



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

## SALA PLENA

**SENTENCIA:** 23/2018.  
**FECHA:** Sucre, 31 de enero de 2018.  
**EXPEDIENTE:** 907/2014.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** **Marco Ernesto Jaimes Molina.**

---

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 47 a 51 vta, en la que la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Verónica J. Sandi Tapia, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0869/2014, pronunciada el 13 de junio por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 76 a 84; notificación a Operaciones Metalúrgicas Sociedad Anónima "OMSA" en su condición de tercero interesado, réplica de fs. 126 a 129, dúplica de fs. 132 a 134 vta., decreto de fs. 148, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

### **I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.**

Que, Verónica Sandi Tapia, acreditando personería a nombre y representación de la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, mediante Resolución Administrativa N° 03-033-14 de 27 de junio de 2014 (fojas 46), manifestó que el 18 de junio de 2014, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, notificó a la Administración que representa con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0869/2014 de 13 de junio de 2014, por lo que al amparo de los arts. 23-I inc. c) del Decreto Supremo (DS) 27450, concordante con el art. 212-I inc. c) de la Ley N° 3092, 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo y arts. 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, interpone parcialmente demanda contencioso administrativa contra la mencionada Resolución Jerárquica, solicitando confirmar la Resolución Administrativa de CEDEIM PREVIA N° 23-01044-13 de fecha 26 de noviembre de 2013.

#### **I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.**

La demanda señala que en ejercicio de las facultades conferidas por el art. 100 del Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492), el SIN Oruro procedió a la Verificación Externa CEDEIM (previa) al contribuyente OPERACIONES METALURGICAS S.A. "OMSA" relativa al Impuesto al Valor Agregado IVA, en virtud a la solicitud de devolución impositiva DUDIE N° 4034732031, correspondiente al periodo fiscal mayo de la gestión 2012.

En 25 de septiembre de 2013, se notificó al contribuyente indicado con la Orden de Verificación Externa N° 0012OVE03846, poniéndose también a su conocimiento el Requerimiento de Documentación N° 00113779, otorgándose el plazo de cinco días para su cumplimiento.

El 31 de octubre de 2013, se emitió el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/152/2013, concluyendo que resultado de la verificación efectuada a la documental respaldatoria de la solicitud de Devolución Impositiva, correspondía la devolución de Bs. 2.271.669 por el IVA del periodo mayo de 2012.

El 26 de noviembre de 2013, se emitió la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-01044-13, ratificando a favor del sujeto pasivo como importe sujeto a devolución impositiva por el IVA periodo fiscal febrero de 2012 (debió decir mayo 2012), el importe de Bs.2.271.669, actuado notificado al contribuyente el 2 de diciembre de 2013.

## **I.2. Fundamentos de la demanda.**

Expresó que del análisis, valoración y antecedentes de la Resolución del Recurso Jerárquico emitida por la AGIT, por la que se revoca parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0239/2014 de 17 de marzo de 2014 (nótese que este dato resulta errado, pues la AGIT confirmó la Resolución de Alzada), dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria que dispuso la revocatoria parcial de la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-01044-13, pueden identificarse los siguientes agravios:

- a) Transcribiendo parte de la Resolución impugnada, que decidió acerca de los **medios fehacientes de pago** y glosando los arts. 66 num. 11), 70 num. 4) de la Ley N° 2492, indicó que en este marco legal, el art. 37 del DS N° 27310 modificado por el párrafo II del art. 12 del DS N° 27874, dispone 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. Que la Administración Tributaria aplicó correctamente el precepto legal señalado, toda vez que conforme a la documentación presentada por el contribuyente como medio fehaciente de pago a la transacción efectuada (compra de mineral), se comprobó que la base del cálculo para el importe total facturado incluía la regalía minera retenida, hecho que contraviene el art. 4 num. IV inc. b) del DS 29577 de 21 de mayo de 2008, pues la regalía minera no forma parte del importe facturado, de ser así, ello implicaría la aplicación del IVA sobre la regalía minera, aspecto que no es considerado por el proveedor Corporación Minera de Bolivia, Empresa Minera Barrosquira Ltda., Grupo Minero Bajaderia SRL y Solano Andrade Argandoña que calcularon el precio de venta facturado aplicando el IVA al valor neto de venta de mineral sin descontar la retención por regalía minera.
- b) Anotó que el Departamento de Fiscalización mediante Informe SIN/GDDR/DF/VE/INF/152/2013 de 31 de octubre, estableció como monto no sujeto a devolución la suma de Bs. 126.069 del IVA correspondiente a la solicitud de devolución impositiva del periodo fiscal mayo 2012, por no estar las facturas debidamente respaldadas con medios fehacientes de pago, monto que correspondía disminuir



