



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

## SALA PLENA

**SENTENCIA:** 147/2018.  
**FECHA:** Sucre, 21 de marzo de 2018.  
**EXPEDIENTE N°:** 959/2014.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Carlos Alberto Egüez Añez.

---

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contenciosa administrativa de fojas 56 a 61 vta., que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0964/2014 de 30 de junio (fojas 37 a 54 vta.), la contestación de fojas 84 a 92 vta, la réplica y dúplica, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

### I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

Que, Verónica J. Sandy Tapia, representante legal a.i. de la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, acreditando su condición, mediante Resolución Administrativa N° 03-0331-14 de 27 de junio de 2014, interpone demanda contenciosa administrativa por memorial de fs. 56 a 61, contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0964/2014 DE 30 de junio de 2014.

Expresa, que en ejercicio de las facultades conferidas por el art. 100 del Código Tributario, el Servicio de Impuestos Nacionales Distrital Oruro procedió a la Verificación Externa CEDEIM (previa) al contribuyente OPERACIONES METALÚRGICAS S.A. "OMSA" relativa al Impuesto al Valor Agregado (IVA), en virtud a la solicitud de devolución impositiva DUDIE N° 4034055843 correspondiente al periodo fiscal mayo 2011.

El 01 de agosto de 2012, notificó al contribuyente con la Orden de Verificación Externa N° 0011OVE01636 y requirió la documentación N° 00113572, ante lo cual, el contribuyente solicitó ampliación de plazo, que fue aceptado y comunicado por proveído de 07 de agosto de 2012.

El 3 de diciembre de 2013, concluida la verificación de la documentación presentada por el sujeto pasivo, emitió el Informe CITE SIN/GDOR/DF/VE/INF/184/2013 que dispuso la devolución de Bs. 2.712.005 por el impuesto al Valor Agregado IVA del periodo Mayo 2011.

El 18 de diciembre de 2013 la AT, emitió la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-01132-13, ratificándose a favor del sujeto pasivo como importe sujeto a devolución impositiva por el IVA por el periodo fiscal Mayo de 2011 de Bs. 2.712.005, notificándose al contribuyente con dicho actuado administrativo el 26 de diciembre de 2013.

Realizando una relación de los antecedentes del proceso, alega que la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, aplicó

estrictamente las disposiciones legales y reglamentarias, de acuerdo a la documentación presentada por el contribuyente, respecto a los medios fehacientes de pago a la transacción efectuada y que la Regalía Minera no forma parte del importe facturado, ya que ello implicaría la aplicación del IVA sobre la RM; de acuerdo al Informe de Actuación CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/184/2013 de 3 de diciembre de 2013, así el Departamento de Fiscalización estableció como monto no sujeto a devolución la suma de Bs. 167.574, del Impuesto al Valor Agregado, correspondiente a la solicitud de devolución impositiva del periodo fiscal mayo de la gestión 2011, por no encontrarse las facturas completamente respaldadas con medios fehacientes de pago, disminuyéndose del importe inicialmente solicitado por el contribuyente, emitiéndose CEDEIM por Bs. 2.712.005 del IVA, correspondiendo declarar probada la demanda Contenciosa Administrativa y confirmar la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-01132-13 de 18 de diciembre de 2013.

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

### **1.2.1. Correcta la disminución del importe de la devolución impositiva solicitada por el contribuyente del periodo fiscal mayo de la gestión 2011, al no estar respaldada por medios fehacientes de pago y que la base de cálculo en el importe facturado incluiría la Regalía Minera.**

Argumentándose haberse constatado, por la documentación presentada por el contribuyente, como medio fehaciente de pago a la transacción efectuada de compra de mineral, que la base de cálculo por el importe total facturado incluiría la Regalía Minera retenida, contraviniendo lo establecido en el DS 29577 de 21 de mayo de 2008, en su inciso b) numeral IV, art. 4, Capítulo III, respecto a la base de cálculo de la Regalía Minera, que establece, en caso de ventas internas, el valor bruto de venta es el valor comercial total consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente; por lo que la Regalía Minera no forma parte del importe facturado, lo contrario implicaría la aplicación del IVA sobre la RM, lo que no se consideró por el proveedor Corporación Minera de Bolivia, Empresa Minera Barrosquira Ltda. Y el Grupo Minero Bajandera SRL, que calcularían el precio de venta facturado aplicando el IVA al valor neto de la venta de mineral sin descontar la retención por RM. Establecido por el Informe de Actuación de 3 de diciembre de 2013, estableciéndose por el Departamento de Fiscalización, como monto no sujeto a devolución la suma de Bs. 167.574 del Impuesto al Valor Agregado, correspondiente al periodo fiscal mayo de la gestión 2011, al no encontrarse las facturas completamente respaldadas por medios fehacientes de pago.

