



18
Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

33

6-12-17

18:25

SALA PLENA

SENTENCIA: 264/2017.
FECHA: Sucre, 18 de abril de 2017.
EXPEDIENTE: 08/2014.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Pastor S. Mamani Villca.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 45 a 49, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2077/2013 de 15 de noviembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 52, la contestación de fs. 73 a 85 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

En ejercicio de las facultades conferidas por el art. 100 del Código Tributario Boliviano (CTb), el Servicio de Impuestos Nacionales Distrital Oruro (SIN), procedió a la Verificación Externa del CEDEIM (previa) al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto del Impuesto al Valor Agregado (IVA), de la solicitud de devolución impositiva DUDIE N° 4034687121 del periodo enero de 2012; emitiéndose el requerimiento de documentación, y luego de recibida la misma se emitió el Informe Previo y la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA No. 23-00492-13, que estableció a favor del sujeto pasivo como importe sujeto a devolución impositiva por el IVA febrero de 2012 el importe de Bs. 10.979.996, la que fue objeto de un Recurso de Alzada por el contribuyente que dio lugar a la emisión de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0856/2013 de 26 de agosto, que dispuso la revocatoria parcial de la citada Resolución.

Contra esta determinación el SIN Oruro interpuso Recurso Jerárquico, el cual revocó parcialmente la decisión del inferior en grado, bajo el argumento de que correspondía declarar el importe de Bs. 1.661.537 como crédito fiscal, emergente de las facturas 713 a 722 emitidas por COMIBOL Empresa Minera Huanuni, como no sujeto a devolución, por no contar con medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, confirmando la parte en que se dejó sin efecto la observación por medios fehacientes de pago por Bs. 335.016, en consecuencia el importe sujeto a devolución ascendió a la suma de Bs. 11.315.012.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Administración Tributaria (AT), sostiene que de acuerdo a los arts. 66 numeral 11, 70 numerales 4 y 5 del CTb, 37 del Decreto Supremo (DS) N° 27310 modificado por el párrafo III del art. 12 del DS N° 27874; los

contribuyentes deben respaldar las compras mayores a 50.000 Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV), con medios fehacientes de pago para que la AT reconozca el crédito correspondiente. Aspecto cumplido por la misma, ya que las facturas objeto de la controversia no fueron debidamente respaldadas, por lo que correspondía la reducción del importe solicitado por el contribuyente en Bs. 1.946.553.

El contribuyente también presentó como medio fehaciente de pago, el similar hecho por la Regalía Minera (RM) para lo cual adjuntó fotocopias de compra de mineral, de resumen de liquidaciones finales facturados, de lotes emitidas por COMIBOL, donde se evidencia que la base de cálculo para el importe total facturado incluye la RM retenida, lo que contraviene al DS N° 29577, que establece que la base de cálculo, de la misma en caso de ventas internas el valor bruto es el valor comercial total consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente, por lo que la RM no es parte del impuesto facturado, empero, la Corporación Minera de Bolivia (COMIBOL), calculó el precio de la venta facturado aplicando el IVA al valor neto de venta de mineral, sin descontar la retención por la RM, por tal razón no se pueden considerar medios fehacientes de pago objeto de devolución impositiva.

Este procedimiento se ha efectuado bajo el art. 37 del DS N° 27310 Reglamento al CTb (RCTb), modificado por el parágrafo III del art. 12 del DS N° 27874.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare probada la demanda y en consecuencia se confirme la Resolución Administrativa de CEDEIM N° 23-00492-13 de 16 de mayo de 2013, la que detalla otro tipo de observaciones, además de las demandadas sobre las facturas 713 a la 722 ya mencionadas.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 2 de septiembre de 2014, cursante de fs. 73 a 85, señalando lo siguiente:

II.1. Los argumentos de la demanda contenciosa se sujetan a los mismos argumentos del recurso jerárquico, en tal antecedente precisó al análisis de cada factura observada así sobre la **713**; se tiene que el sujeto pasivo presentó un reporte de Determinación del Importe de la Factura indicada, en el que se detallan los lotes del importe facturado por el total de 1.846.311,99 \$us., del cual se descuentan los medios fehacientes de pago en la columna de líquido pagable final con la suma total de 1.554.851,17 \$us., existiendo una diferencia de 291.460,82 \$us., del cual la AT manifiesta que no existe respaldo de medios de pago, empero no se tomó en cuenta la columna de RM, por un total de 48.937,31 \$us., que retuvo el contribuyente y que está respaldada por el Formulario 3009 Boleta de Pago de la RM, de modo que descontando este monto la diferencia sobre la que puede ejecutarse la Resolución Administrativa revocada, corresponde a 242.523,51 \$us., equivalentes a Bs. 1.687.963,63, cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 219.435,00, que es un monto menor al determinado por la



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 08/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

AT, por tal explicación no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la RM establecida por Ley.

