



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA: 38/2018.
FECHA: Sucre, 31 de enero de 2018.
EXPEDIENTE: 810/2014.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Empresa Metalúrgica Vinto contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Carlos Alberto Egüez Añez.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fojas 51 a 57, que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0741/2014 de 19 de mayo (fojas 30 a 49), el memorial de subsanación de la demanda de fojas 65 vta., la contestación de fojas 74 a 86 vta, la réplica y dúplica, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- CONTENIDO DE LA DEMANDA.

Que, Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, en su condición de Gerente General de la Empresa Metalúrgica Vinto, en virtud de la Resolución Suprema N° 1151 de 18 de julio de 2009 (fojas 15 a 16), se apersona por memorial de fojas 51 a 56 vta., manifestando que al amparo de lo previsto en el artículo 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo, en el párrafo II del artículo 125 del Decreto Supremo N° 27113, en los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil y en el artículo 2 de la Ley N° 3092, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0741/2014 de 19 de mayo.

Expresa que el 30 de septiembre de 2013, la Empresa Metalúrgica Vinto fue notificada con la Resolución Administrativa CEDEIM NO 23-00861-13, que establece la devolución impositiva por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), por el periodo fiscal septiembre 2012, en la suma de Bs. 9.821.821.-, de un monto solicitado de Bs. 14.280.757.-reducción que según sostuvo, corresponde en razón a que: **1)** Se aplicó erróneamente el 45% dispuesto por el art. 10 del D.S. 25465 sobre los gastos de realización, y **2)** Que se realizó ilegalmente una depuración, de parte de crédito fiscal de las facturas de compra mayores a 50.000 UFVs, por que no se ha demostrado el pago del 87% de las facturas Nos: 863, 865, 855, 859, 850, 860, 847, 851, 849, 862, 854, 853, 861, emitidas por COMIBOL – Empresa Minera Huanuni, afirmación que sería falsa, por lo que la Empresa Metalúrgica Vinto, interpuso Recurso de Alzada, que se resolvió a través de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0033/2014 de fecha 13 de Enero de 2013, que determinó revocar parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa No 23-00861-13, dejando sin efecto el importe observado cómo no sujeto a devolución impositiva de Bs. 2.638.266 y se confirma el importe de Bs. 1.820.670.- que sumados a los 9.821.821, cuya devolución fue confirmada, ascendiendo a los Bs. 12.460.087, correspondiente al periodo fiscal septiembre 2012.

Que, la Empresa Metalúrgica Vinto dedujo recurso jerárquico, habiéndose pronunciado la Resolución AGIT-RJ 0741/2014, que resolvió revocar

parcialmente la de alzada, modificando el importe base para la devolución impositiva a Bs. 14.263.322.- y el crédito fiscal no sujeto a devolución por falta de medios de pago a Bs. 1.814.034 y el importe a devolver alcanza a Bs. 12.449.288.- por el periodo fiscal septiembre de 2012.

Continua con el desarrollo de los antecedentes del proceso, para concluir con la exposición de cuadros del cálculo, a efectos de establecer el importe base para devolución impositiva por el periodo fiscal referido, por lo que interpone demanda contenciosa administrativa, por injustificada depuración de diferencia dentro de los gastos de realización, descuentos por pagos cancelados por servicios, indebida depuración por conceptos de costos de dirimición y manipuleo de concentrados, y por la fracción faltante, del total del crédito fiscal de las facturas Nos. 863, 865, 855, 859, 850, 860, 847, 851, 849, 862, 854, 853 y 861 emitidas por COMIBOL.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1.2.1.- Con relación a los gastos de realización.

En su argumentación jurídica, el demandante indica que la Resolución de Recurso Jerárquico, que resolvió modificar el importe base para la devolución impositiva, aspecto que le es favorable, sin embargo existiría una diferencia depurada que no está especificada de Bs. 17.435, y de corresponder la diferencia al concepto de Gastos de Realización, demanda la devolución de la diferencia, al no existir depuración de crédito fiscal alguno, conforme a lo dispuesto por el art. 125 de la Ley N° 2492, Ley 1963 de 23 de marzo de 1999, Art. 1 y 2 que modifica los arts. 12 y 13 de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993, Art. 8-a), 11, de la Ley N° 843, Decreto Supremo 25465 de 23 de octubre de 1999, Art. 3, 24 numeral 3), Art. 8 del DS 21530.

1.2.2.- Respecto a los Medios fehacientes de pago.