Sin embargo la Autoridad General de Impugnación Tributaria, manifiesta que los medios fehacientes de pago por Regalía Minera presentados por el contribuyente, serían válidos, aspecto que no tendría que ser considerados como medios fehacientes de pago de la facturas objeto de Devolución Impositiva por concepto de compra de concentrados de estaño, toda vez que el contribuyente Operaciones Metalúrgicas SA "OMSA", estaría solicitando la devolución del Crédito Fiscal IVA de exportación, con componentes de Regalías Mineras.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 959/2014.- Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### **1.2.2. Respecto a los pagos realizados por el contribuyente a cuenta de SOLANO ANDRADE ARGANDOÑA.**

Estos pagos efectuados por Retención Caja Nacional de Salud, Retención Adm. Coop. Y Descuentos Otros, no son considerados como medio fehaciente de pago mismos que reducen en la Liquidación Final de los Lotes de material concentrados de estaño, la cual no acredita el concepto de la transacción genérica que es la compra de mineral.

Facturas presentadas por el contribuyente, que no se encontrarían respaldadas y pagadas en su integridad con medios fehacientes de pago que sustenten dicho gasto de manera efectiva, de acuerdo a lo establecido en el art. 13 de la Ley 1489 de 16 de abril de 1993, que indica: *“Con el objeto de evitar la exportación de Componentes Impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado pagado, incorporando en el costo de las mercancías exportadas, las formas y las modalidades de dicha devolución”*.

Argumentando que las devoluciones impositivas constituyen erogaciones que realiza el Estado a favor de un particular exportador; es decir, son beneficios reconocidos a los exportadores a través de la devolución de impuestos para fomentar el aparato productivo e incentivar de esta manera las exportaciones, con el fin de cumplir con el principio de neutralidad impositiva establecido en las normas precedentemente citadas. En ese sentido procede la devolución del Impuesto al Valor Agregado efectivamente pagado, por los insumos de cualquier naturaleza incorporados en los productos de exportación, siempre y cuando se hubiere realizado efectivamente la exportación.

Por ello señala que el Departamento de Fiscalización ha considerado los pagos efectivamente respaldados con medios fehacientes de pago de las facturas señaladas, toda vez que el contribuyente debió presentar todos los documentos que efectivamente acrediten las compras realizadas de Corporación Minera de Bolivia, Empresa Minera Barrosquira Ltda., Grupo Minero Bajaderia S.R.L, y Solano Andrade Argandoña, conforme al art. 76 de la Ley No 2492: *“En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos.”*

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

Concluye solicitando se declare probada la demanda, revocando la resolución impugnada, y se confirme la Resolución Administrativa CEDEIM Previa No 23-01132-13 de 18 de diciembre de 2013, emitida por la Administración Tributaria.

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

Que, por providencia de fojas 63, 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, así como al tercero interesado, se ordenó que los mismos sean citados 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 84 a 92 vta.), por providencia de fojas 94 se dio por respondida la misma, corriéndose traslado a la parte demandante para que haga uso de su derecho a la réplica, conforme al art. 354.11 del Código de Procedimiento Civil.

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. Con relación a disminución del importe de la devolución impositiva solicitada por el contribuyente del periodo fiscal mayo de la gestión 2011, al no estar respaldada por medios fehacientes de pago y que la base de cálculo en el importe facturado incluiría la Regalía Minera.**

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 del 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 de Operaciones Metalúrgicas SA. (OMSA) con la Resolución Administrativa CEDEIM Previa No 23-01132-13, que establece Bs. 2.712.005 como importe para devolución por el IVA del periodo fiscal mayo 2011; y como el importe no sujeto a devolución de Bs. 167.574, observando las facturas N° 602, 600,



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

Exp. 959/2014.- Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

10648, 13904, 117, 113, 114, 118, 115, 119, 116, 120 y 124, emitidas por Corporación Minera de Bolivia (COMIBOL), Empresa Minera Barrosquira Ltda., Grupo Minero Bajadería y Solano Andrade Argandoña, al no estar completamente respaldadas con medios fehacientes de pago, depurando el crédito fiscal IVA, por un total de Bs. 159.247.