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

Exp. 907/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

---

del inicialmente solicitado por el contribuyentes, debiendo emitirse CEDEIM's por Bs. 2.271.669 por el IVA.

- c) Señaló que la autoridad demandada al considerar que los medios fehacientes de pago presentados por el contribuyente OMSA eran válidos, incurrió en un error, pues el contribuyentes adjuntó certificación de boleta de pago formulario 3009, cuadro de retenciones 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, no respaldan el pago de la transacción por la compra de mineral.
- d) Agregó que de consentir en el criterio de la AGIT, el contribuyente OMSA estaría solicitando la devolución del crédito fiscal IVA de exportación con componente de regalía minera, contraviniendo el DS N° 25465 que establece que los impuestos sujetos de devolución impositiva son el Impuesto al Valor Agregado IVA, Impuesto a los Consumos Específicos ICE e Impuesto al Gravamen Arancelario GA, por lo que los importes presentados retenidos, pagados y presentados por el contribuyente no pueden ser considerados como medios fehacientes de pago.
- e) Puntualizó que las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal comprometido por importes iguales o superiores a 50.000 UFVs, no demostraron el 100% del pago de los importes facturados por los proveedores, cuando de conformidad a la disposición del art. 12 de la Ley N° 1489, modificado por la Ley N° 1963, señala que en cumplimiento al Principio de Neutralidad Impositiva los exportadores de mercancías y servicios sujetos a dicha Ley, recibirán devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, disposición legal que guarda estricta relación con la contenida en el art. 13 de la misma norma, modificada por Ley N° 1963
- f) Finalmente, transcribiendo el art. 3 del DS N° 24465 que reglamenta la devolución del IVA, afirmó que se encuentra demostrado que los actos de la Administración Tributaria se desarrollaron en observancia de los Principios de Legalidad y Presunción de Legitimidad, Imparcialidad, Verdad Material, Publicidad y Buena Fe, previsto en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, respetando los derechos y garantías del administrado establecidos en la Constitución Política del Estado.

### **I.3. Petitorio.**

Concluye la demanda solicitando se declare probada la demanda y en consecuencia, se confirme la Resolución Administrativa de CEDEIN N° 23-01044013 de 26 de noviembre de 2013, emitida por la Administración Tributaria, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

## **II. DE LA CONTESTACION A LA DEMANDA.**

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 26 de junio de 2015, cursante de fs. 76 a 84, manifestando que, no obstante que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0869/2014 de 13 de junio se encuentra debidamente fundamentada y motivada, recalca los siguientes extremos:

Reproduciendo el fundamento de la resolución impugnada en relación a los medios fehacientes de pago, la autoridad demandada, señaló que la Administración Tributaria observó el crédito fiscal IVA por tres aspectos: **a)** porque las facturas de compras no coinciden con el domicilio fiscal registrado en el Padrón Nacional de Contribuyentes; **b)** Las facturas no se encuentran vinculadas a la actividad exportadora; **c)** Las facturas no cuentan con medios fehacientes de pago, motivo por el cual se emitió la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-01044-13 de 26 de noviembre de 2013, estableciendo que Bs. 2.272.669 como importe para devolución por el IVA del periodo mayo 2012 y como importe no sujeto a devolución Bs. 126 .069.

