



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

INFORME N° 15/2018
23/01/18
H.R. N° 537
26/01/18

195

ORU-0021/2014
SALA PLENA

SENTENCIA: 360/2017.
FECHA: Sucre, 3 de mayo de 2017.
EXPEDIENTE: 169/2014.
PROCESO: Contencioso.
PARTES: Empresa Metalúrgica VINTO contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Norka Natalia Mercado Guzmán.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fs. 47 a 51, interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto (EMV), dentro del proceso contencioso administrativo al que se acumuló el proceso de naturaleza semejante caratulado con el No. 69/2014, seguido por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, cuya demanda cursa a fs. 58 a 63, ambas acciones planteadas contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2080/2013 emitida el 15 de noviembre, las contestaciones de fs. 72 a 85 vta. y 86 a 92, los memoriales de réplica de fs. 96 a 96 vta. y 102 a 105, dúplicas de fs. 101 a 102 y 108 a 109, respectivamente, correspondiente a los expedientes 169/2014 y 69/2014; el memorial de fs. 104 a 108 del expediente 69/2014, presentado por el tercero interesado, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA (Exp. 169/2014).

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, Gerente General de la Empresa Metalúrgica Vinto, señaló que el 24 de mayo de 2013 se notificó a la empresa con la Resolución Administrativa CEDEIM No. 23-00493-13 dictada por la Administración Tributaria, en la que se reconoció a la empresa un importe de Bs. 9.454.706 de un monto solicitado de Bs. 12.430.095 por concepto de devolución impositiva, reducción que no corresponde por haberse aplicado indebidamente el art. 10 del DS 25465 sobre los gastos de realización y erróneamente se hizo un descuento, supuestamente porque no se demostró el pago de la totalidad de las facturas 764, 765, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777, emitidas por la COMIBOL-Empresa Minera Huanuni, lo cual no es evidente, ya que en los hechos, se demostró el pago del 87% de las mismas, sin embargo el SIN realizó deducciones dentro de las sumas pagadas, asimismo, depuró el crédito fiscal del total de las facturas mayores a 50.000 UFVs.

Agregó que ante tales irregularidades, impugnó la indicada resolución ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, instancia que revocó parcialmente la decisión de la Administración Tributaria con los fundamentos contenidos en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 0859/2013 de 26 de agosto, declarando la suma de Bs. 11.494.553 como importe sujeto a devolución por el periodo abril 2012,

decisión que motivó la interposición de recurso jerárquico por la Administración Tributaria, emitiéndose la resolución impugnada en el proceso que revocó parcialmente la resolución de alzada en la parte referida las compras que no cuentan con el sustento de medios fehacientes de pago, vale decir, crédito fiscal parcial no sujeto a devolución por medios fehacientes de pago por el importe total de Bs. 1.613.923. También mantuvo firme la revocación por las retenciones efectuadas por concepto de Regalía Minera que se constituye en medio de pago, en consecuencia, el importe sujeto a devolución alcanza a Bs. 10.816.172, por el periodo fiscal abril 2012.

I.2. Fundamentos de la demanda.