Afirmando que la normativa vigente no contempla la figura de observación parcial de una factura, habiéndose observado solo una parte de las facturas referidas, por lo que en cumplimiento del Parágrafo II, Artículo 63 de la Ley No 2341 (LPA), que establece que en ningún caso podrá agravarse la situación inicial del Sujeto Pasivo, refiriéndose solamente a las pretensiones que fueren formuladas por las partes, siendo que la Administración Tributaria validó la proporción respaldada con medios fehacientes de pago y observó solo la proporción no pagada.

Con relación a que el Sujeto Pasivo, presentó como medio fehaciente de pago, el pago por la Regalía Minera, observando que el importe facturado incluiría esta carga fiscal, contraviniendo el D.S N° 25465, toda vez que 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, debiendo pagarse en cada operación de venta o exportación, en tanto que el comprador descontará el importe de la Regalía Minera liquidado a sus proveedores.

Por otro lado conforme al Artículo 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; por ello el comprador tendrá derecho al crédito fiscal IVA sobre dicha factura en los términos dispuestos en el Artículo 8 de la citada ley, cumpliendo los requisitos para su validez, en ese marco normativo, es evidente que el vendedor en el precio neto de la venta, no debe incluir el valor que corresponde a la Regalía Minera, toda vez que este impuesto debe ser reintegrado al exportador.

En el caso de venta 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 dentro 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, resultado que estos gravámenes, si bien consideran el Valor Bruto de Venta, como base para su cálculo, son independientes en su liquidación, conforme el Sujeto Pasivo hubiese considerado en las Liquidaciones Finales.

Argumenta que se evidencia 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, no incluyó la RM como establece la Administración Tributaria, pues las Liquidaciones Finales efectuadas por el recurrente, 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 determina el valor neto del mineral y por separado tanto la Regalía Minera como el IVA, en ese entendido, se

evidenciaría que la Regalía Minera no forma parte del importe facturado, no siendo correcta la apreciación de la Administración Tributaria, respecto a que el Sujeto Pasivo estaría solicitando la devolución del crédito fiscal IVA con componente de la Regalía Minera, sino que los mismos se tratarían de retenciones efectuadas al vendedor en cada liquidación.

Respecto a la depuración parcial de las facturas, emitidas por la Corporación Minera de Bolivia, Empresa Minera Barrosquira Ltda., Grupo Minero Bajadería y Solano Andrade Argandoña, debido a que no se encontrarían respaldadas en su totalidad por medios fehacientes de pago, al no presentarse por el contribuyente la documentación suficiente que respalde el pago en su totalidad; en ese entendido las retenciones por concepto de Regalía Minera se constituyen en Medios de Pago válidos para efectos de devolución impositiva, por lo que el importe que corresponde a este concepto, debe ser aceptado como descargo.

### **II.1.2. Respecto a los pagos realizados por el contribuyente a cuenta de SOLANO ANDRADE ARGANDOÑA.**

Con relación a las facturas N° 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120 y 124, emitidas por Solano Andrade Argandoña, donde también se evidencia retenciones por Regalía Minera, no se pronuncia, al no haber sido impugnadas en el Recurso de Alzada, de igual manera para las Facturas N° 600 y 602 por diferencias de cambio.

En cuanto a los pagos a terceros realizados por el Sujeto Pasivo a nombre de su proveedor Solano Andrade Argandoña, se evidenciaría según la liquidación realizada, OMSA SA., realizó la devolución de la retención del 10% correspondiente al periodo mayo 2011, encontrándose debidamente respaldada, al constituir medio fehaciente de pago.

Respecto a la observación por importes pendientes de pago, con relación a la Factura No 124, no se evidenciaría el hecho de que fuere pagada con el cheque que se hace referencia, con el que se pagaría la Factura N° 123, la que no se encuentra observada, manteniéndose así subsistente la depuración de la Factura No 124, por presentar saldos pendientes de pago. Concluyendo que en relación a las facturas observadas por no coincidir el domicilio fiscal y no relacionadas a la actividad exportadora, emitidas por ENTEL SA., Zíngara Travel Ltda. Y American Airlines, no fueron objeto de impugnación, por lo que debe mantenerse la observación.