Agregó que la AGIT para pronunciar la resolución que resolvió el Recurso Jerárquico, compulsó no solamente los antecedentes administrativos, sino también la Resolución de Alzada, así como también los fundamentos del sujeto pasivo y de la Administración Tributaria en igualdad de derechos, realizando la compulsión de antecedentes administrativos en equidad y justicia, de tal forma que la Administración demandante no puede afirmar que se estaría aplicando normativa de forma equivocada.

En relación a la afirmación del demandante en sentido que el sujeto pasivo presentó como medio fehaciente de pago, el pago por la regalía minera, refirió que conforme al art. 1 de la Ley N° 3787, 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, la que será liquidada en cada operación de venta o exportación, asentándose en cada liquidación en el Libro Ventas Brutas Control RM, en tanto que el comprador descontará el importe de la regalía minera liquidado a sus proveedores que se asentará en el Libro Compras Control RM.

Enfatizó que en el caso presente, las compras realizadas por el sujeto pasivo conciernen a concentrados de estaño, mineral cuya comercialización se encuentra regida a una cotización oficial resultante del promedio aritmético quincenal en base de la menor de las cotizaciones diarias por transacciones al contado registradas en el *London Metal Exchange*, que se constituye en el indicador para la determinación del valor bruto de venta a efectos de determinar la base imponible del IVA y la base del cálculo de la regalía minera.

Añadió que la instancia jerárquica evidenció que en la determinación de la base imponible del IVA o el precio neto de venta o precio facturado, el vendedor del metal que estaba obligado a facturar no incluyó la regalía minera como erradamente establece la Administración Tributaria, así se establece de las liquidaciones efectuadas por el demandante que determina el valor neto del mineral y por separado efectúa el cálculo tanto de la regalía minera como del IVA, a más de que también resulta errada la



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

Exp. 907/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

observación del SIN pretendiendo la aplicación del art. 4-IV-inc. b) del DS N° 29577, que no puede ser aplicada al caso de autos, en mérito a que ésta se refiere a minerales no metálicos no contemplados en los parágrafos I, II y III de dicha norma, que no es el caso del concentrado de estaño y al ser evidente que la regalía minera no forma parte del importe facturado, no resulta correcta la apreciación de la Administración Tributaria, respecto a que OMSA estaría solicitando la devolución del crédito fiscal IVA con componente de la regalía minera.

Argumentó que la Administración Tributaria procedió a la depuración de las Facturas Nos. 794, 795, 11667, 38, 14396, 14395, 257, 258, 259, 260 y 262 correspondiente a los proveedores COMIBOL, Grupo Minero Bajadería, Empresa Minera Barrosquira Ltda. y Solano Andrade Argandoña, debido a que estas facturas no fueron respaldadas en su totalidad por medios fehacientes de pago, toda vez que el contribuyente no presentó documentación suficiente que respalde la totalidad del pago, incumpliendo la previsión del art. 37 del DS N° 27310, modificado por el art. 12 de su similar N° 27874-

Agregó que, respecto a la regalía minera, los pagos realizados por este concepto fueron respaldados por los formularios 3009 boleta de pago de la regalía minera y refrendo del Banco Unión por el importe pagado, acreditando de esta manera el sujeto pasivo la retención señalada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago, conforme a la obligación descrita en el art. 21 del DS N° 29577, por lo que, las retenciones efectuadas por concepto de regalía minea que asciende a la suma de Bs 518.640,56 se constituyen en medios de pago válidos correspondientes a las facturas N°s 794, 11687, 38, 257, 258, 259, 260 y 262, existiendo por estas mismas facturas otras diferencias no respaldadas por el sujeto pasivo, habiéndose también establecido diferencias sin respaldo de medios fehacientes correspondientes a las facturas N°s 795, 14395 y 14396.