En este punto, el demandante expresa que interpone la presente demanda, al haber solicitado la devolución impositiva por las facturas de compra de mineral, a lo que la Administración Tributaria solicitó los medios fehacientes de pago de las compras mayores a 50.000 UFV, correspondientes a las Facturas Nro. 863, 865, 855, 859, 850, 860, 847, 851, 849, 862, 854, 853 y 861 emitidas por COMIBOL, estableciéndose el valor de las facturas, para cada uno de los lotes de mineral adquiridos; no incluyéndose en el importe facturado, el concepto de la Regalía Minera, al haberse observado en ese sentido por la Administración Tributaria, sobre la incorporación de esta carga fiscal en la facturación, afirmando que se tratarían de retenciones efectuadas al vendedor, y deberían ingresar en análisis de dichos importes como medios fehacientes de pago válidos para respaldar el crédito fiscal sujeto a devolución, haciendo un total de la diferencia de lo resuelto en el Recurso Jerárquico del descuento solicitado de Bs. 1.831.474.00.-

1.2.3.- En cuanto a los descuentos por pagos cancelados por servicios de análisis por provisión de carbón vegetal.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Señalando que existiría un descuento indebido de crédito fiscal, por provisión de carbón vegetal, que se liquidó dentro la factura No 506 emitida por Lucinda Flores Valverde, por el importe de Bs. 37.681.05.-, que demanda sea devuelta.

1.2.4.- Indebida depuración por concepto costo de dirimisión y manipuleo de concentrados.

Argumentando que el monto de Bs. 119.00.-, correspondería al descuento o depuración de las Facturas N°s 865 y 853 emitidas por COMIBOL, demandando la devolución de la ilegal depuración de dicho monto.

1.2.5.- Estableciendo como sus fundamentos legales para la devolución del total del crédito fiscal de las facturas Nos.- 863, 865, 855, 859, 850, 860, 847, 851, 849, 862, 854, 853 y 861 emitidas por COMIBOL.

Demandando la suma de Bs. 1.808.027.00.-, que corresponde a la depuración parcial de las facturas referidas, por supuesta falta de medios fehacientes de pago, que está respaldado por dichas facturas, que le dan a la Empresa Metalúrgica Vinto, el derecho a la devolución del crédito fiscal IVA, al estar plenamente respaldado, siendo que dichas notas fiscales cumplen con las condiciones para su validez y devolución, al ser originales, corresponden al periodo solicitado y están vinculadas con las operaciones gravadas de la Empresa, conforme al art. 8 inciso a) de la Ley N° 843.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda, revocando la resolución impugnada, y quede sin efecto la Resolución de Recurso de Alzada ARIT LPZ/RA 0033/2014, y la Resolución Administrativa CEDEIM Previa No 23-00861-13 de 24 de septiembre de 2013, emitida por la Gerencia Distrital del SIN-Oruro, con la Empresa Metalúrgica Vinto.

II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Que, por providencia de fojas 66, se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz y de Oruro.

II.1.- CONTESTACIÓN DE LA AUTORIDAD DEMANDADA.

Presentado el memorial de contestación a la demanda por la autoridad demandada (fojas 74 a 86 vuelta), por providencia de fojas 87 se determinó reservar su consideración hasta la devolución de la provisión citatoria, por lo que se providenció dicho memorial a fojas 124 luego de recibida la

provisión citatoria diligenciada, como consta por el formulario de fojas 122, así como por la nota de fojas 123 y el cargo sentado a la vuelta.

La referida providencia dispuso admitir la personería de Daney David Coria Valdivia en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) y teniéndose respondida la demanda, se dispuso su traslado para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por el demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.1.- Gastos de realización y medios fehacientes de pago.

Señalando que el Art. 3 del Decreto Supremo N° 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 prestaciones de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme al Art. 11 de la Ley N° 843 (TO).

Del mismo modo, el Parágrafo III Art. 12 del Decreto Supremo No 27874, que modifica el Art. 37 del Decreto Supremo No 27370 (RCTB), que dispone que cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deberán ser respaldadas por los Sujetos Pasivos y/o terceros responsables, con medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito fiscal correspondiente.

Es así que el Numeral 4, Art. 70 de la Ley N° 2492 (CTB), establece como obligación del Sujeto Pasivo, respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos; el sujeto pasivo deberá demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan.

La Administración Tributaria notificó a la Empresa Metalúrgica Vinto, a fin de verificar el crédito fiscal comprometido en el periodo septiembre 2012, así como a la presentación de documentación para dicha verificación, como notas fiscales y medios fehacientes de pago de compras con importes mayores de 50.000 UFV, observando los medios fehacientes de pago relacionados a estas compras, así como al pago de Regalía Minera como medio de pago, efectuando la depuración de crédito fiscal por Bs. 2.216.434, concluyendo que el importe a devolver alcanza a Bs. 9.821.821, observándose las facturas Nros. 863, 865, 855, 859, 850, 860, 847, 851, 849, 862, 854, 853 y 861 emitidas por COMIBOL, así como las facturas Nros. 159 y 506 emitidas por Juan C. Rodríguez Vargas y Lucinda Flores Valverde, las que no se encuentran completamente respaldadas como medios fehacientes de pago, crédito fiscal IVA que asciende a Bs. 2.216.434.-, observándose solo una parte de las facturas.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Citando el Art. 1 de la Ley No 3787, que sustituye el Título VIII del Libro Primero de la Ley No 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, se establece que la misma se liquidará y pagará en cada operación de venta o exportación; y el art. 12 del Decreto Supremo No 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 la Regalía Minera liquidada por sus proveedores.

Por lo que, tanto cada una de estas operaciones de cálculo del IVA como de la Regalía Minera, se calculan sobre la base del Valor Bruto de Venta, son independientes en su liquidación.

