fojas 118 a 120 vta., los antecedentes procesales; y:

CONSIDERANDO I:

I.1 Antecedentes Administrativos

I.1.1. Contenido de la demanda Contenciosa Administrativa

Verónica J. Sandy Tapia, en representación de la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, mediante memorial de fs. 61 a 68 vta., se apersona e interpone demanda Contenciosa Administrativa, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, cuestionando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1555/2014, de 17 de noviembre, en base a los siguientes argumentos:

1.- Señala que, las Facturas Comerciales de Exportación Nrs. 775, 776, 777, 781 y 782 se encuentran respaldadas con Contratos Proformas y no así con contratos plenamente establecidos con los clientes de OPERACIONES METALURGICAS S.A.: METAL BARCAS LTDA., UNION COMMODITIES AG; YUNTINIC RESOURCES INC.; PROPULSORA S.A., BERA DE BOLIVIA (ALEACIONES) S.A. esto en razón a que, verificada la documentación de respaldo correspondiente a los gastos de realización se evidenció que en la Factura Comercial de Exportación N° 771, el Certificado de Salida (N° Manifiesto 150801) registra N° de bultos 5; sin embargo el Manifiesto Internacional de Carga por Carretera/Declaración de Transito Aduanero MIC/DTA N° 150801 registra cantidad de bultos 46; asimismo en la Factura Comercial de Exportación N° 783 el Certificado de Salida (Manifiesto 179327) registra N° de bultos 15; sin embargo el Manifiesto Internacional de Carga por carretera/Declaración de Transito Aduanero MIC/DTA N° 172397 registra como cantidad de bultos 47. Indica asimismo, que no se presentó Facturas de Gastos de Realización (portuario) que respalden a las Facturas Comerciales de Exportación N° 775 y N° 781, por lo tanto no establecen las condiciones de compra y venta del estaño metálico, y por lo tanto corresponde en ambos casos aplicar el 45% del valor oficial de cotización según el art.10 del DS. 25465, al no estar claramente establecidos y estar mal determinados los importes de gastos de realización efectuados desde frontera hasta el lugar de entrega al comprador. Al respecto señala que, la Resolución Normativa de Directorio N° 10-

A

0004-03 de 11 de marzo de 2003, emitida por el Servicio de Impuestos Nacionales, exige que los gastos de realización estén respaldados por el contrato respectivo.

2.- Con respecto a los medios fehacientes de pago, señala que, se observaron las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal comprometido por importes iguales o superiores a 50.000.- UFV's. al no demostrarse el 100% del pago de los importes facturados por sus proveedores, ascendiendo el monto depurado a Bs.351,363 monto que sin embargo de acuerdo al informe con CITE: SIN/GDOR/DFVE/INF/059/2014, que consideró las pruebas documentales de reciente obtención del Sujeto Pasivo, se modificó, estableciéndose como nuevo monto no sujeto a devolución la suma de Bs.110.483,00 del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a la devolución impositiva del periodo abril/2012, debiendo emitirse CEDEIM's por Bs.2.095.555 por el Impuesto al Valor Agregado, decisión que fue comunicada al contribuyente el cual no presentó observaciones.

Señala que, el contribuyente presentó como medios fehacientes de pago, los pagos efectuados por Regalía Minera (RM) adjuntando para dicho propósito, certificación de boletas de pago formulario 3009 Cuadro de Retención de Regalía Minera y Cuadro Desglosado de Retención de Regalía Minera, documentación que si bien respalda el pago efectuado por las retenciones practicadas a su proveedor y pagadas como Regalía Minera en cumplimiento a la normativa vigente, estos pagos no respaldan el pago de la transacción por la compra del mineral, ya que de acuerdo a la documentación presentada por el contribuyente como medio fehaciente de pago a la transacción efectuada (compra de mineral), consistente en Resumen de Liquidaciones Finales facturados de lotes emitidos por COMIBOL (donde se evidencia el cálculo facturado), Cuadro de Determinación del Importe de la Factura y sus medios fehacientes de pago, comprobantes de pago con sustento y liquidaciones finales del mineral, se evidencia que la base del cálculo para el total facturado incluye la Regalía Minera retenida, lo cual contraviene lo establecido en el DS 29577, de 21 de mayo de 2008, en su inciso b) numeral IV, art. 4 Capítulo III (BASE DE CALCULO DE LA RM). En ese sentido manifiesta que, la Regalía Minera, no forma parte del importe facturado, ya que este hecho implicaría la aplicación del IVA sobre la Regalía Minera, hecho que no es considerado por los proveedores Corporación Minera de Bolivia, Mimetco S.R.L., Barrosquira, ACM Minera Metalurgia, Solano Andrade Argandoña y Grupo Minero Bajadería S.R.L. que calcularon el precio de venta facturado aplicando el IVA al valor neto de la venta de mineral sin descontar la retención de la Regalía Minera, tal como se aprecia del Cuadro Resumen de Liquidaciones Finales Facturados por lotes presentados por el contribuyente, en base a este análisis el contribuyente Operaciones Metalúrgicas S.A., OMSA, estaría solicitando la devolución del Crédito Fiscal IVA de exportación con componente de Regalía Minera, lo que contravendría lo establecido en el DS N° 25465 que indica que los impuestos sujetos a devolución impositiva son el IVA, ICE y GA. De ahí que, los importes retenidos, pagados y presentados por el contribuyente no pueden considerarse como medios fehacientes de pago de las facturas objeto de devolución impositiva por concepto de compra de concentrados de estaño.

3.- Indica que, de la revisión a los aspectos formales exigidos para la generación del crédito fiscal, las facturas de compras Nrs. 591104, 613386, 578210, 751625 y 799113 no son válidas para el crédito fiscal según el inc. 4) del art. 42 de la RND 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, por no coincidir el domicilio fiscal registrado en el Padrón Nacional de Contribuyentes y que se depuraron las facturas de compras Nrs. 10082983, 41873481, 42511968, 42511956 y 479 por no estar vinculadas a la actividad



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

exportadora según establece el art.2 de la Ley N° 1963 y art. 3 del DS 25462, por lo que, el crédito depurado asciende a Bs.13.820.