Concluyó la respuesta manifestando que el demandante no demuestra o establece de forma indubitable una errada interpretación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, limitándose a realizar afirmaciones generales y no precisas, por lo que se ratifica en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución del Recurso Jerárquico hoy impugnada en la presente demanda, no sin antes citar como doctrina tributaria del sistema SIDOT V.3 de la Administración Tributaria, respecto de la carga de la prueba para demostrar la validez del crédito fiscal, la Resoluciones Jerárquicas STG-RJ N°s 0220/2006, 0548/2008, 0150/2011 y 0492/2011, como jurisprudencia la Sentencia N° 30/2014 de 14 de mayo emitida por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

## **II.1. Petitorio.**

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0869/2014 de 13 de junio.

### **III.- DE LA NOTIFICACIÓN AL TERCERO INTERESADO.**

Conforme consta en la diligencia de fs. 114, la Empresa de Operaciones Metalúrgicas Sociedad Anónima OMSA, fue legalmente notificada con la orden instruida de fs. 103 1 112, en su condición de tercero interesado, a efecto que asuma conocimiento de la presente demanda contencioso administrativa, sin que, pese a su legal notificación se apersona a la presente causa.

### **IV.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.**

A efectos de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que, el 25 de septiembre de 2013, la Administración Tributaria notificó a Raúl Salas Saldivar, Gerente Financiero Administrativo de OMSA con la Orden de Verificación-CEDEIM N° 0012OVE03846, modalidad verificación previa CEDEIM correspondiente al periodo fiscal mayo 2012 del IVA; del mismo modo, notificó el Requerimiento N° 00113779 en el que solicitó documentación: Declaraciones Juradas del IVA e IT, libros de Compras y Ventas IVA, notas fiscales de respaldo al débito y crédito fiscal, extractos bancarios, comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Estados Financieros y Dictamen de la gestión 2012, conforme consta a fs. 2 a 3 del Anexo 6 de antecedentes administrativos.

El 31 de octubre de 2013, la Administración Tributaria emitió el Informe CÍTE: SIN/GDOR/DF/VE/INF152/2013, que estableció como resultado final el crédito fiscal IVA a devolver de Bs.2.271.669.- y el crédito fiscal IVA observado de Bs.126.069.-, correspondiente al periodo fiscal de mayo 2012, cursante de fs. 869 a 874 del Anexo 10 de antecedentes administrativos.

El 2 de diciembre de 2013, la Administración Tributaria notificó al representante legal de OMSA con la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-01044-13 de 26 de noviembre de 2013, que estableció como crédito fiscal IVA a devolverse la suma de Bs.2.271.669 y como crédito fiscal IVA observado no sujeto a devolución la suma de Bs.126.069.-, correspondiente al periodo fiscal de mayo 2012, producto de la depuración del crédito fiscal, de fs. 878 a 883 vta. del Anexo 10 de antecedentes administrativos.

Contra dicha Resolución, el 16 de diciembre de 2013, OMSA interpuso recurso de alzada conforme consta en el memorial que discurre de fs. 61 a 66 vta. del Anexo 1, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0239/2014 de 17 de marzo, que revocó parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-01044-13; en consecuencia, dejó sin efecto el importe observado de Bs.85.092.- y confirmó el importe de Bs.40.977.- como no sujeto a devolución impositiva y se mantiene el importe de Bs.2.271.669.-, establecido por la Administración Tributaria como importe a devolver; ascendiendo el monto total sujeto a devolución impositiva a Bs.2.356.761.- correspondiente al



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

Exp. 907/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

periodo fiscal mayo 2012, conforme cursa a fs. 138 a 147 vta., del Anexo 1 de antecedentes administrativos.

Contra dicha Resolución, el 1 de abril de 2014, OMSA interpuso recurso jerárquico de fs. 160 a 161 del Anexo 1 de antecedentes administrativos, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0869/2014 de 13 de junio, que confirmó la Resolución de Alzada; en consecuencia, quedó sin efecto el importe observado cuyo crédito fiscal alcanza a Bs.85.092.-, manteniéndose firme y subsistente la observación de Bs.315.203,66 (Bs.75.978.- sin medios fehacientes de pago + Bs.239.225,66.- importe no impugnado) cuyo **crédito fiscal es de Bs.40.977.-** que no puede ser sujeto a devolución; estableciendo en consecuencia el importe a devolver de Bs.2.356.761.-, correspondiente al periodo fiscal mayo 2012; todo de conformidad a lo previsto en el art. 212.I.b) del CTB. Por consiguiente, la Administración Tributaria Regional Oruro interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

2. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354.II y III del Código de Procedimiento Civil (CPC-1975).