II.1.2.- Respecto a la pretensión para la devolución del total del crédito fiscal de las facturas Nos.- 863, 865, 855, 859, 850, 860, 847, 851, 849, 862, 854, 853 y 861 emitidas por COMIBOL.

A ese fin, siendo que la Empresa Metalúrgica Vinto, solicitó la devolución impositiva, la Administración Tributaria en el inicio del proceso de verificación, solicitó los medios fehacientes de pago de las compras mayores a 50.000 UFV, para sustentar los pagos de las compras, presentó los cuadros correspondientes, respecto a las facturas Nros. 863, 865, 855, 859, 850, 860, 847, 851, 849, 862, 854, 853 y 861 emitidas por COMIBOL.

Aseverando, que en la determinación de la base imponible del IVA o precio neto de venta o precio facturado, COMIBOL como vendedor del mineral y obligado a facturar, no incluyó la Regalía Minera, como establece la Administración Tributaria; sin embargo esta forma de reconocimiento del saldo acreedor por parte de COMIBOL, no afecta la base imponible del IVA, al no incluir en el importe facturado el concepto de la Regalía Minera, por lo que no corresponden las observaciones de la Administración Tributaria, sobre la incorporación de esta carga fiscal en la facturación; ya que no se está solicitando del crédito fiscal IVA con componente de la Regalía Minera, sino que los mismos se tratarían de retenciones efectuadas al vendedor en cada liquidación, correspondiendo ingresar al análisis de los importes, como medios fehacientes de pago válidos para respaldar el crédito fiscal sujeto a devolución.

Aclarando que es el proveedor (COMIBOL) quien se encuentra obligado al pago de la Regalía Minera, pero según normativa, es el comprador (EMV), quien debe retener dicha regalía y empozar la retención por cuenta del proveedor, es así que las retenciones efectuadas correspondientes a las facturas de referencia emitidas por COMIBOL, se constituyen en medios de pago válidos, y de igual forma con relación a las Facturas Nros. 159 y 506 emitidas por Juan C. Rodríguez Vargas y Lucinda Flores Valverde.

Señalando que resulta, que la diferencia final sin respaldo del medio fehaciente de pago, alcanza a Bs. 13.954.101.98 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 1.814.034.- sin respaldo de medios fehacientes de pago, por lo que el sujeto pasivo no acredita estos pagos, conforme a lo establecido

en los arts. 66, numeral 11; 70 numerales 4 y 5 de la Ley N° 2492 (CTB); 37 del Decreto Supremo No 27310 (RCTB) modificado por el Parág. III del Art. 12 del Decreto Supremo No 27874.

II.1.3.- PETITORIO.

Concluyó el memorial solicitando que en base a los fundamentos expresados, se emita sentencia declarando improbada la demanda, manteniendo en consecuencia firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0741/2014 de 19 de mayo.

II.2.- Réplica y dúplica.

Mediante memorial de réplica, cursante a fs. 130, la parte demandante expresó que la AGIT como parte demandada, en su contestación solo repite los fundamentos de la Resolución de Recurso Jerárquico, en el que se hizo una errónea interpretación de las normas concernientes a los conceptos citados, ratificándose en los fundamentos de su demanda, respecto a los gastos de realización, facturas observadas por medios fehacientes de pago, siendo que dichas operaciones fueron respaldadas, pidiendo se declare probada su demanda.

Mediante memorial de dúplica, corriente a fs. 134 a 135 vta., la Autoridad demandada, señaló que necesariamente debe ratificarse en los fundamentos de la Resolución Jerárquica impugnada, toda vez que no puede apartarse de los mismos, al constituirse en el pronunciamiento definitivo a tiempo de impartir justicia tributaria, manifestando que la determinación del Crédito Fiscal para las exportaciones, se realizará bajo las mismas normas que rigen para los Sujetos Pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el Art. 8 de la Ley N° 843.

Afirmando en lo que respecta a la parte observada de las facturas se estableció correctamente que no se encuentran completamente respaldadas con medios fehacientes de pago, debido a que se verificaron facturas que no fueron pagadas en su totalidad, por lo que se determinó el Crédito Fiscal IVA generado por los importes no pagos para que sea reducido del importe solicitado para la devolución, siendo correcta la decisión de depurar el crédito fiscal y no reconocer beneficios fiscales al sujeto pasivo relativos a este tema; pidiendo se declare improbada la demanda contencioso-administrativa interpuesta por EMV, manteniéndose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico.

III.- Del Tercero Interesado.

Conforme consta en el memorial de fs. 140 a 143 vta., el tercero interesado la Gerencia Distrital Oruro del SIN, por medio de su Representante Legal, se apersona al proceso, respondiendo la demanda contencioso-administrativa, señalando que no son evidentes los argumentos vertidos por el demandante, habiéndose realizado una correcta apreciación acorde a la normativa aplicable al caso, solo en lo referido a la depuración y no así al monto de crédito fiscal sin respaldo de las facturas referidas en la demanda, las que no cuentan con medios de pago que respalden la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

totalidad de las compras efectuadas, en la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada.