4.- Manifiesta que, los pagos realizados por el contribuyente a cuenta de COMIBOL, por Dirm.Sn Lab, SPECTROLAB de mineral reflejada en la liquidación final N° 1042, la cual se reduce de los lotes de material concentrado de estaño, no acredita la transacción genérica que es la compra de mineral. Asimismo señala que, los pagos realizados por el contribuyente a cuenta de SOLANO ANDRADE ARGANDOÑA por retención Caja Nacional de Salud, retención Adm. Coop. y otros descuentos, no son considerados como medios fehacientes de pago, mismos que reducen en la liquidación final de los lotes de material concentrado de estaño, lo cual no acredita el concepto de la transacción genérica que es la compra de mineral. Por otro lado, señala que, los importes por concepto de Impuesto al Valor Agregado en las facturas presentadas por el contribuyente no se encuentran respaldadas y pagadas en su integridad con medios fehacientes de pago que sustenten dicho gasto para la devolución impositiva tal como establece, el art.13 de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993. Señala también que, de la revisión de facturas iguales o superiores a 50.000 UFV's., se identificaron facturas de compra de concentrados de mineral cuyo pago no es respaldado en su totalidad como se observan en los cuadros de determinación de importe de cada una de las facturas y los respaldos presentados por el contribuyente, en consideración a ello, se procedió a la depuración del importe cuyo pago no fue respaldado.

I.1.2. Petitorio

Finaliza la demanda, solicitando al Tribunal Supremo de Justicia, se sirva dictar sentencia, declarando probada la demanda, y por lo tanto CONFIRMAR la Resolución Administrativa (RA) de CEDEIM N° 23-00078-14 de 21 de marzo de 2014, emitida por Administración Tributaria, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

I.2 Respuesta de la Autoridad General de Impugnación Tributaria

Admitida la demanda por providencia de 10 de febrero de 2015, cursante a fs. 72, corrido el traslado correspondiente a la entidad demandada, Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, previo apersonamiento, responde negativamente por memorial de fojas 94 a 105 vta., en base a los siguientes fundamentos:

Señala que, de la revisión del Recurso Jerárquico interpuesto por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, no se encuentra como denuncia lo referido a las Facturas Comerciales de Exportación Nrs. 775, 776, 777, 781 y 782, lo que evidenciaría que la Administración Tributaria ha presentado demanda Contenciosa Administrativa que no se circunscribe a los términos en que se ha pronunciado la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1555/2014, de 17 de noviembre, al plantear un argumento que no fue motivo de impugnación o agravio en la instancia jerárquica, entendiéndose como acto consentido de manera libre y expresa, de ahí que, la instancia jerárquica se hallaba impedida de emitir criterio de manera oficiosa y ultra petita en virtud al principio de congruencia.

Indica que, es evidente que el vendedor no debe incluir el valor que corresponde a la Regalía Minera en el precio neto de venta, pues siendo el precio neto de venta aquel que se puede obtener de la venta de bienes o la prestación de servicio en plaza, la normativa solo prevé que el IVA sea parte integrante del precio neto de venta y que a efectos de la devolución, por el principio de neutralidad impositiva, es este impuesto el que debe ser reintegrado al exportador. Señala que, en el caso de las ventas de minerales, cuya comercialización se rige por la cotización internacional, el Valor Bruto

de Venta (contenido de mineral fino multiplicado por la cotización internacional) no incluye el IVA, por lo que en ventas en el mercado interno el vendedor debe incluir el IVA en su alícuota efectiva para su facturación; en tanto que, la Regalía Minera liquidada en cada operación de venta debe calcularse sobre la base del Valor Bruto de Venta; es decir, sin la aplicación del IVA; consecuentemente, estos gravámenes, si bien consideran el Valor Bruto de Venta como base para su cálculo, son independientes en su liquidación.

Manifiesta que, las compras realizadas por el contribuyente, conciernen a concentrados de estaño, mineral que rige su comercialización en función a una cotización oficial, que es el promedio aritmético quincenal a base la menor de las cotizaciones diarias, por transacciones al contado registradas en el London Metal Exchange, siendo este indicador el que debe ser considerado para la determinación del Valor Bruto de la Venta, a efecto de determinar la base imponible del IVA y la base del cálculo de la Regalía Minera, aspecto que fue considerado por el contribuyente en las liquidaciones finales.

Refiere que, en base a las facturas de compra de mineral, el recurrente solicitó la devolución impositiva, y en virtud a que la Administración Tributaria en el inicio del proceso de verificación, solicitó los medios fehacientes de pago por las compras mayores a 50.000 UFVs; en virtud a ello la empresa a fin de sustentar los pagos de las compras presentó los cuadros cursantes a fs. 470, 520, 529, 545, 585, 610, 647, 672, 701, 728, 761 y 803, de antecedentes administrativos c.3, c.4 y c.5, en los cuales, en una primera parte, expone los datos de las facturas consignando el importe total en bolivianos y en dólares norteamericanos; en tanto, que en una segunda parte, efectúa la relación de los pagos, considerando los Comprobantes de Egreso, Cheques, y Diferencias de Cambio, estableciendo el importe no pagado correspondiente a la retención de la Regalía Minera establecida en el art. 25 del Decreto Supremo (DS) N° 29577.

Indica que, OMSA a fin de efectuar la cancelación total a sus proveedores, consideró como medios de pago, en principio la retención de la Regalía Minera, situación que no equivale a que en la determinación de la base imponible del IVA o el precio neto de venta o precio facturado, el vendedor del mineral y obligado a facturar, hubiere incluido este concepto, pues si bien las liquidaciones finales efectuadas por el recurrente, reflejan que el Valor Neto, es la base de cálculo para la aplicación de la alícuota efectiva del IVA y de la Regalía Minera, estas resultan cargas fiscales diferentes. En ese entendido, y siendo evidente que la Regalía Minera no forma parte del importe facturado, no es correcta la apreciación de la Administración Tributaria respecto a que el recurrente estaría solicitando la devolución del crédito fiscal IVA con componente de la Regalía Minera, sino que se trata de retenciones efectuadas al vendedor, toda vez que el proveedor del mineral es el obligado al pago de la Regalía Minera, y OMSA solo retiene dicha obligación del proveedor en cada liquidación.

Señala que, en relación al importe observado por Diferencias de Cambio de Bs. 156.916.- que corresponde a las Facturas Nrs. 778, 779, 780 y 782, el cual fue revocado por la Resolución del Recurso de Alzada que dejó sin efecto el crédito fiscal de Bs.20.399, señala que la Administración Tributaria en el recurso jerárquico, no argumenta los agravios que la decisión de la ARIT le causó, vale decir, que no fundamenta su posición en ese sentido, por lo que la resolución del Recurso Jerárquico confirmó la resolución del Recurso de Alzada respecto a las diferencias de cambio, manteniendo sin efecto la depuración por dicho concepto. Respecto a las diferencias de cambio correspondientes a las Facturas Nrs. 11584, 14393, 246, 248, 249 y 255. Indica



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

que, este aspecto fue analizado en la Resolución del Recurso de Alzada, estableciéndose que los pagos por dichas transacciones fueron registradas al tipo de cambio de Bs.6.96, por dólar americano, aspecto que fue impugnado por OMSA en su recurso jerárquico, al respecto aclara que, de la revisión de antecedentes se observa que estas transacciones fueron canceladas con cheques en moneda extranjera (dólares norteamericanos) como en moneda nacional, en ese sentido, el registro del depósito en moneda nacional, fue efectuado en forma equivalente al tipo de cambio de venta del dólar americano (6.96), de ahí, al ser un rubro monetario no existe diferencia por el cambio de moneda en los Comprobantes de egreso analizados.