Concluido el trámite, se decretó Autos para Sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 148 de obrados.

## **V. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.**

Con carácter previo a identificar la controversia traída ante este Tribunal, corresponde tener presente que el procedimiento Contencioso Administrativo constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos que hubiesen sido 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 llevados a cabo en sede administrativa. El art. 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que “El Proceso Contencioso Administrativo procederá en los actos en que hubiese oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiera afectado”.

Establecida como se encuentra la naturaleza jurídica del procedimiento contencioso administrativo, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para el conocimiento y resolución de la presente controversia por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias del reclamo conceder si corresponde o, negar en su caso la tutela solicitada por la demandante, en consideración a que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas las instancias con el pronunciamiento de la Resolución del

Recurso Jerárquico, corresponde a este Tribunal Supremo de Justicia, analizar si fueron debida y correctamente aplicadas las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el representante de la empresa demandante y efectuar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la autoridad demandada y los que le antecedieron.

En el marco legal precedentemente señalado, contrastada la pretensión del actor con la de la autoridad demandada, se identifican los siguientes puntos como objeto de la Litis; **1)** Si la AGIT al confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0239/2014 de 17 de marzo, que revocó parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-01044-13 emitida por el SIN Oruro, validó la solicitud de devolución impositiva del contribuyente OMSA sobre el monto cancelado por la **regalía minera**, **2)** Si la AGIT consideró como válidas facturas que no se encontraban debidamente respaldadas por **medios fehacientes de pago**.

## VI. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

**VI.1. En relación al primer punto identificado como objeto de la Litis**, es decir, si la autoridad demandada al confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0239/2014 de 17 de marzo, que revocó parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-01044-13 emitida por el SIN Oruro, validó la solicitud de devolución impositiva del contribuyente OMSA sobre el monto cancelado por la regalía minera, la representante del ente regulador, hoy demandante sostuvo en su demanda que el contribuyente OMSA al solicitar la devolución impositiva a través de los certificados CEDEIM's, en la base del cálculo para el importe total facturado, incluía la regalía minera retenida, hecho que contraviene el art. 4-IV inc. b) del DS N° 29577- Contradiendo tal afirmación la AGIT refirió que la instancia jerárquica evidenció que en la determinación de la base imponible del IVA o el precio neto de venta o precio facturado, el vendedor del metal que estaba obligado a facturar no incluyó la regalía minera como erradamente consideró al Administración Tributaria.

Realizada la puntualización precedente, corresponde en primer término determinar que es la "Regalía Minera" o que concepto debe darse a ésta. *La Regalía Minera es una contraprestación económica establecida por ley, mediante la cual los titulares (también cesionarios) de concesiones mineras están obligados a pagar mensualmente al Estado por la explotación de los recursos minerales metálicos y no metálicos.* Es la Ley N° 3787 de 24 de noviembre de 2007, que en su art. 1°, dispone la sustitución del Título. VIII del Libro Primero de la Ley N° 1777 (Código de Minería), de 17 de marzo de 1997; para determinar que: "(...) Art. 96. *Quienes realicen las actividades mineras indicadas en el Artículo 25 del presente Código, están sujetos al pago de una Regalía Minera (RM) conforme a lo establecido en el presente título. La RM no alcanza a las manufacturas y productos industrializados a base de minerales y metales (...)*".