Pidiendo así se declare improbadada la demanda interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto, al carecer de fundamentos legales que sirvan de sustento legal a sus pretensiones.

No habiendo más que tramitar, a fs. 144, se decretó "autos para sentencia".

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:

IV.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Tributaria emitió la Orden de Verificación CEDEIM N° 13990200397, notificada al representante de la EMV el 7 de agosto del 2013, a efectos de la verificación previa del importe solicitado, correspondiente al IVA del periodo septiembre 2012, y el Requerimiento N° 13400900004, a efectos de la presentación de medios fehacientes de pago por compras mayores a 50.000 UFV.

IV.2.- Posteriormente la Empresa Metalúrgica Vinto, según acta de recepción de documentos N° 13990200397, presentó de su parte a la Administración Tributaria, los medios fehacientes de pago solicitados, y que cursan en los antecedentes administrativos.

IV.3.- Así también consta el informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/098/2013, emitido por la Administración Tributaria, donde observa diferencias respecto a gastos de realización en puerto, respecto a las facturas Nros. 486, 494, 496 y 485, fijando como base para el cálculo del importe máximo a devolver la suma de Bs. 12.038.255 y observa los medios fehacientes de pago, relacionados a compras con importes mayores o iguales a 50.000 UFV, observando el pago por la Regalía Minera como medio de pago, depurando el crédito fiscal por Bs. 2.216.434, concluyendo que le importe IVA a devolver alcanza a Bs. 9.821.821.

IV.4.- Consta en antecedentes, la Resolución Administrativa CEDEIM Previa 23-00861-13, de 24 de septiembre de 2013, que establece como importe sujeto a devolución del periodo septiembre de 2012, la suma de Bs. 9.821.821, y como importe no sujeto a devolución Bs. 2.216.434.

IV.5.- Interpuesto el Recurso de Alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, emitió Resolución ARIT-LP/RA 0033/2014, de 13 de enero, dejando sin efecto el importe observado como no sujeto a devolución impositiva de Bs. 2.638.266.- y confirma el importe de Bs. 1.820.620, manteniendo el monto de Bs. 9.821.821, como importe a devolver, ascendiendo el monto total sujeto a devolución impositiva de Bs. 12.460.087.-, correspondiente al periodo fiscal septiembre 2012.

IV.6.- Ante los Recursos Jerárquicos interpuestos por la Gerencia Distrital Oruro del SIN y la Empresa Metalúrgica Vinto, se dictó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0741/2014, de 19 de mayo del 2014, que REVOCÓ parcialmente la Resolución de Alzada, modificando el importe base para la devolución impositiva a Bs. 14.263.322.-, y el crédito fiscal no sujeto a devolución por falta de medios de pago a Bs. 1.814.034, estableciendo el importe a devolver a Bs. 12.449.288, del periodo fiscal septiembre de 2012.

En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Código de Procedimiento Civil, toda vez que aceptada la respuesta a la demanda, cursante a fs. 74 a 86 vta., se corrió al demandante para la réplica que sale de fs. 130, donde se reitera los fundamentos de la demanda; dúplica a fs. 134 a 135 vta., que ratifica los términos de la respuesta a la demanda.

V. ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Expuestos los antecedentes administrativos, la problemática legal sujeta de resolución en el presente proceso contencioso administrativo, se circunscribe a establecer:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos: **1)** Si es evidente que existió una injustificada depuración de los gastos de realización, en una diferencia de Bs. 17.435.- **2).**- Si es evidente que existiría un descuento indebido de crédito fiscal, por provisión de carbón vegetal, que se liquidó dentro la factura No 506 emitida por Lucinda Flores Valverde, por el importe de Bs. 37.681.05.-, que demanda sea devuelta. **3).**- Si es evidente que existió indebida depuración por concepto de costo de dirimición y manipuleo de concentrados, referente a las facturas Nos. 865 y 853 emitidas por COMIBOL por el monto de Bs. 119.00. **4).**- Si es evidente que no correspondía la depuración parcial de las facturas N°s. 863, 865, 855, 859, 850, 860, 847, 851, 849, 862, 854, 853 y 861 emitidas por COMIBOL, por supuesta falta de medios fehacientes de pago, correspondientes al periodo fiscal septiembre 2012.

V.1.- Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

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 lesionados con la interposición 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.

En este marco legal, el artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *“El proceso contencioso administrativo procederá en los casos*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

en que hubiere 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 del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado". Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

V.1.- Análisis y fundamentación.

Inicialmente cabe precisar que la naturaleza de la Empresa Metalúrgica Vinto, es la de adquirir concentrados de mineral, en el caso presente de la Empresa Minera Huanuni, para refinar y fundir el mismo obteniendo estaño metálico en forma de lingotes, que luego exporta.

En consecuencia, en el proceso de refinado, fundición y traslado del estaño metálico para su exportación, requiere de una cantidad de insumos y servicios, que deben ser comprados o contratados en el mercado interno, actividad económica por la que se generan tributos que deben ser pagados. Sin embargo, como una forma de fomento al sector productivo, que contribuye a dinamizar la economía y en aplicación del principio de neutralidad impositiva a efecto de no exportar tributos y lograr competitividad en el mercado internacional, esos impuestos pagados en el mercado interno, son devueltos al exportador, previo cumplimiento de determinados requisitos y condiciones, más aun en el caso del sector minero metalúrgico por la especialidad y características propias de su actividad.