### **II.1.3. PETITORIO.**

Concluyó el memorial solicitando que en base a los fundamentos expresados, se emita sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo en consecuencia firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0964/2014 de 30 de junio.

### **II.2. Réplica y dúplica.**

Mediante memorial de réplica, cursante a fs. 97, la parte demandante se ratificó en los fundamentos de su demanda, manifestando que se hizo una incorrecta interpretación de las normas concernientes a los conceptos



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

Exp. 959/2014.- Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

---

citados por la AGIT al resolverse el Recurso Jerárquico, argumentando que no se respaldaron en su totalidad, con medios fehacientes de pago, las facturas de compra de concentrados de mineral, con importes iguales o superiores a 50.000 UFVs.; así también por no coincidir el dato del domicilio fiscal, y no estar vinculadas con la actividad exportadora, correspondiente al pago a terceros, consecuentemente existiría el importe de un crédito depurado que ascendería a Bs. 159.247, pidiendo se declare probada su demanda.

Conforme memorial de dúplica, corriente a fs. 121 a 122 vta., la Autoridad demandada, señaló que 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, así como en los fundamentos de su contestación, toda vez que si bien existe una presunción de legalidad a favor de la Administración Tributaria, no significaría que todo lo obrado en procesos determinativos, sean irrevisables, dependiendo del análisis que efectúe el órgano jurisdiccional, sobre la base de los fundamentos jurídicos que invoquen las partes, pidiendo se declare improbadamente la demanda contencioso-administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del SIN, manteniéndose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico.

### **III. Del Tercero Interesado.**

Conforme consta en la diligencia de notificación de fs. 116, el tercero interesado la Empresa de Operaciones Metalúrgicas OMSA SA, fue legalmente notificada en fecha 25 de marzo del 2015, sin que se haya apersonado al proceso a fin de poder representar lo que corresponda en derecho, por lo que se continuó con el desarrollo del proceso.

### **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° 0011OVE01636, notificada al representante de OMSA SA., el 1 de agosto de 2012, modalidad verificación previa CEDEIM, de la revisión de hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal IVA, correspondiente al periodo fiscal mayo 2011, se notificó con el Requerimiento N° 00113572 y solicitó presentación de documentos o medios fehacientes de pago.

**IV.2.** En la fecha OMSA SA., mediante nota solicitó a la Administración Tributaria ampliación de plazo para la presentación de los documentos requeridos, lo que fue atendido por Proveído N° 24-01410-12, otorgando cinco días para su cumplimiento.

**IV.3.** Consta el informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/184/2013, emitido por la Administración Tributaria, según el cual como resultado de la

verificación realizada a la documentación que respalda la solicitud de Certificado de Devolución Impositiva (CEDEIM), estableciendo el crédito fiscal IVA de devolver por el importe de Bs. 2.712.005 y el crédito fiscal IVA observado de Bs. 167.574 correspondiente al periodo fiscal mayo 2011.

**IV.4.** Emitida la Resolución Administrativa CEDEIM Previa 23-01132-13, de 18 de diciembre de 2013, que establece la devolución de Bs. 2.712.005, y como no sujeto a devolución Bs. 167.574, correspondiente al periodo fiscal mayo 2011, notificada OMSA SA., el 26 de diciembre de 2013.

**IV.5.** Interpuesto el Recurso de Alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, emitió Resolución ARIT-LPZ/RA 0294/2014, de 7 de abril, revocando parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-01132-13 de 18 de diciembre de 2013, dejando sin efecto el reparo de Bs. 100.401 y confirmando el monto de Bs. 67.173 por falta de respaldo de medios fehacientes de pago, por incumplimiento de aspectos formales y no vinculación de crédito fiscal; estableciendo el importe de Bs. 2.712.005, más el monto de Bs. 100.401 que sumados ascendía a Bs. 2.812.406 por el periodo fiscal mayo 2011.