También con la misma Ley es modificado el art. 97 del Código de Minería, estableciendo como nuevo texto: "ART. 97.- *La base de cálculo de la Regalía Minera es el valor bruto de venta. Se entiende por valor bruto de venta el monto que resulte de multiplicar el peso del contenido fino del mineral o metal por su cotización oficial en dólares corrientes de los Estados*





*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

*Unidos de América. La cotización oficial, es el promedio aritmético quincenal determinado por el Poder Ejecutivo en base a la menor de las cotizaciones diarias por transacciones al contado registradas en la bolsa de metales de Londres o en su defecto en otras bolsas internacionales de metales o en publicaciones especializadas de reconocido prestigio internacional, según reglamento, A falta de cotización oficial para algún mineral o metal, el valor bruto de venta es el valor consignado en la factura de venta, Declaración Única de Exportación o documento equivalente”.*

Dentro de este mismo marco legal, es el DS N° 29577 de 21 de mayo de 2008, que en su art 4 parágrafo I establece que la base de cálculo de la RM es el valor bruto de venta consignado en la factura comercial Declaración Única de Exportación o documento equivalente, siendo el art. 12 del mismo DS el que dispone que en caso de operaciones de venta en el mercado interno -como el caso de autos-, los compradores de metales y minerales (OMSA), tienen la obligación de retener el importe de la RM liquidada por los proveedores (Los vendedores COMIBOL, Grupo Minero Bajadería, Empresa Minera Barrosquira Ltda. y Solano Andrade Argandoña).

Resulta también importante, para la resolución de la presente causa, precisar cuál es la base imponible del IVA, para ello, debe tenerse presente que el art. 5 de la Ley N° 843 (Texto Ordenado) establece que la base imponible del IVA es el precio neto de venta que resultará de deducir del precio total las bonificaciones y descuentos y el valor de los envases, valor sobre el cual **el proveedor o vendedor** debe emitir la factura y debe incluirse el impuesto sin mostrarse por separado, mientras **que el comprador** tendrá derecho al crédito fiscal IVA sobre la misma factura en tanto y en cuanto cumpla con los requisitos exigidos por el art. 8 de la señalada Ley 843 que son: **a)** Estar respaldado con la factura original o documento equivalente, **b)** Que se encuentre vinculado a la actividad gravada y **c)** Que la transacción se haya realizado efectivamente. De lo expresado entonces se concluyen dos aspectos importantes a saber: **1)** El proveedor o vendedor emitirá la factura incluyendo el impuesto, **2)** El comprador tiene derecho en relación a la misma factura siempre y cuando cumpla con los tres requisitos de validez que exige la norma.

Ahora bien, en el caso de autos, no correspondía que los vendedores o proveedores del mineral incluyan el valor que corresponde a la RM, en el precio neto de la venta, disponiendo la norma citada en el párrafo precedente **que el IVA sea parte del precio neto de la venta y que éste impuesto sea el que sea devuelto al exportador** a través precisamente de las solicitudes de devolución impositiva vía los CEDEIM's sean previos o posteriores. Dicho de otro modo, en caso de venta de minerales regidos para su comercialización por cotizaciones internacionales conforme previsión del art. 97 del Código de Minería modificado Ley N° 3787 de 24 de noviembre de 2007 (bolsa de metales de Londres o en su defecto en otras bolsas internacionales de metales) que fue glosado párrafos precedentes, el vendedor debe incluir el IVA para su facturación, mientras que la RM debe ser calculada sobre la base del valor bruto de venta, sin la aplicación del IVA y RM son calculados por separado. Así lo reconoció el SIN cuando en uno de los puntos de la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA 23-01044-13 de 25 de Noviembre señaló: “(...) Cabe señalar que el

*contribuyente presentó como medios fehacientes de pago, los pagos por Regalía Minera (RM), para lo cual adjunta certificación de boletas de pago formulario 3009 con Números de Orden (...)*, (fs. 281 del Anexo N° 10), aspecto que importa el pago por separado de la RM, por lo que resulta equivocado el razonamiento expresado en la demanda en sentido que la base del cálculo para el valor total facturado incluye el monto de la RM.