En consecuencia, en relación con la aplicación del principio de neutralidad impositiva, los artículos 1 y 2 de la Ley N° 1963 de 223 de marzo de 1999, modificatorios de los artículos 12 y 13 de la norma del mismo rango, N° 1489 de 16 de abril de 1993, disponen: "**Artículo 1.-** En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la presente ley, recibirán la devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora. **Artículo 2.-** Con el objetivo de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora. La forma y modalidades de dicha devolución serán reglamentadas por el Poder Ejecutivo de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 11 de la Ley N° 843."

Cabe hacer notar que la devolución tributaria se encuentra prevista en el artículo 125 de la Ley N° 2492, Código Tributario, constituyendo parte de un conjunto de normas que como se señaló, se encuentran orientadas a mejorar las condiciones de competitividad de los productos que Bolivia exporta, lo que a su vez dinamiza la economía, fomenta la actividad del sector productivo y permite la comercialización de esos productos en el mercado internacional, generando ingresos para el erario nacional.

Por supuesto que la devolución de tributos, es una medida que debe ser adecuadamente controlada y fiscalizada, pues fácilmente podría tornarse de un mecanismo de fomento, a uno de fraude y evasión; a ese efecto, deben establecerse parámetros claros de modo que el exportador reciba la devolución correspondiente, pero que a su vez el fisco recaude los tributos que por ley corresponde; es decir, que cada quien reciba lo que en derecho le atañe.

En relación con lo precedentemente señalado, sobre la aplicación del crédito fiscal, el inciso a) del artículo 8 de la Ley N° 843, establece: *“El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el artículo 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 los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período 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.”*

En virtud de la norma citada, que regula la aplicación del crédito fiscal en relación con el artículo 4 de la Ley N° 843 y con el artículo 8 del Decreto Supremo N° 21530, quien vaya a apropiarse de dicho crédito, debe presentar la factura original que corresponda a la compra o contratación de bienes o servicios, debe corresponder por otra parte al período que se trate y debe encontrarse vinculada con las actividades de la empresa.

A efecto de lograr la materialización de las previsiones legales glosadas, que significará el ejercicio de los derechos del exportador, entre las atribuciones de la Administración Tributaria, el numeral 11 del artículo 66 de la Ley N° 2492, determina: *“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. La ausencia del respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción.”*

Respecto de la previsión anterior, el artículo 37 del Decreto Supremo N° 27310, modificado por el de igual rango N° 27874, indica que las compras por importes mayores a UFV 50.000, 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.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Finalmente, como parte de los deberes del sujeto pasivo, el numeral 4 del artículo 70 de la Ley N° 2492, señala que se encuentra la de: *“Respaldar 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.”*

V.2.- Con relación a la injustificada depuración de los gastos de realización, en una diferencia de Bs. 17.435 reclamada.

Al respecto de los gastos de realización en el entendido, que estos corresponden a la obligación inicial del vendedor, que por su cuenta deberá efectuar los gastos, impuestos, derechos y otros, que se originen hasta el momento de la entrega al transportador y a obtener los documentos inherentes para entregarlos al comprador o su representante; y de igual forma cumplida esta primera etapa que forman parte de los gastos de realización.

Ahora bien, la parte in fine del artículo 10 del Decreto Supremo N° 25465 establece: *“...Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal.”*; por ello de la revisión de los antecedentes y actuados administrativos (fs. 377-c.2), se establece que las diferencias en gastos en Puerto, que fueron observados por la Administración Tributaria, corresponden o surgen por el redondeo en la recepción de material y otros gastos, como el Gate Out y el transporte, los cuales se estiman, tomando como base el tipo de cambio del dólar proporcionado por el agente portuario, en la fecha de exportación y el pago de estos conceptos, sumado ello a las diferencias de cambio.

Resultando así todos estos aspectos y circunstancias incidieron en la diferencia inicialmente observada por la Administración Tributaria, teniendo que tomarse en cuenta el importe efectivamente pagado, el cual refleja el gasto realizado, respaldando así los gastos de realización ejecutados por el contribuyente, habiéndose respaldado parcialmente, tanto con el detalle del despacho de la carga, Cobro por Servicios portuarios, Comprobante de Provisiones, Depósito a Cuenta por la emisión del cheque, Comprobante de Banco bolivianos y Detalle de Pagos por Gastos en Puerto, pero que no alcanza a justificar la totalidad del monto reclamado, quedando un saldo sin justificar de Bs. 17.435, de los gastos de realización, lo que consta en los antecedentes administrativos a fs. 377 a 385.

