



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA: 148/2018.
FECHA: Sucre, 21 de marzo de 2018.
EXPEDIENTE N°: 960/2014.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Juan Carlos Berrios Albizu.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (fs. 53-57), en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0963/2014, de 30 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (fs. 35-51); la contestación (fs. 71-79); la réplica (fs. 98-101); la duplica (fs. 104 y 105), los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

Verónica Jeannine Sandy Tapia, en su condición de Gerente Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, se apersona ante este Tribunal manifestando:

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 100 del Código Tributario (Ley N° 2492), se procedió a la Verificación Externa CEDEIM-PREVIA del contribuyente Operaciones Metalúrgicas S.A. (OMSA), estableciendo la devolución de Bs. 2.156.969 por el IVA del periodo de julio/2012.

I.2. Fundamentos de la demanda contenciosa administrativa.

Luego de realizar la transcripción de algunos acápites del punto "IV.4.2. De los medios fehacientes de pago y la Regalía Minera" de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0963/2014, la entidad demandante señala haber aplicado estrictamente lo dispuesto en la norma, y que de acuerdo a la documentación presentada por el contribuyente como medio fehaciente de pago a la transacción respecto a las facturas N° 827, 12, 13, 11841 y 14516, evidenció que la base de cálculo para el importe total facturado incluye la Regalía Minera (RM) retenida, contraviniendo lo establecido en el artículo 4.IV.b) del DS N° 29577.

Refiere, que el Departamento de Fiscalización estableció como monto no sujeto a devolución, la suma de Bs. 113.432 del IVA, por no encontrarse las facturas respaldadas con medios fehacientes de pago, disminuyendo el importe inicialmente solicitado por el contribuyente a Bs. 2.156.969 por el IVA, asimismo, señala que comunicados los resultados al contribuyente, el mismo no presentó ninguna objeción a las observaciones establecidas.

Señala que la AGIT incurrió en error, al declarar que los medios fehacientes de pago por la Regalía Minera presentados por el contribuyente son válidos, ya que *dichos importes retenidos, pagados y presentados por el contribuyente no son considerados como medios fehacientes de pago de las facturas objeto de Devolución Impositiva por concepto de compra de concentrados*, y que si bien respalda el pago efectuado por las retenciones practicadas a su proveedor y pagadas como Regalía Minera, los mismos no respaldan el pago de la transacción por la compra de mineral, ya que de acuerdo a la documentación presentada por el contribuyente como medio fehaciente de pago a la transacción efectuada, la base de cálculo para el importe total facturado incluye la Regalía Minera, lo cual contraviene lo establecido por el artículo 4.IV.b) del DS N° 29577.

Añade que, de la revisión del cuaderno administrativo, las notas fiscales por importes iguales o superiores a 50.000 UFV's presentados por el contribuyente, no demuestran el 100% del pago de los importes facturados por sus proveedores, por lo que en virtud a los antecedentes expuestos y los presupuestos legales descritos, resultaría claro y ampliamente demostrado, que los actos de la AT fueron desarrollados observando en todo momento los principios de legalidad y presunción de legitimidad, imparcialidad, verdad material, publicidad y buena fe, previstos en el artículo 4 de la Ley N° 2341, además respetando en todo momento los derechos y garantías reconocidos por la C.P.E.

I.3 Petitorio.

Por los fundamentos de derecho expuestos, solicita se declare probada la demanda y se confirme la Resolución Administrativa de CEDEIM N° 23-01131-13 de fecha 18 de diciembre de 2013, emitida por la Administración Tributaria, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

II. DE LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

Daney David Valdivia Coria, en su calidad de Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersona a la demanda y responde negativamente a la misma.

Haciendo una breve transcripción del memorial de demanda y otra extensa de la resolución impugnada, señala que los argumentos del demandante no son evidentes, que ha momento de dictar el fallo correspondiente, debe considerarse el hecho que la entidad demandante no demuestra o establece de forma indubitable, la errada interpretación de la AGIT, limitándose a realizar afirmaciones por demás generales y no precisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, por las cuales cree que su pretensión no fue valorada correctamente por la autoridad demandada. Concluye señalando, que se ratifican en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0963/2014 de 30 de junio, que habría sido dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 960/2014.- Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II.1. Petitorio.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, solicita declarar IMPROBADA la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0963/2014, de 30 de junio de 2014.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