Manifiesta que, respecto a la Regalía Minera, que los pagos realizados por este concepto fueron respaldados con los formularios N° 3009 Boleta de Pago de la Regalía Minera y el refrendo de la entidad bancaria por el importe pagado, acompañó también el "Detalle de Retención de la Regalía Minera", que incluye el importe de la Regalía Minera, la identificación del municipio y la cuenta respectiva; el Pago de la Regalía Minera en el que se evidencia las retenciones efectuadas por lotes, para que sea considerado como medio de pago las facturas observadas, toda vez que, las retenciones por concepto de Regalía Minera, se constituyen en medios de pago validos a efectos de la devolución impositiva, en consecuencia corresponde que el importe de Bs.528,078, sea aceptado como descargo, sin embargo, aclara que en relación a la diferencia observada, el sujeto pasivo no presento los medios fehacientes de pago.

Con respecto al pago a terceros observados por un total de Bs.37.473,12, los mismos que corresponden a las Facturas Nrs. 778, 246, 247, 248, 248, 249 y 255, que incluyen conceptos como pagos a: Lab. Spectrolab, Caja Nacional de Salud, Gastos de Administración, Uso de Ingenio y otros descuentos, corresponde confirmar la resolución del recurso de alzada que dejo sin efecto la depuración por Bs.20.297,73 correspondientes al Lab. Spectrolab, Aportes Caja Nacional, Gastos de Administración y Pago Aportes Caja Nacional de Seguridad Social, y confirmar también la decisión del recurso de alzada respecto a dejar sin efecto la depuración de Bs.17.175,40 descargo correspondiente a otros Gastos y Uso de Ingenio.

Indica que, tratándose de prueba que no fue requerida específicamente por la Administración Tributaria, y que fue presentada por OMSA en su afán de aclarar y desvirtuar los cargos formulados (fs.68 a 78 del anexo), corresponde la valoración de la misma, en virtud a lo establecido en el art. 81 de la Ley N° 2492, en relación a la documental presentada en original y no así en relación a la documental presentada en fotocopia simple. Al respecto indica que, de conformidad al art. 20 de la Ley N° 062, que modifica el numeral 11 del art. 66 de la Ley N° 2492, y reemplaza el art. 37 del DS 27310, modificado por el parágrafo III del art. 12 del DS. 27874, se establece que, el monto mínimo de Bs.50.000 a partir del cual todo pago por operaciones de compra y venta de bienes y servicios, debe estar respaldado por documento emitido por una entidad de intermediación financiera regulada por la Autoridad de Supervisión Financiera (ASFI), cuya falta hará presumir la inexistencia de la transacción e implicara que el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal, disposición taxativa que va más allá del cumplimiento de la efectiva realización de la transacción. Manifiesta que, en el presente caso, OMSA no acreditó totalmente el pago de las facturas 778, 246, 247, 248, 249, 255 y 256 con medios fehacientes de pago, y que las facturas depuradas por errores formales y falta de vinculación no fueron objeto de impugnación por OMSA, en consecuencia dicho crédito fiscal no corresponde su devolución, por lo que, la resolución jerárquica confirmó la resolución del Recurso de Alzada que dejo sin efecto la depuración del crédito fiscal por Bs.91.688, y mantuvo

observado Bs.18.795 concluyendo que el importe objeto de devolución impositiva a OMSA por el periodo fiscal abril 2012 es de Bs.2.187.243.

I.2.1 Petitorio

En base a estos argumentos, solicita se declare improbadamente la demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1555/2014 de 17 de noviembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Memoriales de Replica y Duplica

Prosiguiendo el trámite de la causa, se corrió en traslado a la entidad demandante para réplica, misma que cursa de fs. 110 a 115 y, trasladada para duplica, la que cursa de fs. 118 a 120 vta.; actos en los cuales las partes ratificaron sus argumentos.

Decreto Autos Para Sentencia

Concluido el trámite del proceso, se decretó Autos para Sentencia de 25 de enero del 2016 de fs.143

CONSIDERANDO II:

II.1. Fundamentos jurídicos del fallo

Del análisis y compulsas de los datos procesales y la resolución administrativa impugnada, se desprende, que el objeto de la presente demanda está referido a dejar sin efecto de forma parcial la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1555/2014 de 17 de noviembre, porque la Administración Tributaria considera que en su dictación ha existido incorrecta aplicación de la ley, respecto a los medios fehacientes de pago sobre montos superiores a 50.000 UFV's, así como en relación a la devolución del Crédito Fiscal IVA de exportación en el que se incluyó el componente de Regalía Minera, y la depuración de facturas del contribuyente por no coincidir el domicilio fiscal registrado en el Padrón Nacional de Contribuyentes y el pago a terceros por no estar vinculadas a la actividad exportadora.

Al respecto, analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas, así como los argumentos de la demanda y la respuesta de la autoridad demandada, se sabe que:

El 25 de septiembre de 2013, la Administración Tributaria, notificó personalmente al apoderado de Operaciones Metalúrgicas S.A. "OMSA", con la Orden de Verificación CEDEIM N° 0012OVE03822, modalidad Verificación Previa CEDEIM, cuyo alcance comprende la revisión de hechos elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal IVA comprometido en el periodo fiscal abril 2012; asimismo, notificó el Requerimiento N° 00113782, mediante el cual solicita: Declaraciones Juradas del IVA e IT, Libros de Ventas y Compras, Notas Fiscales de respaldo al Débito y Crédito Fiscal, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Estados Financieros y Dictamen de Auditoría, ambos de la gestión 2012, Formularios originales de solicitud de CEDEIM, Pólizas de Exportación, Documentación de respaldo a las exportaciones, medios fehacientes de pago por compras mayores a 50.000 UFV's, gastos de realización, estructura de costos del producto exportado, detalle de facturas comprometidas en el periodo solicitado (fs. 2-3 de antecedentes administrativos, C-1).

El 25 de septiembre de 2013, el Sujeto Pasivo mediante nota OMSA 893/2013, solicitó ampliación del plazo de quince días para la presentación de la documentación solicitada; al respecto, la Administración Tributaria emitió el Proveído N° 24-01310-



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

13, de 30 de septiembre de 2013, según el cual otorga un plazo adicional de 5 días hábiles para la presentación de la documentación solicitada (Fs. 9 y 10 de antecedentes administrativos, C-1)

El 9 de octubre de 2013, según el Acta de Entrega y Devolución de documentos N° 4214, Operaciones Metalúrgicas S.A. "OMSA", presentó a la Administración Tributaria la documentación requerida (fs. 13 de antecedentes administrativos, C-1).