En ese entendido a efectos de la garantía del debido proceso, regida por el principio de verdad material, frente a la verdad formal, entendida este como aquel acontecimiento o conjunto de acontecimiento, situaciones fácticas que se condicen con la realidad de los hechos, la cual está sustentada en la realidad, asimismo la verdad formal, se entiende como aquella que fluye de las declaraciones de los administrados y que sirve, de sustento de las peticiones o requerimiento de estos, la cual se encuentra sustentada en documentos, por lo que cabe aclarar a la Administración Tributaria que si bien el escenario ideal es que la Verdad Formal sea un reflejo de la Verdad Material para que así exista coherencia y exactitud

entre lo que realmente corresponde a la realidad, sin embargo en determinadas circunstancias como el caso presente, debe primar siempre la verdad material sobre la meramente formal; donde se tiene que no se demostró totalmente la justificación o respaldo de los gastos de realización reclamados.

Teniéndose en claro que revisados los documentos aportados, se efectuó una previsión de los gastos en puerto, habiendo incidido en la diferencia observada por la Administración Tributaria, siendo que el importe efectivamente pagado es el que refleja el gasto realizado, que respaldó los gastos de realización ejecutados, y que reconoce como válidos la AGIT en su resolución, por lo señalado y evidenciado que los gastos de realización se encuentran consignados en la factura comercial de exportación, conforme lo establece el artículo 10 del Decreto Supremo N° 25465, resulta ser correcta la decisión y cálculo determinado en la Resolución de Recurso Jerárquico impugnado, no existiendo ninguna diferencia, conforme lo reclama la parte demandante, al considerarse solamente los gastos de realización efectivamente pagados, habiéndose depurado la diferencia de un monto de Bs. 17.435 de manera correcta.

V.3.- Respecto a los descuentos por pagos cancelados del servicio de análisis por provisión de carbón vegetal y a la indebida depuración por concepto de costo de dirimición de manipuleo de concentrados.

En lo que corresponde a estos puntos de la pretensión del demandante, de los descuentos por pagos cancelados del servicio de análisis por provisión de carbón vegetal, que se liquidó en la factura 506 emitida por Lucinda Flores Valverde, no fue debidamente respaldada, no fue acreditada por el 100% del pago total, toda vez que el contribuyente no demostró el pago total con medios fehacientes de pago de los importes facturados por sus proveedores y procedió a la depuración del crédito fiscal, entre las que se encontró a la factura referida; máxime si una vez comunicados los resultados al contribuyente, este no presentó objeción a las observaciones establecidas; y de igual forma por la depuración por concepto de costo de dirimición de manipuleo de concentrados, relativo a las facturas Nros. 865 y 853, emitidas por COMIBOL, por el monto de Bs. 119.00.-; siendo que corresponde aplicar sobre estos temas específicos, lo relativo a tener que respaldar con medios fehacientes de pago, para la pretendida devolución impositiva, correspondiente al IVA.

Es así que a efectos de la normativa legal que debe ser aplicada al caso reclamado, se tiene que valorar lo establecido en el Artículo 12 de la Ley N° 1489, modificado por el artículo primero de la Ley 1963 refiere: *“Modifícase el artículo 12, de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993 en la forma que a continuación se indica: Debe decir: ARTICULO 12.- En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicio sujetos de la presente ley, recibirán la devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora.”*

Por lo que a efectos de pretender dicha devolución, toda compra o pagos efectuados en los temas específicos de este punto en análisis, deben cumplirse conforme a la previsión del artículo 12, parágrafo III del DS



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

27874 que dispone: “Se modifica el Artículo 37 del Decreto Supremo N° 27310, de la siguiente manera: Artículo 37.- (Medios fehacientes de pago). 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.”

Al respecto se debe considerar además que a efectos de respaldar con medios fehacientes de pago, no resulta suficiente la presentación de la factura, sino que además debe demostrarse que el pago por el monto consignado en la factura, corresponde a la actividad gravada y además que la transacción se haya realizado efectivamente, de conformidad a la previsión del artículo 8 de la Ley N° 843 (TO); aspecto que no se tiene demostrado en el caso de autos, con relación a las actividades y facturas mencionadas en el primer párrafo del presente punto de consideración de la provisión de carbón vegetal y a la indebida depuración por concepto de costo de dirimición de manipuleo de concentrados.

V.4.- En lo relativo a la devolución del total del crédito fiscal de las facturas Nos.- 863, 865, 855, 859, 850, 860, 847, 851, 849, 862, 854, 853 y 861 emitidas por COMIBOL.

Sobre este punto, se debe puntualizar que 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 liquidará y pagará 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 RM liquidado a sus proveedores que se asentará en un Libro llamado Compras – Control RM.

Por otra parte, conforme el artículo 5 de la Ley N° 843 (TO), 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 incluir el impuesto sin mostrarse por separado; en tanto que el comprador, tendrá derecho al crédito fiscal IVA sobre dicha Factura en los términos dispuestos en el artículo 8 de la citada Ley, es decir, que cumpla los requisitos para su validez, éstos son: 1) Estar respaldado con la Factura original o documento equivalente; 2) Que se encuentre vinculado a la actividad gravada; y 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente. En este marco normativo, es evidente que el vendedor en el precio neto de venta no debe incluir el valor que corresponde a la Regalía Minera, pues siendo el precio neto de venta aquel que se puede obtener de la venta de bienes o la prestación del servicio en plaza, 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 el que debe ser reintegrado al exportador.