- a) El 8 de octubre de 2013, la AT notificó a OMSA con Orden de Verificación CEDEIM PREVIA, cuyo alcance es la revisión de hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal IVA del período fiscal julio/2012.
- b) Presentada la documentación requerida al sujeto pasivo y emitido el informe respectivo, el 26 de diciembre de 2013, la AT notificó a OMSA la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA 23-01131-13, autorizando la devolución mediante CEDEIM al contribuyente, la suma de Bs. 2.156.969 y determinando como monto no sujeto a devolución la suma de Bs. 113.432 por el IVA del período fiscal julio/2012, debiendo el contribuyente presentar declaración jurada rectificatoria por el período posterior afectado.
- c) Impugnada la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA 23-01131-13, la ARIT por Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0295/2014, de 7 de abril, resuelve **REVOCAR PARCIALMENTE** la misma, dejando sin efecto el importe observado de Bs. 74.787 y CONFIRMA el importe de Bs. 38.645 como no sujeto a devolución impositiva, asimismo mantiene el monto de Bs. 2.156.969 como importe a devolver, ascendiendo el monto total sujeto a devolución impositiva a Bs 2.231.756.
- d) Impugnada la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0295/2014, la AGIT por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0963/2014, de 30 de junio, resuelve confirmar la misma.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Pese a que los argumentos de ambas partes son carentes de fundamentación, limitándose en gran manera a transcribir extractos de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-0963/2014, se establece como punto de controversia a determinar lo siguiente:

Si los importes por Regalía Minera son medios fehacientes de pago de las facturas a objeto de Devolución Impositiva y si la AGIT contravino lo establecido por el artículo 4.IV.b) del DS N° 29577 al validar el cálculo por el importe total facturado que incluye la Regalía Minera.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

La entidad demandante, señala que la AGIT incurrió en error al validar los medios fehacientes de pago por la Regalía Minera, ya que el contribuyente

dentro el proceso de verificación, adjuntó documentación que si bien respalda el pago efectuado por las retenciones practicadas a su proveedor y pagadas como Regalía Minera, los mismos no respaldan el pago de la transacción por la compra de mineral, ya que de acuerdo a la documentación presentada, la base de cálculo para el importe total facturado incluye la Regalía Minera, lo cual contraviene lo establecido por el artículo 4.IV.b) del DS N° 29577.

Ingresando al análisis, la AT depuró el crédito fiscal de las facturas de compras de la empresa OMSA por dos contextos: el primero, por Bs. 4.332, al consignar las facturas una dirección diferente al registrado en el Padrón Nacional de Contribuyentes y no estar vinculadas con la actividad; y el segundo, por Bs. 109.100, **al no demostrar el pago total con medios fehacientes de pago de los importes facturados por sus proveedores;** concluyendo la AT, que el importe no sujeto a devolución impositiva es por Bs. 113.432.

Por su parte OMSA, no impugnó el crédito fiscal depurado por Bs. 4.332, y sí procedió a impugnar la depuración de Bs. 109.100 de crédito fiscal, por las Facturas N° 827, 12, 13, 11841 y 14516 emitidas por los proveedores COMIBOL, MIMETCO, Empresa Minera Barrosquira y Grupo Minero Bajadería, ratificando y presentando pruebas documentales que en el período de verificación previa y en fase recursiva ante la ARIT, no fueron motivo de observación por parte de la AT; concluyendo la autoridad de alzada que **"...la empresa Operaciones Metalúrgicas S.A. "OMSA", actuó como agente de retención de las Regalías Mineras y presentó respaldos de los pagos efectuados por retenciones de las facturas de compras observadas Nos. 827, 12, 13, 11841 y 14516, documentos de cuadro resumen de medios fehacientes de pago, por periodo, comprobantes de egreso, liquidaciones finales por lote de concentrados de estaño, boleta de pago F-3009 y constancia bancaria del pago efectuado de los proveedores COMIBOL, MIMETCO, Empresa Minera Barrosquira, Grupo Minero Bajadería; en consecuencia, en aplicación del artículo 21 del DS 29577, corresponde considerar como medio fehaciente de pago el importe de Bs575.284,39 que fue observada por la Administración Tributaria por falta de medio de pago... De acuerdo al análisis efectuado, corresponde dejar sin efecto el reparo determinado por la Administración Tributaria de Bs74.787.- por falta de medios fehacientes de pago, habiendo verificado la retención y pago de regalías mineras, conforme establece el artículo 21 del Decreto Supremo N° 29577."**