El 31 de diciembre de 2013, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/266/2013, según el cual producto de la verificación realizada, depuro facturas cuyo crédito fiscal asciende a un total de Bs.365.183- importe que se encuentra compuesto por el crédito fiscal observado por contener dirección diferente al domicilio fiscal declarado en el Padrón y por falta de vinculación a la actividad, monto que totaliza Bs. 13.820.- Adicionalmente, observó notas fiscales por importes superiores a 50.000 UFV's, que no se encuentran respaldadas completamente con medios fehacientes de pago por Bs.2.702.791,49 cuyo crédito fiscal es de Bs. 351.363.- ambos conceptos determinan un crédito fiscal observado de Bs.365.183 (fs.822-825 de antecedentes administrativos,C-5).

El 20 de marzo de 2014, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDOR/DJCC/UTJ/INF/059/2013, según el cual, producto del análisis de las pruebas complementarias presentadas por "OMSA", evidencio la existencia de Certificados de Devolución Impositiva CEDEIM endosados a favor de sus proveedores, por un total de Bs.1.959.235.85, con los cuales el exportador procedió a cancelar las Notas Fiscales Nrs. 778, 779, 780, 11585, 11584, 14394, 14393 y 782 antes de la emisión de la RA por lo que consideró no ser sujeto de observación, en consecuencia modifíco el importe observado por compras superiores a 50.000 UFV's a Bs.743.55.91 cuyo crédito fiscal asciende a la suma de Bs.96.663 que junto al crédito fiscal observado de Bs.13.820 totaliza Bs.110.443 (fs.1190-1192 de antecedentes administrativos C-6).

El 31 de marzo de 2014, la Administración Tributaria notificó personalmente al representante de Operaciones Metalúrgicas S.A. "OMSA", con la RA CEDEIM Previa N° 23-00078-14, de 21 de marzo de 2014, que determina, que de un total solicitado de Bs.2.206.038 se deberá devolver Bs.2.095.55 quedando observado el crédito fiscal de Bs.110.483 correspondiente al IVA del periodo abril 2012 (1196-1204 vta., de antecedentes administrativos, C-6).

Por memorial de fs. 47 a 53 del anexo 01, carpeta 01, Mariano Ignacio Perú Taborga y Raúl Rubén Salas Landívar, en representación de Operaciones Metalúrgicas S.A. "OMSA", interponen Recurso de Alzada contra la RA CEDEIM Previa 23-00078-14 de 21 de marzo, instancia de alzada que emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT – LPZ/RA 0546/2014, de 14 de julio, que revoca parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa 23-00078-14 de 21 de marzo, y en consecuencia deja sin efecto el importe observado cómo no sujeto a devolución impositiva de Bs.91.688 y confirma el monto de Bs.4.975 por depuración del crédito fiscal de facturas superiores a 50.000 UFV's sin respaldo de medios fehacientes de pago como no sujeto a devolución impositiva del periodo fiscal abril/2012, asimismo mantiene firme el monto de Bs.13.820 por depuración de crédito fiscal por depuración de facturas no vinculadas a la actividad exportadora y que no cumplen con los requisitos formales; declarando en consecuencia como importe sujeto a devolución Bs.2.095.555 más Bs.91.688 sumando un total de Bs.2.187.243, por el periodo fiscal de abril/12.

Por memorial de fs. 143 a 146 vta., y 165 a 169 del anexo 01, carpeta 01, Mariano Ignacio Perú Taborga, en representación de Operaciones Metalúrgicas S.A.

“OMSA”, así como Verónica Jeannine Sandy Tapia, interponen recurso jerárquico contra la Resolución del Recurso de Alzada ARIT – -LPZ/RA 0546/2014, de 14 de julio, instancia en la que se emitió la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1555/2014, de 17 de noviembre, confirmando la Resolución del Recurso de Alzada ARIT – -LPZ/RA 0546/2014, de 14 de julio, y estableciendo el importe objeto de devolución impositiva a favor de “OMSA” por el periodo fiscal abril/12 en Bs.2.187.243.

Expuestos estos antecedentes administrativos, y a los fines de la resolución de la presente causa corresponde partir del siguiente marco normativo:

La Constitución Política del Estado (CPE), en su art. 14 num.I V, establece: *“Las leyes bolivianas se aplican a todas las personas naturales o jurídicas, bolivianas o extranjeras en el territorio boliviano”*.

Art. 66 de la Ley N° 2492 establece que, la Administración Tributaria tiene las siguientes facultades específicas:

“11. Aplicar los montos mínimos establecidos mediante reglamento a partir de los cuales las operaciones de devolución impositiva deban 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 establecido legalmente”.

Por su parte el art. 20 de la Ley N° 062 modifica el numeral 11 del art. 66 de la Ley N°2492 de 2 de agosto de 2003, por el siguiente texto:

“11. Aplicar los montos mínimos establecidos mediante Decreto Supremo a partir de los cuales los pagos por la adquisición y venta de bienes y servicios deban ser respaldados por los contribuyentes y/o responsables a través de documentos reconocidos por el sistema bancario y de intermediación financiera regulada por la Autoridad de Supervisión Financiera (ASFI). La falta de respaldo mediante la documentación emitida por las referidas entidades, hará presumir la inexistencia de la transacción para fines de liquidación de impuestos e implicará que el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal, así como la obligación del vendedor de liquidar el impuesto sin deducción de crédito fiscal alguno”.

El art. 37 del DS N° 27310 de 9 de enero de 2004, Reglamento al Código Tributario Boliviano (CTB) en referencia a los medios fehacientes de pago señala:

“I Las compras por importes mayores a cincuenta mil Unidades de Fomento de la Vivienda (50.000 UFV’s), 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. II.- En los casos en que se solicite devolución impositiva, el importe anterior se reducirá a treinta mil Unidades de Fomento de la Vivienda (30.000 UFV’s)”.

El art. 12 del DS. 29577 referido a la Liquidación y Pago de la Regalía Minera, señala:

“Para la liquidación de la RM, en cada operación de venta o exportación se aplicará, sobre la base de cálculo establecida, la alícuota determinada por el art. 98 del Código de Minería y el presente Reglamento. En operaciones de venta en el mercado interno, los compradores de minerales y metales tienen la obligación de retener el importe de la RM liquidada por sus proveedores. Salvo el caso de las empresas señaladas en Capítulo VIII, quienes retuvieron la RM en la primera fase traspasarán los montos retenidos por concepto de RM a su comprador, junto con la RM que le corresponda. En las exportaciones se pagará la RM incorporando los montos retenidos a los proveedores. Los sujetos obligados deben registrar todas sus liquidaciones y pagos de la RM en el libro denominado Ventas Brutas - Control RM.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Asimismo, en sus compras de minerales y metales registrarán el importe de la RM retenida a sus proveedores, el mismo que se asentará en el libro denominado Compras - Control RM.