Evidenciándose de la revisión de los antecedentes, conforme se refleja en los documentos: "Detalle de Liquidaciones Finales Facturados por Lotes", elaborados por la COMIBOL (vendedor), donde el Saldo a Cobrar resulta de descontar al Valor Neta de Ventas (que no incluye el IVA), el total de la Regalía Minera; sin embargo, esta forma de reconocimiento del saldo acreedor por parte de COMIBOL, no afecta la base imponible del IVA, pues no se incluye en el importe Facturado, el concepto de la Regalía Minera; consiguientemente en la base imponible del IVA o el precio neto de venta o precio facturado, COMIBOL como vendedor del mineral y obligado a facturar, no incluyó la Regalía Minera como establece la Administración Tributaria, pues las liquidaciones finales efectuadas por el comprador EMV, reflejan que el Valor Neto, sobre los cuales se aplica la alícuota efectiva del IVA, no toma en cuenta el valor que corresponde a la Regalía Minera, por el contrario en la determinación del saldo a cancelar, el importe de dicha carga fiscal, calculada sobre el Valor Bruto de Venta (contenido fino por la cotización oficial), es descontado del valor de la compra para establecer el saldo que la EMV debe empozar a favor del vendedor, COMIBOL.

Asimismo se evidencia que las Facturas N°s. 863, 865, 855, 859, 850, 860, 847, 851, 849, 862, 854, 853 y 861, emitidas por COMIBOL, así también las facturas N°s. 159 y 506 emitidas por Juan C. Rodríguez Vargas y Lucinda Flores Valverde respectivamente, fueron emitidas a EMV, es así que la Administración Tributaria para la depuración parcial del Crédito Fiscal, consideró la información proporcionada por COMIBOL en su calidad de vendedor en el detalle de las liquidaciones finales del monto pagado.

Aclarándose que es el proveedor (COMIBOL) quien se encuentra obligado al pago de la Regalía Minera, pero según normativa, es el comprador (EMV) quien debe retener dicha regalía y empozar la retención por cuenta del proveedor; por lo tanto, las retenciones efectuadas correspondiente a las facturas referidas, por concepto de Regalía Minera se constituyen en medios de pago válidos; no para la devolución del IVA.

Por lo que conforme a los fundamentos expuestos, como resultado del análisis realizado, se tiene que la diferencia final sin respaldo del medio fehaciente de pago alcanza a Bs. 13.954.101.98.- cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 1.814.034.- sin respaldo de medios fehacientes de pago, toda vez que el Sujeto Pasivo no acreditó los pagos según lo establecido en los artículos 66, numeral 11; 70 numerales 4 y 5 de la Ley N° 2492 (CTB); 37 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB) modificado por el parágrafo III del artículo 12 del Decreto Supremo N° 27874.

Al respecto, se debe precisar que la empresa demandante para solicitar la restitución de las diferencia no respaldada, correspondiente a cada una de las facturas referidas en la pretensión, no refiere qué liquidaciones, transferencias o que otra prueba presentada no fueron tomadas en cuenta por la Administración Tributaria, toda vez que según la demanda, corresponde el reconocimiento de la totalidad del crédito fiscal que generan dichas facturas, situación que impide a éste Tribunal corroborar si los montos solicitados en restitución, devienen de un error de cálculo o falta de valoración de alguna prueba específica, siendo insuficiente señalar



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

normas tributarias infringidas sin establecer la forma de infracción, o como debieron ser interpretadas, es decir, sin señalar específicamente la prueba para corroborar la supuesta infracción, no pudiendo éste Tribunal suplir la ausencia de carga argumentativa a la que está obligado todo aquel que pretende hacer valer sus derechos.

A lo manifestado, se debe agregar que lo sustentado por la empresa demandante, no resulta coherente con las normas que reglamentan la devolución impositiva, ya que el art. 37 del DS N° 27310 que Reglamenta el Código Tributario, modificado por el art. 12.III del DS N° 27874 (Reglamenta algunos aspectos del Código Tributario) vigente para el periodo septiembre 2012, establece que las compras por importes mayores a 50.000 UFV, 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 fiscal correspondiente, disposición concordante con el art. 70 núm. 5, de la Ley N° 2492, que prevé como obligación del contribuyente, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le corresponden.

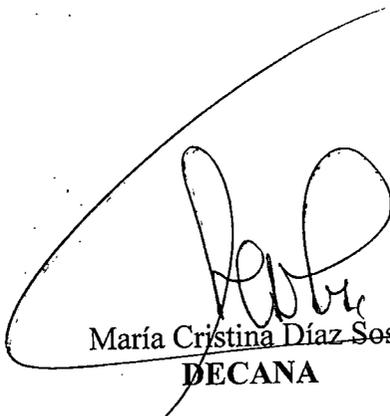
V.5.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, este Tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la Resolución Impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legal, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho, toda vez que los argumentos expuestos en la demanda por la Empresa Metalúrgica Vinto demandante, no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la Resolución Jerárquica impugnada.