Con referencia a las facturas siguientes se aplicó el mismo procedimiento y se detalla los resultados obtenidos de cada una de ellas:

Factura 714; Importe determinado por la AT sin respaldo de medios de pago: 266.152,35 \$us., importe determinado por la AGIT considerando la retención de RM: 212.999,76 \$us.; Crédito Fiscal que se obtuvo de este último monto: Bs. 192.722.

Factura 715; Importe total determinado por la AT sin respaldo de medios de pago: Bs. 216.991,50, importe determinado por la AGIT considerando la retención de RM: 19.883,31\$us.; Crédito Fiscal que se obtiene de este último monto: Bs. 17.990.

Factura 716; Importe total determinado por la AT sin respaldo de medios de pago: 222.755,82 \$us.; Crédito Fiscal que se obtiene: Bs. 201.548.

Factura 717; Importe total determinado por la AT sin respaldo de medios de pago: Bs. 1.047.102,83, importe determinado por la AGIT considerando la retención de RM: 246.273,69 \$us.; Crédito Fiscal que se obtiene de este último monto: Bs. 222.828.

Factura 718; Importe total determinado por la AT sin respaldo de medios de pago: Bs. 2.097.330,58 \$us., importe determinado por la AGIT considerando la retención de RM: \$us. 252.107,26; Crédito Fiscal que se obtiene de este último monto: Bs. 228.107.

Factura 719; Importe total determinado por la AT sin respaldo de medios de pago: Bs. 2.147.289,11, importe determinado por la AGIT considerando la retención de RM: 261.141,22 \$us.; Crédito Fiscal que se obtiene de este último monto: Bs. 236.281.

Factura 720; Importe de crédito fiscal determinado por la AT sin respaldo de medios de pago: Bs. 229.236,50, importe determinado por la AGIT considerando la retención de RM: 38.936,84 \$us.; Crédito Fiscal que se obtiene de este último monto: Bs. 194.006.

Factura 721; Importe de crédito fiscal determinado por la AT sin respaldo de medios de pago: Bs. 954.502,47, importe determinado por la AGIT considerando la retención de RM: 106.549,30 \$us.; Crédito Fiscal que se obtiene de este último monto: Bs. 96.406.

Factura 722; de la cual al no existir importe por RM, se evidencia que el sujeto pasivo no efectuó retenciones por este concepto, por lo que se ratifica la observación de la AT, del monto no pagado de la factura, con un crédito fiscal depurado de Bs. 2.014.

Factura 394, emitida por Julio Padilla Campero; de la cual al no existir importe por RM, y tampoco constatarse la existencia de documentación que respalde el pago del saldo adeudado con una diferencia de Bs. 1.533,35, del cual emerge un Crédito Fiscal por la suma de Bs. 199, por lo

que se ratificó la observación de la AT. Sobre la cual es necesario aclarar que está consignada en la respuesta a la demanda, incluyéndola dentro de la misma de forma genérica, por lo que se la tomará en cuenta en el análisis al ser parte de la controversia planteada.

Como un argumento más de su respuesta indica un caso de jurisprudencia de la misma AGIT que esta expresado en la Resolución AGIT- RJ/0446/2012, que tiene que ver con un caso similar del mismo sujeto pasivo, pero de otra gestión y de otras facturas, que analizada en su contexto ha significado una aplicación idéntica a la del presente caso, por tratarse del mismo problema; según como responde la AGIT: de una mala interpretación de las normas.

También señala un caso de jurisprudencia constitucional, expresada en la SCP 0824/2012 de 20 de agosto, que refiere la garantía del debido proceso en su componente de acceso a la justicia.