El libro Ventas Brutas - Control RM registrará como mínimo la siguiente información: número de asiento, fecha de la operación de venta, origen del mineral, nombre o razón social del comprador, Número de Identificación Tributaria - NIT, Número de Identificación Minera - NIM, peso bruto, peso neto seco, ley del mineral, peso del contenido fino, cotización oficial, valor bruto de venta, valor comercial de la venta y monto de la RM liquidado por el responsable, consignando si este monto es "Acreditable" o no contra el IUE, bajo el procedimiento que se establece en el Artículo 13 del presente reglamento. El libro Compras - Control RM registrará similar información de los proveedores, incluyendo la RM retenida, debiendo establecerse un asiento por cada operación de compra.

Las características y requisitos de los libros Ventas Brutas - Control RM y Compras - Control RM se establecerán por el Servicio de Impuestos Nacionales en coordinación con el Ministerio de Minería y Metalurgia, siendo obligatoria su presentación al Servicio de Impuestos Nacionales de acuerdo a reglamentación a emitirse y semestralmente a las Prefecturas de los Departamentos donde se origina la producción, para efectos de control, en los treinta días posteriores a la finalización de cada semestre de la gestión fiscal minera (31 de marzo y 30 de septiembre de cada año).

Los intermediarios, comercializadores, procesadores y fundidores, bajo ninguna circunstancia podrán liquidar la RM por sus compras de minerales con una alícuota superior a la establecida para las ventas internas. Las alícuotas a aplicarse en las ventas internas deben estar absolutamente visibles en las liquidaciones de compra venta".

El art. 25 del DS 29577 Señala: "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 RA por el Ministerio de Minería y Metalurgia en base a reglamentación específica".

Por su parte el art. 25 del mismo Decreto Supremo, indica: "En caso que los sujetos obligados al pago de la RM vendan o exporten minerales o metales originados en varios Departamentos productores, el importe de la RM que corresponda se distribuirá en la proporción del aporte de cada uno de ellos a la producción que dio origen a la venta o exportación del sujeto obligado, en base al valor bruto consignado en la correspondiente factura de exportación o venta, según surja de su Declaración Jurada con el respaldo de verificaciones de origen que al efecto deberá acreditar el productor minero al momento de enajenar el mineral o metal".

El art. 70 de la Ley N° 2492, referido a las Obligaciones Tributarias del Sujeto Pasivo, establece:

"4).- Respaldo las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas".

Por su parte el art. 4 de la Ley N° 843, de Reforma Tributaria, en cuanto a la perfección del hecho imponible, señala:

“a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente”.

Por su parte el art. 8 de la Ley N° 843, en el art. 8 señala:

“Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art. 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen que se hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida. Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen”.

El art. 11 de la Ley señalada supra, indica: *“Las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen”.*

En el marco de la normativa constitucional y legal precedentemente expuesta, se procede a resolver la presente causa.

1.- En cuanto a la denuncia respecto a que las facturas comerciales de exportación Nrs. 775, 776, 777, 781 y 782, se encontrarían respaldadas con contratos proformas y no con contratos plenamente establecidos con su clientes Metal Barcas Ltda., Unión Commodities AG, Yuntinic Resources Inc., Propulsora S.A., y Bera de Bolivia (Aleaciones) S.A. respectivamente, así como no encontrarse claramente establecidos y estar mal determinados los gastos de realización, lo que daría lugar a la aplicación del art.10 del DS 25465, así como al art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-03 para devolución o reintegro del crédito fiscal, con la presunción de que los gastos realizados son el 45% del valor oficial de la cotización.

Al respecto, si bien por disposición legal, tanto la autoridad tributaria como el sujeto pasivo a través del derecho de impugnación pueden cuestionar los actos de la administración que le sean gravosos a fin de lograr el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. Sin embargo para que ello ocurra, resulta fundamental que quien demanda en la vía jurisdiccional, en virtud al principio de congruencia cuestione el contenido de la Resolución Jerárquica motivo del control de legalidad, apoyándose en los aspectos que emerjan de los actos administrativos así como el contenido de la Resolución del Recurso de Alzada, y no en base a otros elementos o antecedentes que no fueron cuestionados en la instancia jerárquica, lo que representa una irregularidad procesal, pero que además impide que la autoridad jurisdiccional en base a estos antecedentes o denuncias ajenas a la resolución impugnada, pueda revisar la resolución objeto de la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

demanda. En el marco de lo referido, en la especie, la Administración Tributaria, pretende a través de la presente demanda, que esta Sala Especializada se pronuncie sobre el fundamento referido supra, sin que exista constancia de haber efectuado reclamo alguno en la instancia jerárquica sobre este aspecto, de ahí que, la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución del Recurso Jerárquico hoy cuestionada, no se pronunció al respecto. Con este antecedente esta Sala Especializada se encuentra impedida de ingresar a conocer y emitir pronunciamiento sobre este nuevo elemento denunciado, debido a que, si no lo hizo como reclamo a través del recurso jerárquico, se entiende que estos hechos fueron consentidos libre y expresamente, lo que implica la renuncia al ejercicio de impugnar sobre el tema referido. Al respecto, los arts. 139. b), y 144 de la Ley N° 2492, así como los arts. 198.e), y 211.I de la Ley N° 3092, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la Resolución de Alzada deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide en el recurso jerárquico, para que la Autoridad General de Impugnación Tributaria pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos. Sobre el particular, este Tribunal Supremo ha sentado línea jurisprudencial mediante Autos Supremos Nrs. 237A/2012 y 279/2012.

2.-En cuanto a la denuncia en sentido de que, las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal comprometido por importes iguales o superiores a 50.000.- UFV's no demuestran el 100% del pago de los importes facturados por sus proveedores, ascendiendo el monto depurado a Bs.96.663, en razón a que el contribuyente Operaciones Metalúrgicas S.A., OMSA, estaría solicitando la devolución del Crédito Fiscal IVA de exportación con componente de Regalía Minera, lo que contravendría lo establecido en el DS 25465 que indica que los impuestos sujetos a devolución impositiva son el IVA, ICE y GA. De ahí que, los importes retenidos, pagados y presentados por el contribuyente no pueden considerarse como medios fehacientes de pago de las facturas objeto de devolución impositiva por concepto de compra de concentrados de estaño.