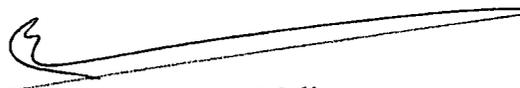
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fojas 51 a 57, interpuesta por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, en su condición de Gerente General de la Empresa Metalúrgica Vinto, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, **mantiene firme y subsistente** la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0741/2014 de 19 de mayo, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

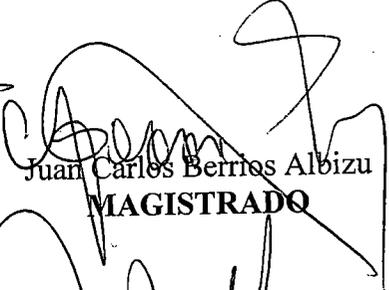
Regístrese, notifíquese y archívese.

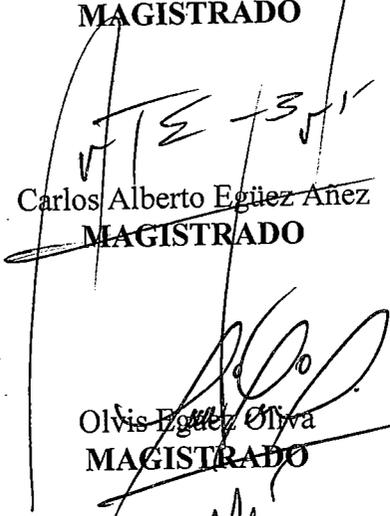
José Antonio Revina Martínez
PRESIDENTE

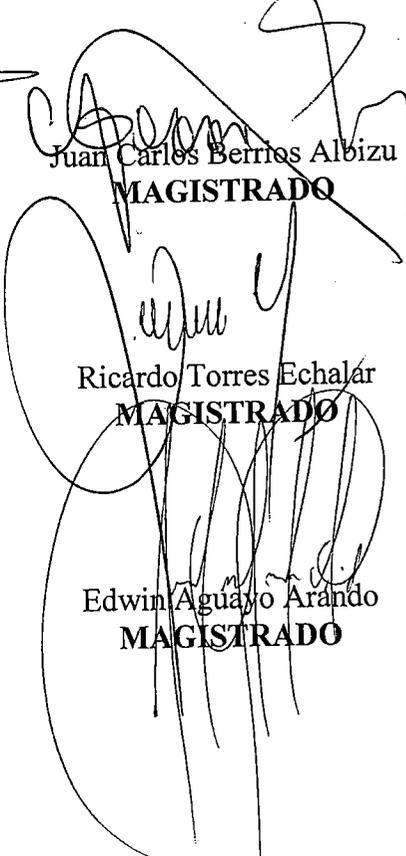

María Cristina Díaz Sosa
DECANA

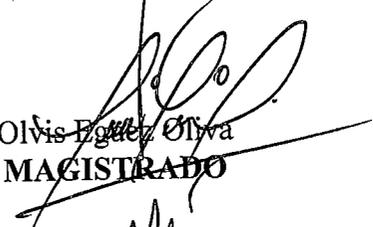

Esteban Miranda Terán
MAGISTRADO

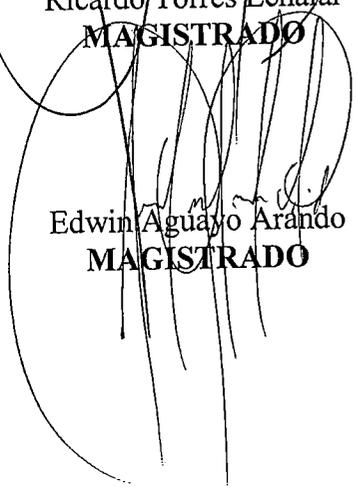

Marco Ernesto Jaimes Molina
MAGISTRADO

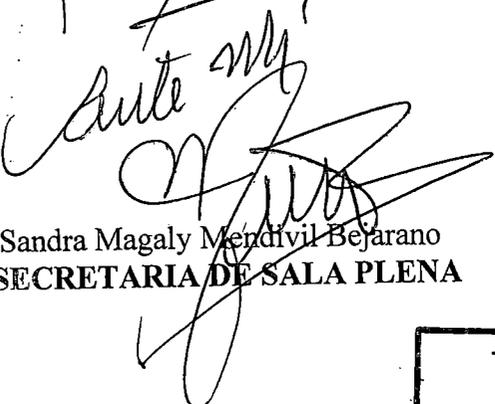

Juan Carlos Berrios Albizu
MAGISTRADO


Carlos Alberto Egüez Añez
MAGISTRADO


Ricardo Torres Echalar
MAGISTRADO


Olvis Egüez Oliva
MAGISTRADO


Edwin Aguayo Arando
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

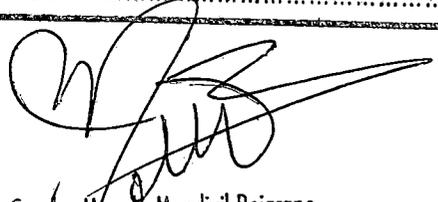
GESTIÓN: 2018

SENTENCIA N° 38 FECHA 31 de enero

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2018

Conforme.

VOTO DISIDENTE:


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