Impugnado este motivo, la AGIT señaló que: **"...los pagos realizados por este concepto fueron respaldados con los Formularios 3009 Boleta de Pago de la Regalía Minera y refrendo de la entidad bancaria por el importe pagado, acompaña el 'Detalle de retención de la regalía minera' que contiene el importe de la Regalía Minera, el municipio y la cuenta respectiva; y 'Pago de Regalía Minera' en el que se evidencia las retenciones realizadas por lotes, acreditando de esta manera el Sujeto Pasivo la retención señalada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago, obligación establecida en el Artículo 21 del Decreto Supremo N° 29577. En este entendido, las retenciones por concepto de Regalía Minera se constituyen en Medios de Pago válidos para efectos de la devolución impositiva, por lo que el**



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 960/2014.- Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

importe de Bs575.285.- que corresponde a este concepto debe ser aceptado como descargo; no obstante, por la diferencia de Bs142.400.- relacionadas con las Facturas Nos. 827,13 y 11841, observadas también por la ausencia de medios fehacientes de pago, el sujeto pasivo no acreditó la diferencia observada por lo que la Administración Tributaria, correctamente efectuó la depuración de crédito fiscal que alcanza a Bs18.512.-".

Bajo los parámetros de lo establecido por las instancias administrativas, respecto a los medios fehacientes de pago, es necesario dejar establecido que la presentación de una solicitud de devolución impositiva, conlleva el deber ineludible de respaldar con información fehaciente los gastos efectuados por el exportador y que son objeto de devolución; en el presente caso, la AT depuró Bs. 109.100 de crédito fiscal de las Facturas N° 827, 12, 13, 11841 y 14516 emitidas por los proveedores COMIBOL, MIMETCO, Empresa Minera Barrosquira y Grupo Minero Bajadería, por no demostrar el pago total con medios fehacientes de pago, siendo por tanto correcta la actuación de la AGIT al confirmar la depuración por falta de medios fehacientes de pago.

Asímismo, el contribuyente presentó entre otros documentos, los Formularios 3009 Boleta de Pago de la Regalía Minera y refrendo de la entidad bancaria por el importe pagado, medios fehacientes de pago que demuestran no solo la existencia de una transacción, sino el pago de la misma, esta operación está regulada por la Ley 3787 de 24 de noviembre de 2007, modificatoria de la Ley 1777 (Código de Minería), que sobre el régimen regalitario e impositivo minero, señaló en el art. 96 que quienes realicen las actividades mineras de: a) prospección y exploración, b) explotación y concentración, c) fundición y refinación, d) comercialización de minerales y metales, están sujetos al pago de una Regalía Minera (RM) conforme a lo establecido en el presente título. Por su parte, el DS 29577 de 21 de mayo de 2008, reglamentario de la anterior, estableció la forma de liquidación y pago, así como la base de cálculo y en su art. 21, que las empresas de fundición y refinación de minerales y metales que no incluyan en su proceso productivo actividades de explotación minera propia, como es el caso de la Empresa Operaciones Metalúrgicas S.A., están obligadas a la retención y empoce de la Regalía Minera de sus proveedores de minerales en formulario oficial habilitado al efecto, hasta el día quince (15) del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención; se concluye entonces, que el concepto regalía minera forma parte de un privilegio estatal impuesto por ley a las empresas que cumplen actividades mineras y que OMSA es agente de retención.

En el marco anterior, resulta evidente que el Comprobante de Pago de las Regalías Mineras es un documento fehaciente que evidencia no sólo la existencia de una transacción sino el pago de la misma; sin embargo, **el monto pagado pertenece al proveedor que es el sujeto pasivo u obligado al pago de la regalía y el pagador (Operaciones Metalúrgicas S.A.) es simplemente un agente de retención**, motivo por el cual, no puede obtener crédito fiscal de dicha operación como erróneamente entendió la autoridad demandada en la Resolución jerárquica en análisis al sostener que las retenciones por concepto de Regalía Minera se constituyen en medios de pago válidos para efectos de devolución impositiva, por las facturas N° 827, 12,13,11841 y 14516, emitidas por

los proveedores COMIBOL, MIMETCO, la Empresa Minera Barrosquira Ltda., Grupo Minero Bajaderia S.R.L, cuyo importe asciende a la suma de Bs. 575.284,39, por lo que corresponde acoger la pretensión de la institución demandante respecto a este punto, porque la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, contraviene lo establecido en el DS 29577.