Por la fundamentación que antecede se concluye entonces que en la base del cálculo para el importe total facturado no incluye el monto de la RM retenida, menos se puede hablar de la aplicación del IVA sobre la regalía minera, por lo que corresponde negar razón al demandante en esta su pretensión, aspecto sobre el que la AGIT decidió en correcta aplicación de las normas y disposiciones legales en la que se funda.

**VI.2. Sobre el segundo punto identificado como objeto de la Litis**, o sea, si la AGIT consideró como válidas facturas que no se encontraban debidamente respaldadas por medios fehacientes de pago, en primer término debe existir una comprensión sobre lo que se entiende por “Medio fehaciente de pago”.

El Diccionario de la Lengua Española, señala que **fehaciente** significa que hace fe, que es fidedigno. Ahora bien, en materia de acreditar, dar fe de las transacciones que generan crédito fiscal, tanto el Tribunal Supremo como la Autoridad Jerárquica, han asumido que debe: **1)** existir factura original; **2)** vinculación entre la transacción y la actividad gravada; y **3)** que la transacción se haya realizado efectivamente; ello conforme a las previsiones legales de los arts. 4 y 8 de la Ley 843 y 8 del DS 21530.

Sobre el tercer requisito, se tiene que el art. 37 del DS 27310 (con la modificación dispuesta por el DS 27874), vigente para el caso, señala que las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deben 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. A partir del 19 de enero de 2011, fecha de emisión del DS 0772, el citado artículo 37 fue reemplazado con el siguiente texto: “Se establece 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 con documento emitido por una entidad de intermediación financiera regulada por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero – ASFI. La obligación de respaldar el pago con la documentación emitida por entidades de intermediación financiera, debe ser por el valor total de cada transacción, independientemente a que sea al contado, al crédito o se realice mediante pagos parciales, de acuerdo al reglamento que establezca el Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional, en el ámbito de sus atribuciones.”

Ahora bien, en el marco de la normativa vigente en el momento de la transacción, la Administración Tributaria controvierte la decisión de la AGIT de considerar acreditado el medio fehaciente de pago de las facturas observadas por el ente recaudador en la etapa de verificación previa efectuada, es decir, observó que las Facturas Nos. 794, 795, 11667, 38, 14396, 14395, 257, 258, 259, 260 y 262 emitidas por COMIBOL, Grupo Minero Bajadería, Empresa Minera Barrosquira Ltda. y Solano Andrade



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

Argandoña, no contaban con los Medios Fehacientes de Pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, por lo que se depuró el crédito fiscal IVA por un monto de Bs. 94.969, cuando fue la propia Administración Tributaria la que validó parcialmente dichas facturas, depurándolas también parcialmente en los aspectos que no contaban con medios fehacientes de pago.

Al respecto la AGIT señaló en la Resolución del Recurso Jerárquico, que si bien la normativa no contempla la figura que respalda la observación parcial de una factura, se entiende que la Administración Tributaria pudo haber observado el total de cada una de ellas; empero, al haber verificado la compraventa de mineral y su pago por lotes, observó sólo una parte de las mencionadas facturas, situación aceptada por Operaciones Metalúrgicas S.A., tercero interesado en la presente causa, al indicar que los medios de pago no respaldan el total de la compra; por lo que la AGIT en cumplimiento del parágrafo II del art. 63 de la Ley N° 2341, referido a que en ningún caso podrá agravarse la situación inicial del recurrente, únicamente se refirió a las pretensiones que fueron formuladas.

Resulta importante hacer notar que la observación de la entidad demandante sobre las facturas anotadas, radica en que el sujeto pasivo de la relación tributaria, OMSA. Tercero interesado en la presente causa, no respaldó la totalidad de las facturas de compras por importes superiores a los 50.000 UFVs. cabe aclarar que el tema de respaldar las facturas con estos medios fehacientes de pago, se encuentra íntimamente ligado con los requisitos de validez de las facturas establecidos en el art. 8 de la Ley 843 que fue ampliamente especificado al momento de resolver el primer punto de controversia, reiterando entonces que resulta claro que, tanto el sujeto pasivo o tercero responsable, para poder beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, **debe cumplir y demostrar la realización efectiva de la transacción;** precisamente con un medio fehaciente de pago.