Sobre el particular la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1555/2014, de 17 de noviembre, en el punto xviii del considerando IV, señaló: *"Es importante aclarar que la instancia de Alzada, realizó la fundamentación legal pertinente, sustentando su análisis en el Parágrafo III, artículo 12 del DS N° 27874 que modifica el artículo 37 del DS N° 27310 (RCTB), entre otra normativa, la cual establece taxativamente que las compras con importes mayores a 50.000 UFV's, deberán ser respaldadas a través de medios fehacientes pago; nótese que esta disposición obliga a respaldar la totalidad de las compras; sin embargo, la Administración Tributaria validó la proporción respaldada con medios fehacientes de pago, y observó las proporción no pagada, debido a que la compra y venta de mineral se efectúa por lotes, En consecuencia, no corresponde que esta instancia jerárquica analice el total del importe facturado, toda vez, que una parte del importe facturado fue validado por la propia Administración Tributaria, lo contrario significaría agravar la situación inicial del Sujeto Pasivo, situación contraria a lo dispuesto en el Parágrafo II, artículo 63 de la Ley N° 2341 (LPA), por lo que la Resolución del Recurso de Alzada, en este punto no le causo agravios a OMSA".* Más adelante en el punto xxxvi. Señaló: *"Respecto a la Regalía Minera, los pagos realizados por este concepto fueron respaldados con los Formularios N° 3009 Boleta de Pago de la Regalía Minera y refrendo de la entidad bancaria por el importe pagado, acompañando también el "detalle de la Retención de la Regalía Minera", que*

incluye el importe de la Regalía Minera, el municipio y la cuenta respectiva, y el pago de Regalía Minera, en el que se evidencia las retenciones realizadas por lotes, acreditando de esta manera el Sujeto Pasivo, la retención señalada y el posterior empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como medio fehaciente de pago de la facturas observadas por la retención de la Regalía Minera, según la obligación establecida en el art. 21 del Decreto Supremo N° 29577” . Más adelante en el punto xxxvii. Señaló: “Toda vez que las retenciones por concepto de Regalía Minera, se constituyen en medios de pago válidos a efecto de la devolución impositiva, corresponde que el importe de Bs.528.078 sean aceptado como descargo; no obstante, por la diferencia observada también por la ausencia de medios fehacientes de pago, el Sujeto Pasivo no acredita con documentación el resto de la diferencia observada”. En el marco de lo referido, La administración Tributaria, ha determinado depurar el crédito fiscal del Sujeto Pasivo por falta de medios fehacientes de pago, considerando que el pago por las facturas de compra de mineral no están respaldadas en su totalidad, y porque el Sujeto Pasivo, presento como medio fehaciente de pago, la constancia de pago bancario por el monto retenido de la Regalía Minera, observando que el importe facturado incluye esta carga fiscal, aspecto que según la Administración Tributaria vulneraría el DS 25465. Al respecto, el art. 3 del DS 25465, dispone que el crédito fiscal IVA correspondiente a los 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 el art. 11 de la Ley N° 843. La determinación del crédito fiscal para las exportaciones, se realizara 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 N° 843. Como lo exportadores no generan, o generan parcialmente debito fiscal por operaciones gravadas, corresponde 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. Por otro lado, conforme el artículo 1 de la Ley N° 3787, que sustituye el Título VIII del Libro Primero de la Ley N° 1777 (Código de Minería), quienes realicen las actividades mineras, están sujetos al pago de una Regalía Minera, cuya base de cálculo es el valor bruto de venta, que resulta de multiplicar el peso del contenido fino del mineral o metal por su cotización oficial; asimismo, se establece que la misma se liquidara y pagara en cada operación de venta o exportación, asentándose cada liquidación en el Libro de Ventas Brutas-Control Regalía Minera, en tanto que el comprador descontará el importe de la Regalía Minera liquidado a sus proveedores que se asentara en un libro llamado Compras Control Regalía Minera. Por su parte, el art. 22 del DS N° 29577, establece que en operaciones de venta en el mercado interno, los compradores de minerales y metales, tienen la obligación de retener el importe de las Regalía Minera liquidada por sus proveedores.

Por otra parte, conforme el art. 5 de la Ley N° 843, la base imponible del IVA es el precio neto de venta que resulta de deducir del precio total, las bonificaciones y descuentos, y el valor de los envases, valor sobre el cual el proveedor o vendedor deberá emitir la factura, y debe de incluir el impuesto sin mostrarse por separado; en tanto que el comprador, tendrá derecho al crédito Fiscal IVA, sobre dicha factura en los términos dispuesto en los arts.4 y 8 de la citada Ley, es decir, que cumpla los requisitos para su validez, como ser: 1) Estar respaldado con la factura original o documento equivalente; 2) Que se encuentre vinculada a la actividad gravada; y 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente. Finalmente el art. 11 de la Ley señalada



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

supra, indica: *“Las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen”.*

En el marco legal referido, resulta evidente que el vendedor no puede incluir el valor que corresponde a la Regalía Minera en el precio neto de venta de bien o la prestación de servicios, en vista de que la normativa sólo prevé que el IVA sea parte integrante del precio neto de venta y que a efectos de la devolución, por el principio de Neutralidad Impositiva, sea este impuesto que deba ser reintegrado al exportador. Bajo el contexto señalado, de la revisión de antecedentes administrativos, se evidencia que la empresa de Operaciones Metalúrgicas S.A. “OMSA”, al haber efectuado compras que conciernen a concentrados de estaño, en cumplimiento al art. 22 del DS 29577, actuó como agente de retención de la Regalía Minera liquidada por sus proveedores, por ello, en base a las facturas de compra del mineral, “OMSA”, solicitó la devolución impositiva del Crédito Fiscal, no obstante ello, la Administración Tributaria en el inicio del proceso de verificación observó las facturas de compras Nrs. 778, 782, 11584, 14393, 246, 247, 248, 249 y 255, y solicitó al Sujeto Pasivo los medios fehacientes de pago por las compras mayores a 50.000 UFV's. En mérito a ello, la empresa Operaciones Metalúrgicas S.A. “OMSA”, a fin de sustentar los pagos de las compras, presentó los cuadros cursantes a fs. 470, 520, 529, 545, 585, 610, 647, 672, 701, 728, 761 y 803 de antecedentes administrativos c.3, c.4 y c.5 en los cuales, en una primera parte, expone los datos de las Facturas consignando el importe total en bolivianos y en dólares norteamericanos; en tanto que en una segunda parte, efectúa la relación de los pagos como medios fehacientes por el periodo observado. En ese mérito, presentó los Comprobantes de Egreso, Liquidaciones Finales por Lote de Concentrados de Estaño, Cheques, Diferencias de Cambio, estableciendo además el importe no pagado correspondiente a la retención de la Regalía Minera establecida en el art. 25 del DS N° 29577, la Boleta de Pago N° 3009 y constancia bancaria del pago efectuado de los proveedores COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira Ltda., Grupo Minera Bajaderia S.R.L. y Solano Andrade Argandoña. Por lo referido, se establece que “OMSA” en su calidad de comprador descontó de sus compras de minerales el importe de la Regalía Minera de sus proveedores, para posteriormente empozarlo al Banco como consta de los formularios 3009, comprobantes de depósito bancario, y detalle de retención de regalías. En ese antecedente la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en la Resolución Jerárquica impugnada confirmó la Resolución dictada en el Recurso de Alzada, porque consideró que los pagos efectuados por “OMSA” por concepto de Regalía Minera de sus proveedores resultan medios fehacientes de pago respecto a las notas fiscales de compra de mineral. En consecuencia, habiéndose verificado la retención y pago de Regalías Mineras, resulta correcto y legal dejar sin efecto el reparo determinado por la Administración Tributaria por falta de medios fehacientes de pago. Sin embargo corresponde, aclarar que, no resulta evidente que “OMSA”, hubiere incluido la Regalía Minera a la determinación de la base imponible del IVA o el precio neto de venta o precio facturado para la devolución del crédito fiscal, en vista de que, si bien “OMSA” en sus liquidaciones finales consideró que el Valor Neto es la base de cálculo para la aplicación de la alícuota efectiva del IVA y de la Regalía Minera, sin embargo, del análisis de los cuadros de liquidaciones señalados supra se establece que