**IV.6.** Interpuestos los Recursos Jerárquicos por la Gerencia Distrital Oruro del SIN y la Empresa S.A. (OMSA), la AGIT, dictó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0964/2014, de 30 de junio del 2014, que REVOCO parcialmente la Resolución de Alzada, en la parte referida a la depuración de Crédito Fiscal de la factura N° 124 emitida por Solano Andrade Argandoña, manteniendo firme y subsistente la depuración de la misma, en el punto importes pendientes de pago, dejando sin efecto el reparo de Bs. 98.864 y confirmando la depuración del Crédito Fiscal de Bs. 68.710, no respaldado íntegramente con medios fehacientes de pago, por no coincidir el domicilio fiscal con el registrado en el Padrón de Contribuyentes y no vinculación del Crédito Fiscal, declarando como sujeto a devolución el importe de Bs. 2.810.869, correspondiente al periodo fiscal mayo 2011.

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. 84 a 92 vta., se corrió traslado al demandante para la réplica que sale de fs. 97, donde se reitera los fundamentos de la demanda; dúplica a fs. 121 a 122 vta., que ratifica los términos de respuesta a la demanda.

No habiendo más que tramitar, a fs. 124, se decretó "autos para sentencia".

## **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:





Estado Plurinacional de Bolivia

Exp. 959/2014.- Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### Órgano Judicial

1. Si es correcta la disminución del importe de la devolución impositiva solicitada por el contribuyente del periodo fiscal mayo del 2011, al no estar respaldada totalmente por medios fehacientes de pago.
2. Si la base del cálculo para el importe total facturado por los proveedores, incluye erróneamente la Regalía Minera, calculando el precio de venta facturado aplicando el IVA al valor neto de venta de mineral sin descontar la retención por Regalía no sujeta a IVA.
3. Si los pagos realizados a otros por el contribuyente a cuenta de SOLANO ANDRADE ARGANDOÑA, deben ser considerados como medios fehacientes de pago.

#### **V.1.- Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.**

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que garantiza al 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, que consiste en revisar si la administración como el administrado han sometido sus actos a la Constitución Política del Estado y a la ley en sede administrativa.

En ese contexto, el art. 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que: *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos 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 arts. 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 proceso que reviste las características de un juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, luego de haberse agotado el trámite en la fase administrativa en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde ingresar al análisis de las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### **V.1. Análisis y fundamentación.**

Se deja claro que 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, los 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.

Esta política fiscal, tiene sustento en el principio de neutralidad impositiva previsto en los arts. 1 y 2 de la Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999, modificatorios de los arts. 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*".

El art. 125 de la Ley N° 2492, Código Tributario, como 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 lo expuesto, 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 corresponde.

En ese sentido y sobre la aplicación del crédito fiscal, el inciso a) del art. 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 art. 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.



Consiguientemente, a efecto de lograr la materialización de las previsiones legales glosadas, que significará el ejercicio de los derechos del exportador, las atribuciones de la Administración Tributaria prevista en 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 art. 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.

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. Respecto a si es correcta la disminución del importe de la devolución impositiva solicitada por el contribuyente del periodo fiscal mayo del 2011, al no estar respaldada totalmente por medios fehacientes de pago.**

Cabe señalar que si bien la normativa vigente no contempla la figura que respalda la observación parcial de una factura, pudiendo la Administración Tributaria haber observado el total de cada una de las facturas, sin embargo al verificarse la compra de venta de mineral y su pago por lotes, observó solo una parte de las Facturas, al evidenciar los medios fehacientes de pago de los lotes que fueron presentados e identificados por una parte del total, siendo depurado por el saldo no respaldado, toda vez que conforme a las normas legales glosadas supra solamente corresponde devolver por lo efectivamente pagado y respaldado de la factura, aspecto por lo que en cumplimiento del Parágrafo II, Artículo 63 de la Ley No 2341 (LPA), referido a que en ningún caso podrá agravarse la situación inicial del Sujeto Pasivo, corresponde pronunciarse a las pretensiones formuladas en la demanda.

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), establece que las compras por importes iguales o 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 2492, que prevé como obligación del contribuyente, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le corresponden.

Es así que se llega a evidenciar conforme fundamenta la Autoridad que resolvió el Recurso Jerárquico, validó de acuerdo a los antecedentes y respaldo señalados por la AT, si bien el sujeto pasivo en cumplimiento de la exigencia prevista en el art. 8 de la Ley 843 (TO), 1) la factura original; 2) que se encuentre vinculada a la actividad gravada y 3) que la transacción se haya realizado efectivamente; presentó los medios fehacientes de pago, empero es importante recalcar que la Administración Tributaria y demás instancias validaron el crédito fiscal en la proporción efectivamente respaldado con medios fehacientes de pago.