Con esa base refiere, que la Resolución Jerárquica fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso, y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratificaron en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución impugnada.

II.2. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbadamente la demanda contencioso-administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2077/2013 de 15 de noviembre, emitida por la AGIT.

III. INTERVENCIÓN DEL TERCERO INTERESADO.

Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán como Gerente General de la Empresa Metalúrgica Vinto, en su condición de tercero interesado dentro de la presente demanda, se apersonó por memorial presentado el 1 de octubre de 2014 para plantear de su parte los siguientes argumentos:

Luego de hacer un relato de los antecedentes del proceso, y de copiar parte de la Resolución Jerárquica impugnada, señala que las facturas objeto de la presente demanda fueron debidamente respaldadas, que existió errónea interpretación de las normas y falta de valoración de pruebas por el demandante, ya que por las facturas que respaldan la operación de devolución impositiva, podía presumirse la existencia de la transacción, además que existen los libros, registros generales y especiales que están señalados en los arts. 66 num.1 11); 70 num. 4) del CTb, 37 del DS N° 27310, modificado por el art. 12-III del DS N° 27874, también que debieron aplicarse para esta devolución los arts. 12 y 13 de la Ley 1489 modificada por la Ley 1963, que regula específicamente sobre las devoluciones impositivas y que están en relación al art. 11 de la Ley 843, afirmando que en los hechos y de la documentación presentada por el SIN Oruro se evidencia que en la determinación de 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 las cuales se aplica la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 08/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

alícuota efectiva del IVA, no tomó en cuenta el valor que corresponde a la Regalía Minera, que por el contrario en la determinación del saldo a cancelar, el importe de dicha carga fiscal calculada sobre el valor bruto de venta, fue descontado del valor de la compra para establecer el saldo que la EMV debe empozar a favor del vendedor COMIBOL.

Señaló que la AT sustentó su observación en la aplicación del inc. b), parág. IV del art. 4 del DS N° 29577, que no es pertinente al caso, ya que los concentrados de estaño se regulan por el parág. I del mismo art. 4 ya citado, en función del contenido fino de mineral y la cotización oficial.

III.1 Petitorio.

Concluye pidiendo se declare improbadamente la demanda del SIN Oruro manteniendo firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

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

IV.1 El 15 de febrero de 2013, se emitió Orden de Verificación - CEDEIM N° 0012OVE03131 dirigida a la Empresa Metalúrgica Vinto a objeto de realizar la verificación previa del CEDEIM de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal del IVA, del periodo **enero de 2012** del sujeto pasivo; emitiéndose el correspondiente requerimiento de documentación a la citada empresa, la que luego de pedir ampliación del plazo entregó bajo Acta, la documentación solicitada.

IV.2 El 16 de mayo de 2013, el Departamento de Fiscalización del SIN Oruro presentó su Informe a la Gerencia Distrital Oruro del SIN, el cual sirvió de base para que se emita la Resolución Administrativa (RA) CEDEIM PREVIA 23-00492-13 de 16 de mayo de 2013, que estableció como importe a devolver, mediante CEDEIM al sujeto pasivo, el monto de Bs. 10.979.996 del IVA correspondiente al periodo fiscal enero de 2012.

IV.3 En este antecedente el contribuyente interpuso Recurso de Alzada, en contra de la citada RA, pronunciándose la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0856/2013 de 26 de agosto, que **revocó parcialmente** la RA CEDIEM PREVIA 23-00492-13 de 16 de mayo de 2012, dejando sin efecto el monto establecido como no sujeto a devolución de Bs. 1.946.553 correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000 UFV y la nota fiscal 394, no respaldadas íntegramente con medios fehacientes de pago, declarándose como importe sujeto a devolución el monto de Bs. 12.926.549 resultante de la suma de Bs. 1.946.553 más el monto de Bs. 10.979.996, establecido como importe a devolver por la AT en el primer numeral de la parte resolutive de la Resolución Administrativa impugnada, por el período fiscal enero de 2012.