el Sujeto Pasivo consideró correctamente como cargas fiscales diferentes, el monto de la retención y las facturas por compra del mineral.

3.- En relación a la denuncia en sentido de que, las facturas de compras Nrs. 591104, 613386, 578210, 751625 y 799113 no son válidas para el crédito fiscal según el inc. 4) del art. 42 de la RND 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, por no coincidir el domicilio fiscal registrado en el Padrón Nacional de Contribuyentes y que se depuraron las facturas de compras Nrs. 10082983, 41873481, 42511968, 42511956 y 479 por no estar vinculadas a la actividad exportadora según establece el art.2 de la Ley N° 1963 y art. 3 del DS 25462, por lo que, el crédito depurado asciende a Bs. 13.820. Sobre el particular la Resolución del Recurso Jerárquico impugnada en el punto xlvi. Señaló: *“Adicionalmente, se debe confirmar la observación por no coincidir el domicilio fiscal registrado en el Padrón de Contribuyentes y por falta de vinculación por un total de Bs.106.304,01 debido a que no fue impugnado por OMSA ante esta instancia jerárquica, consecuentemente, firme la depuración del crédito fiscal por Bs.13.820”*. De lo referido, podemos apreciar que este aspecto no fue impugnado en la instancia jerárquica por el Sujeto Pasivo y tampoco por la Administración Tributaria, debido a que en la instancia de alzada se mantuvo firme el monto de Bs.13.820 por depuración del crédito fiscal de facturas no vinculadas a la actividad exportadora y que no cumplen con requisitos formales. Por lo manifestado, resulta impertinente e incongruente la denuncia planteada por la Administración Tributaria por este concepto en razón de no haberse modificado en sede recursiva el reparo o la depuración de las facturas efectuada por la Administración Tributaria.

4.- En cuanto a la denuncia, respecto a que los pagos realizados por el contribuyente a cuenta de COMIBOL, por Dirm.Sn Lab, SPECTROLAB de mineral reflejada en la liquidación final N° 1042, no acredita la transacción genérica que es la compra de mineral; que, los pagos realizados por el contribuyente a cuenta de SOLANO ANDRADE ARGANDOÑA por retención Caja Nacional de Salud, retención Adm. Coop. y otros descuentos, no son considerados como medios fehacientes de pago, al no acreditar el concepto de la transacción genérica que es la compra de mineral; que, los importes por concepto de Impuesto al Valor Agregado en las facturas presentadas por el contribuyente no se encuentran respaldadas y pagadas en su integridad con medios fehacientes de pago que sustenten dicho gasto para la devolución impositiva tal como establece el art.13 de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993; que, de la revisión de facturas iguales o superiores a 50.000 UFV's., se identificaron facturas de compra de concentrados de mineral cuyo pago no es respaldado en su totalidad como se observan en los cuadros de determinación de importe de cada una de las facturas y los respaldos presentados por el contribuyente, en consideración a ello, se procedió a la depuración del importe cuyo pago no fue respaldado. Sobre el particular la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1555/2014, de 17 de noviembre, en el punto xviii señaló: *“Es importante aclarar que la instancia de alzada, realizó la fundamentación legal pertinente, sustentando su análisis en el Parágrafo III, artículo 12 del DS 27874 que modifica el art. 37 del DS 27310 (RCTB) entre otra normativa, la cual establece taxativamente que las compras con importes mayores a 50.000 UFV's, deberán ser respaldadas a través de medios fehacientes de pago; nótese que esta disposición obliga a respaldar la totalidad de las compras; sin embargo, la Administración Tributaria validó la proporción respaldada con medios fehacientes de pago, y observo la proporción no pagada, debido a que la compra del mineral se efectúa por lotes. En consecuencia, no corresponde a esta instancia jerárquica*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

analizar el total del importe facturado, toda vez, que una parte del importe fue validado por la propia Administración Tributaria, lo contrario significaría agravar la situación inicial del Sujeto Pasivo, situación contraria a lo dispuesto en el parágrafo II, art. 63 de la Ley N° 2341 (...). Por otra parte, en el punto xxxviii, señaló: "Con relación a los pagos a terceros observados por un total de Bs.37.473,12 los mismos que corresponden a las Facturas Nrs. 778, 246, 247, 248, 249 y 255, que incluyen conceptos tales como pagos a: Lab. Spectrolab, Caja Nacional de Salud (CNS), Gastos de Administración, Uso de Ingenio y otros descuentos, de los cuales corresponde confirmar la Resolución del Recurso de Alzada que dejó sin efecto Bs.20.297,73, correspondiente a Lab. Spectrolab, Aportes a la CNS, Gastos de Administración y Pagos Aportes CNS; confirmar también a la Resolución del Recurso de Alzada que mantuvo sin efecto Bs.17.175, 40, correspondiente a otros gastos y Uso de Ingenio. El Detalle de cada uno de los conceptos incluidos por pagos a terceros se expone en el siguiente cuadro y seguidamente el análisis de cada uno de los conceptos". Al respecto, el no considerar los pagos realizados por el contribuyente a cuenta de COMIBOL por Dirm. Sn Lab. Spectrolab de mineral, el pago por concepto Caja Nacional de Salud, Gastos Administrativos y otros descuentos, como medios fehacientes de pago, constituye una ilegalidad por parte de la Administración Tributaria, toda vez que entre deudor y acreedor pueden pactar a solicitud del acreedor, que el deudor pague de forma parcial o total el monto que adeuda a un tercero, en razón a que, el pago a un tercero se constituye en definitiva como un pago al acreedor mismo, aspecto que no está prohibido por ley, por el contrario el art. 3 del DS 22175, de 13 de abril de 1989, permite aquello. En consecuencia, de los antecedentes administrativos, evidenciamos que la empresa "OMSA", en la "Liquidación Final de Concentrados de Estaño" por el lote comprado, registra además del valor de compra del mineral, retenciones acordadas con el proveedor, referidas entre otras por concepto de dirimición (análisis de laboratorio) a Spectrolab por cuenta de COMIBOL.