Dejando en claro que se verificó en los puntos de diferencias sin medios fehacientes de pago, llegándose a evidenciar que la Autoridad Jerárquica, realizó el análisis de la prueba presentada por el Sujeto Pasivo, señalando que corresponde su valoración como medios fehacientes de pago, habiéndose considerado de manera correcta los mismos, no correspondiendo la disminución, conforme solicita la Administración Tributaria; a excepción de la factura N° 124, cuyo Crédito Fiscal alcanza a Bs. 1.537 de la que señaló que fuere pagada con el cheque N° 0478098 del BNB, del cual no se evidencio el pago, ya que este importe fuere pagado por la Factura No 123, que no fue observada por el demandante, manteniéndose así la depuración de la mencionada factura.

Es así que el Artículo 5 de la Ley N° 843 (TO) establece que la base imponible del IVA es el precio neto de venta que resulta en 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 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, cumpliendo con sus requisitos de validez referidos, conforme se consideró y valoró de manera correcta por la Autoridad Jerárquica a tiempo de dictar su Resolución Administrativa al evidenciar que los documentos pertenecía a otra factura.

**V.3. En cuanto a si la base del cálculo del importe total facturado por los proveedores, incluye erróneamente la Regalía Minera, calculando el precio de venta facturado aplicando el IVA al valor neto de venta de mineral sin descontar la retención por Regalía no sujeta a IVA.**

Sobre este punto, se debe puntualizar que conforme el art. 1 de la Ley N° 3787, que sustituye el Título VIII del Libro Primero de la Ley N° 1777 (Código de Minería) refiere que 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 Regalía Minera.

Por otra parte, conforme el art. 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



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

Exp. 959/2014.- Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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 art. 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 de venta aquel consignado en la factura del 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 a efectos de la devolución, por el principio de neutralidad impositiva, sea este impuesto el que debe ser reintegrado al exportador, no siendo evidente lo manifestado por la institución demandante que el sujeto pasivo hubiese solicitado devolución impositiva con componente de Regalía Minera, toda vez que el monto que corresponde a la Regalía Minera no se encuentra consignado en la factura, conforme determinó la AGIT.

Ahora en cuanto a que si la retención y pago por RM es válido para crédito fiscal; nos remitimos a la Resolución que resolvió el Recurso Jerárquico impugnado que en los puntos xxxiv y xxxv, señaló que los pagos realizados por este concepto fueron respaldados con los Formularios 3009 y Boleta de Pago, refrendado por la entidad bancaria que evidencian la retención y pago de las regalías mineras, documentos que constituyen medios fehacientes de pago y válidos para devolución impositiva por el importe de Bs. 736.212. Esta aseveración equivocada por la AGIT, en el entendido que el comprador y ahora sujeto pasivo, en cumplimiento de la ley, realiza la retención y pago de la Regalía Minera, documento fehaciente que evidencia no solo la existencia de la retención, sino el pago de la misma, empero éste monto pertenece al proveedor que es el sujeto pasivo u obligado al pago de la regalía, en cambio el pagador OMSA resulta ser simplemente un agente de retención, que por su compra recibió el 100% del material, ante lo cual no puede beneficiarse con el Crédito Fiscal por realizar la retención y pago en cumplimiento del art. 21 del DS 29577, de donde se concluye que la actuación de la AGIT sobre este aspecto fue equivocada, por lo que corresponde acoger la pretensión de la entidad demandante.

Consiguientemente, por los fundamentos expuestos se concluye que no es evidente lo aseverado en la demanda, en sentido que el Sujeto Pasivo hubiese solicitado devolución impositiva con componente de Regalía Minera, siendo correcto lo determinado por la AGIT respecto a este punto y respecto a los medios fehacientes de pago, al confirmar la devolución en el porcentaje efectivamente respaldado. Empero, no actuó correctamente al determinar que la retención y pago por Regalías Mineras, son medios fehacientes de pago y válidos para devolución impositiva, correspondiendo por este concepto revocar parte de la Resolución impugnada.