Finalmente, la entidad demandante acusa que la base del cálculo para el importe total facturado incluiría la Regalía Minera, lo cual contraviene lo establecido por el artículo 4.IV.b) del DS N° 29577; al respecto, la AGIT refirió que *"...la Administración Tributaria en el inicio del proceso de verificación solicitó los medios fehacientes de pago por las compras mayores a 50.000 UFV, de la revisión de antecedentes se verifica que el recurrente a fin de sustentar los pagos de las compras, presentó los cuadros (cursantes a fojas 374-376, 514, 567, 582, 601, 713, 724, 735, 778, 819 y 839 de antecedentes administrativos, c. 2, c.3, c.4 y c.5), en los cuales en una primera parte, expone los datos de la factura consignando el importe total, al que sustrae el importe correspondiente a la retención de la Regalía Minera establecida en el Artículo 25 del Decreto Supremo N° 29577; en tanto, que en una segunda parte, efectúa la relación de los Pagos, considerando los Comprobantes de Egreso, Cheques y Diferencias de Cambio; finalmente, refleja que el total facturado menos la regalía minera es igual al total de pagos efectuados, que incluyen las diferencias de cambio."*

Verificados los descargos presentados a la AT como medios fehacientes de pago por las compras mayores o iguales a 50.000 UFV's, cursan a fojas 374-376 (anexo 7), 514, 567, 582 (anexo 8), 601, 713, 724, 735, 778 (anexo 9), 819 y 839 (anexo 10), cuadros que consignan un importe total, la retención de la regalía minera, la relación de pagos a los proveedores y finalmente, el total de lo facturado **sin considerar la retención de la regalía minera**, situación que como bien señaló la AGIT *"...no equivale a que en la determinación de la base imponible del IVA, el precio neto de venta o precio facturado, el vendedor del mineral y obligado a facturar, hubiera incluido este concepto..."*, puesto que conforme papel de trabajo de la propia Administración Tributaria (fs. 369 del anexo 7), los importes reflejados no incluyen la regalía minera consignada en las liquidaciones de fs. 374-376, 514, 567, 582, 601, 713, 724, 735, 778, 819 y 839 (anexos 7, 8, 9 y 10) por lo que no existe contravención a lo establecido por el artículo 4.IV.b) del DS N° 29577.

VI. CONCLUSIONES.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante son acogidos en parte, únicamente con relación a la regalía minera, en lo demás no existen argumentos que desvirtúen los fundamentos de la resolución impugnadas.

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, en relación a la Disposición Final Tercera de la Ley N° 439, declara: **PROBADA EN PARTE** la demanda contenciosa administrativa de fs. 53-57, interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales;



Estado Plurinacional de Bolivia

Exp. 960/2014.- Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Órgano Judicial

revoca en parte respecto a la regalía minera, manteniendo firme y subsistente en lo demás la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0963/2014 de 30 de junio.

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

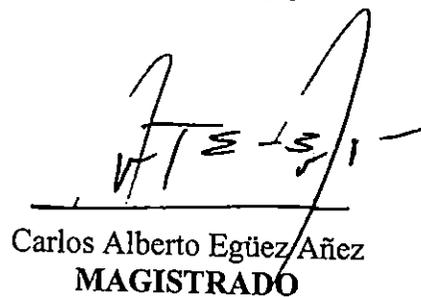
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada.

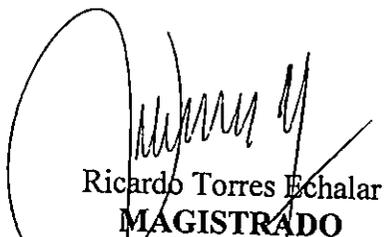
Regístrese, notifíquese y archívese.


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 Mendieta Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2018
SENTENCIA Nº 148, FECHA 21 de marzo
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2018
Dr. José Antonio Rouille Martínez
Dr. Marco Ernesto Juárez Molina
VOTO DISIDENTE: Dr. Samuel Aguayo Aranda



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