IV.4 Contra la citada resolución la AT planteó Recurso Jerárquico, el cual luego de su trámite pertinente mereció la Resolución AGIT RJ 2077/2013 de 15 de noviembre, que **revocó parcialmente** la Resolución de Alzada, en

la parte referida a las compras que no cuentan con el sustento de medios fehacientes de pago, manteniendo firme la depuración del crédito fiscal parcial por medios fehacientes de pago por el importe total de Bs. 1.611.537 correspondiente a las facturas 713, 714, 715, 716, 717, 718, 719, 720, 721 y 722 emitidas por COMIBOL Empresa Minera Huanuni y la factura 394 de Julio Padilla Campero, y mantuvo firme la revocación por las retenciones efectuadas por concepto de Regalías Mineras y el pago de la factura 1969, los mismos que constituyen en medios de pago válidos, por lo que se dejó sin efecto por medios fehacientes de pago la suma de Bs. 335.016, resultando el importe sujeto a devolución de Bs. 11.315.012 por el período fiscal enero de 2012.

V. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

De los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la AT.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el **objeto de la controversia** se refiere a determinar: *Si el importe total facturado que incluye la Regalía Minera retenida e incluidas en las facturas 713, 714, 715, 716, 717, 718, 719, 720, 721, 722 y 394 emitidas por COMIBOL, constituye medio fehaciente de pago para la devolución impositiva de un CEDEIM.*

VI. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

VI.1 De la revisión de los anexos y principalmente de fs. 605, 629, 650, 672, 691, 710, 728, 746 y 764 (del anexo 5), cursan los resúmenes de liquidaciones finales, donde se consignaron las Regalía Minera que se resta del valor neto de ventas, aspecto que es el punto central de la demanda; en ese mérito las facturas 713 al 722 emitidas por COMIBOL Huanuni y la 394 emitida por Julio Padilla Campero, constituyen el objeto de la controversia al haberse consignado como medios fehacientes de pago con relación a la retención de las Regalías Mineras.

La Ley N° 3787 de 24 de noviembre de 2007, modificatoria a la Ley N° 1777 del abrogado Código de Minería (CM), sobre el régimen regalitario e impositivo minero señaló en el art. 96; *que quien realice 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 conforme a lo establecido en el presente título, por su parte el art. 97 de la presente Ley establece; que en cada operación de venta o exportación realizada, cada liquidación así determinada se asentará en un libro llamado Ventas Brutas - Control RM. Asimismo, el comprador de minerales o metales descontará el importe de la*



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 08/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

RM liquidado por sus proveedores que se asentará en un libro llamado Compras - Control RM, según Reglamento.

Con base en las disposiciones legales citadas, resulta evidente que el Comprobante de Pago de las Regalías Mineras es un instrumento irrefutable que evidencia no sólo la existencia de una transacción, sino además 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 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 ahora impugnada, motivo por el que corresponde acoger la pretensión de la entidad demandante, en el sentido de que la regalía minera no está sujeta al IVA y por lo tanto no genera crédito fiscal.

En el caso de autos, el proveedor u obligado al pago de la regalía minera fue la Empresa Minera Huanuni COMIBOL, que fue retenida por EMV a momento de la compra de los minerales, es decir, pagó su valor deduciendo el impuesto por las Regalías Mineras y no lo registró en su Libro de Compras y Ventas como agente de retención, motivo por el cual la EMV, no puede beneficiarse de un crédito fiscal por este hecho, como equivocadamente entendió la AGIT; consiguientemente, la Regalía Minera no puede sujetarse al IVA y crear un crédito fiscal por este concepto, cuando en los hechos las facturas 713 al 721, nunca se pagaron en el 100% del precio que establece la nota fiscal, sino que se pagó menos la deducción efectuada por el impuesto a la Regalía Minera.

Con referencia al pedido de la EMV, que debe procederse a la devolución del crédito fiscal por el pago de la Regalía Minera, porque el reconocimiento del saldo acreedor por parte de COMIBOL no afecta la base imponible del IVA, no es evidente, porque no se ha demostrado el pago total de las facturas citadas, no coincide con la realidad y con el mandato de las normas citadas precedentemente, en la que se ordena al comprador retener el importe correspondiente a las Regalías Mineras y empozarlo.

VI.2. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la Resolución impugnada cumplió con la normativa administrativa legal citada, habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos parcial en la Resolución analizada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde revocar parcialmente Resolución Jerárquica AGIT-RJ 2077/2013 de 15 de noviembre, confirmándose la depuración efectuada por el SIN Oruro con relación a las facturas 713 al 721, por el concepto de retención de Regalías Mineras.