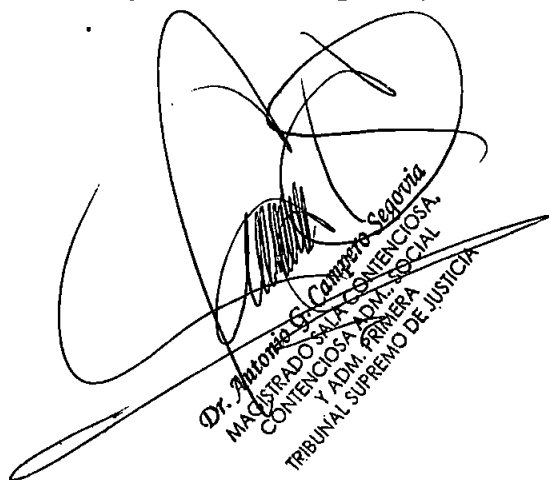
Por otro lado, los aportes a la Seguridad Social deben ser tomados en cuenta por las empresas comercializadoras de minerales y estas deben actuar como agentes de retención de los mismos, como lo establece el art. 3 del DS. 22175. En el caso presente, por la documentación adjunta, se evidencia la existencia de pagos de aportes a la Caja Nacional de Salud, los cuales resultan ser medios fehacientes de pago, al tratarse de registros contables, cheques, extractos bancarios y liquidaciones finales, por lo que, el crédito fiscal contenido en las facturas 246, 247, 248, 249 y 255 es válido para la Devolución Impositiva. Por otra parte, se observa también en relación a los gastos de administración, que si bien en las liquidaciones finales se deducen estos importes por la compra del mineral y no se canceló este concepto en el momento de la elaboración de las Liquidaciones citadas sino de manera posterior se realizaron los pagos, como se observan en los cheques, extractos bancarios y comprobantes de depósito presentados por el Sujeto Pasivo en la etapa de revisión, haciendo hincapié que los cheques fueron girados a nombre del proveedor del mineral. Asimismo, se debe indicar que los importes observados por la Administración Tributaria, son originados en la transacción de compra y venta de los minerales descritos en las liquidaciones finales, y se encuentran incluidos en las facturas emitidas por los proveedores, motivo por el cual dicho concepto no es genérico, toda vez que se origina en los movimientos comerciales plenamente indicados e identificados con las compras de minerales, en consecuencia sobre este concepto, las facturas Nrs. 246, 247, 248, 249 y 255, son válidas para la devolución del crédito fiscal.

En el marco de lo referido, este Tribunal Supremo a través de su Sala Especializada, concluye no ser evidentes las denuncias contenidas en el memorial de demanda, por el contrario se evidencia que la Autoridad de Impugnación Tributaria, ha dictado la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1555/2014, de 17 de noviembre, dentro del marco de la legalidad, tomando en cuenta que los pagos efectuados por el contribuyente respaldan el pago de la transacción por la compra del mineral, si bien no en forma total, en la proporción validada por la Administración Tributaria.

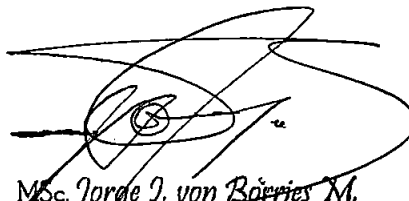
POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Adm., Social y Adm. Primera del Tribunal Supremo de Justicia, con la atribución contenida en el art. 2.1 de la Ley N° 620, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda Contenciosa Administrativa de fs, 61 a 68 vta., interpuesta por Verónica J. Sandy Tapia, en representación de la Gerencia Distrital Oro del Servicio de Impuestos Nacionales, En consecuencia mantiene firme, subsistente y con total validez la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1555/2014, de 17 de noviembre, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Regístrese, notifíquese y comuníquese.

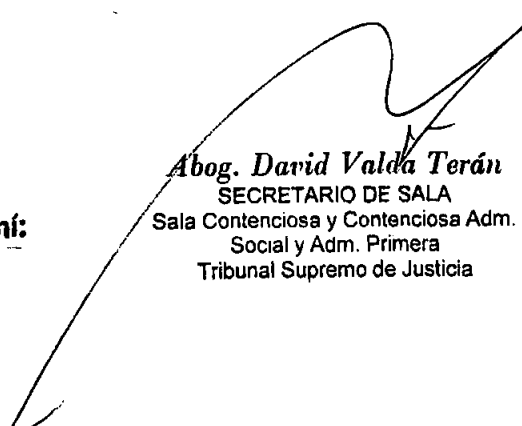


Dr. Antonio G. Campos Segovia
MAESTRADO SALA CONTENCIOSA,
Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



MSc. Jorge I. von Borries M.
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:



Abog. David Valda Terán
SECRETARIO DE SALA
Sala Contenciosa y Contenciosa Adm.
Social y Adm. Primera
Tribunal Supremo de Justicia

ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA



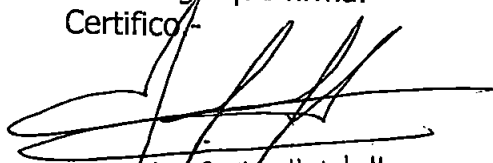
**ORGANO JUDICIAL
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
CITACIONES Y NOTIFICACIONES**

En la ciudad de Sucre, a horas 15:56 del lunes 18 de abril de 2016 años, notifiqué a:

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria

CON LA SENTENCIA N° 21/2016 C.A., mediante cédula de ley fijada en puerta de Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia del testigo que firma.

Certifico.-


Abog. Santiago Hurtado M.
OFICIAL DE DILIGENCIAS
Sala Contenciosa y Contenciosa Adm.
Social y Adm. Primera
Tribunal Supremo de Justicia



TESTIGO
Ximena Janko Ventura
C.I.7553713 Ch.

En la ciudad de Sucre, a horas 15:58 del lunes 18 de abril de 2016 años, notifiqué a:

Verónica Jeannine Sandy Tapia. en representación de la Gerencia Distrital de Oruro del SIN

CON LA SENTENCIA N° 21/2016 C.A., mediante cédula de ley fijada en puerta de Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia del testigo que firma.

Certifico.-


Abog. Santiago Hurtado M.
OFICIAL DE DILIGENCIAS
Sala Contenciosa y Contenciosa Adm.
Social y Adm. Primera
Tribunal Supremo de Justicia


TESTIGO
Ximena Janko Ventura
C.I.7553713 Ch.