Finalmente, el concepto de regalía minera forma parte de un privilegio, contribución o tasa estatal, impuesto por ley a las empresas que cumplen actividades mineras y que OMSA es agente de retención, por lo que no es

sujeto de crédito fiscal de aquello que por su naturaleza se constituye en una contribución a favor del Estado, específicamente a la región de donde se extrae el mineral.

**V.4. Con relación a que si los pagos realizados a otros por el contribuyente a cuenta de SOLANO ANDRADE ARGANDOÑA, deben ser considerados como medios fehacientes de pago.**

Respecto a este punto, de pagos a terceros, realizados por el Sujeto Pasivo a nombre de su proveedor Solano Andrade Argandoña, se evidencia que luego de la revisión de antecedentes administrativos, según la liquidación realizada, el Comprobante de Egreso EGR-00030 y el cheque N° 0478096 del Banco Nacional de Bolivia (fs. 722-724 de antecedentes administrativos), OMSA SA., realizó la devolución de la retención del 10% correspondiente al período mayo 2011, en el que se incluyó el importe de Bs. 24.288.24, cuyo Crédito Fiscal alcanza a Bs. 3.157, encontrándose debidamente respaldada la devolución de la retención, al constituirse en medio fehaciente de pago.

En lo que corresponde a las facturas observadas por no coincidir el domicilio fiscal y no estar relacionadas a la actividad exportadora, como las facturas emitidas por ENTEL SA., Zíngara Travel Ltda. y American Airlines, las mismas no fueron objeto de impugnación en su momento, a tiempo de resolverse el Recurso Jerárquico, por lo que no corresponde consideración sobre este punto.

**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 realizó una correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica, respecto a la Regalía Minera, que no puede generar crédito fiscal a efectos de devolución impositiva, siendo evidente los argumentos expuestos en la demanda por la Administración Tributaria al respecto; en lo demás no desvirtuó 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 **PROBADA EN PARTE** la demanda contencioso administrativa de fojas 56 a 61 vlta., interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, representado por la Lic. Verónica J. Sandy Tapia, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, **revoca en parte** la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0964/2014 de 30 de junio, con relación al punto relativo a la Regalía Minera que no se toma en cuenta para la devolución impositiva.



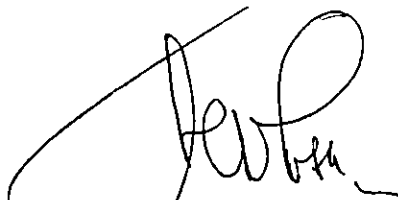
Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

No suscriben los señores Magistrados José Antonio Revilla Martínez,  
Marco Ernesto Jaimes Molina, Edwin Aguayo Arando por emitir voto  
disidente.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

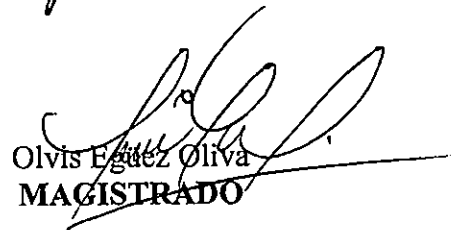
  
María Cristina Díaz Sosa  
DECANA

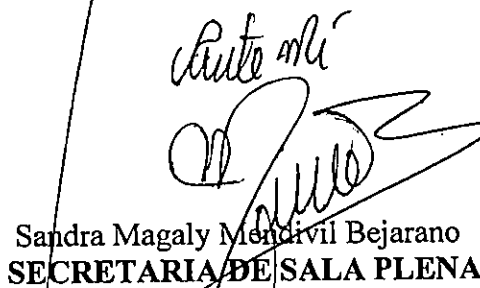
  
Esteban Miranda Terán  
MAGISTRADO

  
Juan Carlos Berrios Albizu  
MAGISTRADO


  
Carlos Alberto Egúez Añez  
MAGISTRADO

  
Ricardo Torres Echalar  
MAGISTRADO

  
Olvis Egúez Oliva  
MAGISTRADO

  
Sandra Magaly Mendiivil Bejarano  
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA	
GESTIÓN: 2018	
SENTENCIA N° 147	FECHA 21 de marzo
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2018	
Dr. José Antonio Revilla Martínez Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina Dr. Edwin Aguayo Arando	
VOTO DISIDENTE: .....	

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