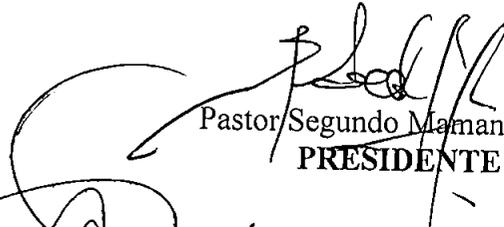
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 70, de la Ley del Procedimiento Administrativo N° 2341 y art. 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando

PROBADA la demanda; en su mérito, se **revoca parcialmente** la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2077/2013 de 15 de noviembre, que mantuvo firme la revocación efectuada por la Resolución ARIT-LPZ/RA 0856/2013 de 26 de agosto, dictada por la ARIT La Paz, por las retenciones efectuadas por concepto de Regalías Mineras correspondiente a las facturas 713, 714, 715, 716, 717, 718, 719, 720 y 721 emitidas por COMIBOL Empresa Minera Huanuni, consiguientemente se confirma la depuración efectuada por la AT Oruro, al no constituir en medios fehacientes de pago válidos para el beneficio de crédito fiscal las retenciones por concepto de Regalías Mineras.

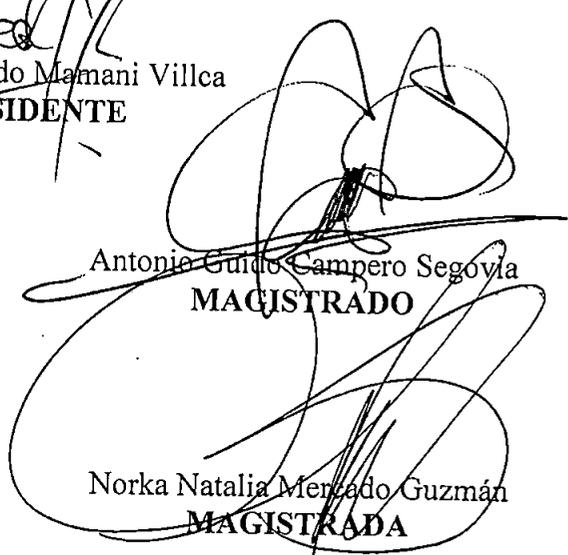
No suscriben la Magistrada Rita Susana Nava Durán, el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

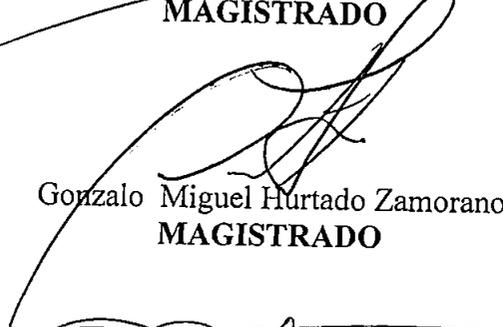
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

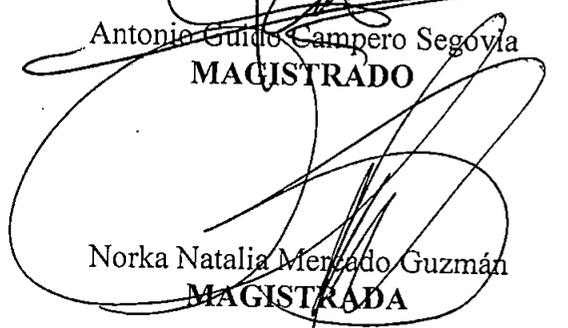
Regístrese, notifíquese y archívese.


Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

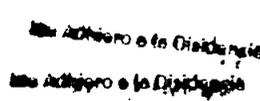

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

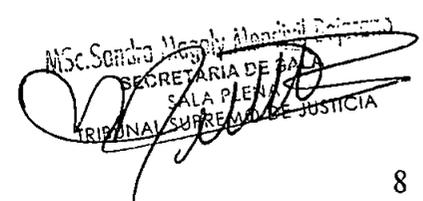

Maritza Santura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017
EXP. N° 264... FECHA 18 de abril
MOTIVO DE RAZÓN N° 1/2017
Mgda Rita Nava D.
Mgdo Jorge von Borries M.
VOTO DISIDENTE


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