En el caso de análisis, la Administración Tributaria en la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-01044-13, determinó en relación a las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal comprometido por importes iguales o superiores a 50.000 UFVs en conformidad a verificación de medios fehacientes de pago que no demuestran el 100% del pago de los importes facturados por sus proveedores, por lo que el importe del crédito depurado asciende a Bs. 94.969. Esta situación fue validada primero por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, y luego por la AGIT al resolver los Recursos de Alzada y Jerárquicos respectivamente, siendo coincidentes ambas resoluciones en manifestar en relación a las facturas observadas por falta de medios fehacientes de pago, que, siendo la Administración Tributaria quién observó la validez de una parte de las facturas, las instancias recursivas no pueden observarla en su totalidad, en aplicación del parágrafo II, art. 63 de la Ley de Procedimiento Administrativo, que indica que la resolución a pronunciarse pueda agravar la situación inicial del recurrente, como consecuencia exclusiva de su propio recurso, validando de esta forma la actuación de la propia Administración Tributaria.

Consecuentemente, este Tribunal Supremo de Justicia no encuentra mérito alguno para conceder razón al litigante habida cuenta que la AGIT no vulneró ningún precepto legal a tiempo de resolver el Recurso Jerárquico en sede administrativa.

## V.2.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se advierte que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0869/2014, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la AGIT efectuó una correcta y precisa aplicación de las normas tributarias desarrolladas, aplicables al presente caso conforme a los argumentos expuestos, por lo cual no existe razón legal alguna que motive dejar sin efecto la Resolución Jerárquica ahora impugnada.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, 778 al 781 del CPC-1975 y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 47 a 51 vta, interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0869/2014 de 13 de junio emitida por la AGIT.

No suscriben la señora Decana María Cristina Díaz Sosa, el Señor Presidente José Antonio Revilla Martínez por emitir voto disidente.

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

  
Esteban Miranda Terán  
**MAGISTRADO**

  
Juan Carlos Berrios Albizu  
**MAGISTRADO**

  
Ricardo Torres Echalar  
**MAGISTRADO**

  
Marco Ernesto Jaimes Molina  
**MAGISTRADO**

  
Carlos Alberto Egüez Añez  
**MAGISTRADO**

  
Olvis Egüez Oliva  
**MAGISTRADO**



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

Exp. 907/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Edwin Aguayo Arando  
**MAGISTRADO**

*Prte Mi-*

Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
**SECRETARIA DE SALA PLENA**

<b>TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA</b>	
GESTIÓN: ...2018.....	
SENTENCIA N° ...23..... FECHA 31 de enero..	
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° ...1/2018.....	
Dra. Gistine Diaz Sosa.	
Dr. José Antonio Ruville Martínez	
VOTO DISIDENTE: .....	

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

10



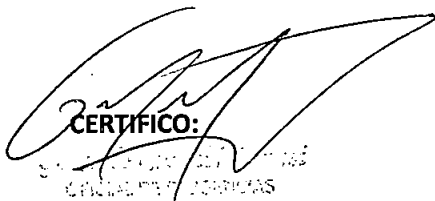
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL  
ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA  
**CITACIONES Y NOTIFICACIONES**  
SALA PLENA  
**EXPEDIENTE N° 907/2014**

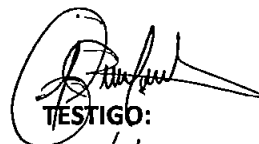
---

En Secretaría de Sala Plena a horas 16:34 del día martes 22 de mayo de 2018, notifiqué a:

**DANEY DAVID VALDIVIA CORIA**  
**A. G. I. T.**

Con **SENTENCIA 23/2018** de fecha 31-01-2018; mediante Cédula fijada en Secretaria de Sala Plena del Tribunal Supremo de justicia en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

  
**CERTIFICO:**  
SECRETARÍA DE SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

  
**TESTIGO:**  
Bertha Inocente A.  
406984807.