- 1. Gastos de realización.** Resumiendo los argumentos de la autoridad demandada expresados en el punto IV. 4.1. i, señaló que debido a que la Empresa Vinto está en la ciudad de Oruro y a otros factores como el no haber sido notificada personalmente, fue que la empresa que representa amparada en el art. 228 del Código de Procedimiento Civil aplicable por disposición del art. 5 del Código Tributario, art. 4 inc. 1) de la Ley 2341, se adhirió al recurso jerárquico del SIN Oruro en fecha 2 de octubre de 2013, respecto a la factura comercial de exportación No. 414 con relación a los gastos puerto, por lo que no es cierto que la Empresa Metalúrgica Vinto no impugnó la resolución de alzada como indicó la autoridad jerárquica, habiendo fundamentado que la diferencia entre el importe consignado en la factura y el pago efectivo detectado por el gasto en puerto, es por gastos que se realizan en Pesos Chilenos, el cual afecta por el tipo de cambio del Dólar de la fecha de exportación con la fecha de consolidación y/o manipulado de los contenedores en puerto, aspecto que se da, entre la Recepción, Gate Out y Transporte, situación que está amparada por la Resolución Administrativa No. 274/99, difundida mediante Circular de la Aduana No. 244/99, por tanto, pide la revocación de la resolución de alzada sobre la factura citada por la irregular aplicación del art. 10 del DS 25465, que realizando el cálculo se depuró injustamente Bs. 935.542.
- 2. Facturas observadas por medios fehacientes de pago.** Transcribiendo el punto 4.3. i, viii, ix y x, expresó que no es cierto que la suma de Bs. 1.613.923.- no esté respaldada por medios fehacientes de pago, pues en los hechos, dicho monto está respaldado precisamente con las facturas 764, 765, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777, emitidas por la COMIBOL, mismas que se constituyen en medios fehacientes de pago, facturas que le dan a la Empresa Metalúrgica Vinto el derecho de devolución del crédito fiscal IVA y que está plenamente respaldado por el art. 125 de la Ley 2492, Ley 1963 de 23 de marzo de 1999, arts. 1 y 2 que modifica los arts. 12 y 13 de la Ley No. 1489 de 16 de abril de 1993, art. 8-a) y 11 de la Ley 843, art. 3, 10, 24 numeral 3) del DS 25465 de 23 de octubre de 1999, art. 8 del DS 21530; de cuya normativa se establece que el principio de neutralidad impositiva previsto en el art. 1 de la Ley No. 1963, mismo que modifica el art. 12 de la Ley No. 1489, no está siendo cumplido por el SIN Oruro, pues la Empresa Metalúrgica Vinto (E.M.V.) compra concentrados de mineral en el mercado interno para refinarlos y fundirlos con destino a operaciones de exportación, labor en la que emplea muchos otros



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

insumos, a cuyo efecto suscribe contratos de obras y prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, no está recibiendo la devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, en consecuencia no se está reintegrando conforme a las normas del art. 11 de la Ley No. 843 al exportador el crédito fiscal IVA. Añadió también, que el SIN depuró parcialmente las indicadas facturas emitidas por la COMIBOL por compra de insumos con los que trabaja la E.M.V. en un total de Bs. 1.613.923, sin tomar en cuenta que las mismas cumplen condiciones para su validez y devolución, es decir, son originales, corresponden al periodo solicitado y están vinculadas con las operaciones gravadas de la Empresa conforme establece el art. 8 inc. a) de la Ley 843, depuración que contraviene el art. 2 de la Ley 1963 que modifica el art. 13 de la Ley 1489, pues en vez de evitar la expropiación del componente impositivo, lo está expropiando al no devolver a E.M.V. un monto igual al IVA pagado, incumpliendo también el segundo párrafo del art. 11 de la Ley 843, en ese contexto señala que el concepto de devolución tributaria previsto en el art. 125 de la Ley 2492, en virtud del cual el Estado por mandato de la Ley debe restituir en forma parcial o total impuestos efectivamente pagados tampoco se está cumpliendo, más aún si la E.M.S. demostró mediante notas fiscales, comprobantes de pago contables, órdenes de transferencias bancarias y liquidaciones finales la compra de concentrados de estaño a las empresas que emitieron las facturas y que se constituyen en medios fehacientes de pago y respaldo de actividades.

3. Agregó que para una mejor comprensión de la situación en la que se encuentra la empresa, recientemente revertida al Estado Boliviano, el IVA metalúrgico fue creado para que las empresas mineras tributen, las cuales venden sus concentrados de acuerdo a la cotización internacional del mineral, al cual incrementan el 14.94% del precio de compra con el que la Empresa Metalúrgica Vinto (E.M.V.) recibe los concentrados de mineral, mismo que refleja la factura emitida. En ese entendido, la empresa que funde y exporta, únicamente cobra su costo de tratamiento (en condiciones competitivas internacionales) y vende a la cotización internacional, porque no puede exportar impuestos, consecuentemente, los CEDEIM's recuperados en realidad no son para la empresa sino para sus proveedores de concentrados, motivo por el cual, es de vital importancia pues la empresa de todas maneras, tiene que devolver el total de los CEDEIM's solicitados. Debe considerarse también, que la Empresa, como componente de la Bolivia Productiva, genera empleo y excedentes para el país.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda, en los puntos especificados.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 12 de septiembre de 2014, que cursa de fs. 72 a 85 vta., señalando que, no obstante que la

resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, remarca y precisa lo siguiente:

En cuanto al punto relativo a la Factura Comercial de Exportación No. 414, aclara que el art. 198 parágrafo I inc. e) de la Ley 3092 (Título V del CTB), dispone que los recursos de alzada y jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener los fundamentos de hecho y/o de derecho, según sea el caso, en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide; asimismo el art. 212 de la misma Ley establece que las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación entre otros la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas; en ese entendido refiere que el sujeto pasivo no presentó impugnación sobre lo vertido en la resolución de alzada, por lo que el pretender ahora plantear un nuevo punto que no fue solicitado de la forma que establece la norma, es decir mediante recurso jerárquico, se estaría vulnerando la congruencia que debe contener la resolución.

Sobre el punto relativo a los medios fehacientes de pago, transcribió los fundamentos contenidos en la Resolución de Recurso Jerárquico, en los puntos IV. 4.3.1., 4.3.2., 4.3.3., 4.3.4., 4.3.5., 4.3.6., 4.3.7., 4.3.8., 4.3.9., 4.3.10., 4.3.11. y 4.3.12; concluyendo lo siguiente:

En cuanto a la Factura No. 764 emitida por COMIBOL, verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares No. BD00070002, Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y el Comprobante de Liquidación de Concentrados No. LC00040087, el pago por un total de \$us. 1.761.924,51, además de la Retención de la Regalía Minera de \$us. 60.388,18, por consiguiente, una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 272.299,60 equivalentes a Bs. 1.895.205,22 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 246.377, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior al determinado por la Administración Tributaria, para la Factura No. 764, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la Regalía Minera establecida por Ley. Por lo expresado, el crédito fiscal observado por la Factura No. 764 asciende a Bs. 246.377, por lo cual le correspondió revocar parcialmente en este punto la Resolución del Recurso de Alzada.

En cuanto a la Factura No. 765 emitida por COMIBOL, señaló que verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares No. BD00070001, Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y el Comprobante de Liquidación de Concentrados No. LC00040088, el pago por un total de \$us. 159.666,56, además de la Retención de la Regalía Minera de \$us. 7.030,39, por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 24.908,74 equivalentes a Bs. 173.364,83 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 22.537, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior al determinado por la Administración Tributaria, para la Factura No. 765, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la Regalía Minera establecida por Ley. Por lo expresado, el crédito fiscal observado por la



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Factura No. 765 asciende a Bs. 22.537, por lo cual le correspondió revocar parcialmente en este punto la Resolución del Recurso de Alzada.

En cuanto a la Factura No. 767 emitida por COMIBOL, señaló que esa instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares No. BD00070001, Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y el Comprobante de Liquidación de Concentrados No. LC00040089, el pago por un total de \$us. 1.356.677,76, además de la Retención de la Regalía Minera de \$us. 46.852,32, por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 209.722,89 equivalentes a Bs. 1.459.671,31 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 189.757, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior al determinado por la Administración Tributaria, para la Factura No. 767, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la Regalía Minera establecida por Ley. Por lo expresado, el crédito fiscal observado por la Factura No. 767 asciende a Bs. 189.757, por lo cual le correspondió revocar parcialmente en este punto la Resolución del Recurso de Alzada.

En cuanto a la Factura No. 768 emitida por COMIBOL, señaló que esa instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares No. BD00070012, Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y el Comprobante de Liquidación de Concentrados No. LC00040090, el pago por un total de \$us. 1.237.531,35, además de la Retención de la Regalía Minera de \$us. 45.446,95; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 191.709,40 equivalentes a Bs. 1.334.297,42 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 173.459, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior al determinado por la Administración Tributaria, para la Factura No. 768, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la Regalía Minera establecida por Ley. Por lo expresado, el crédito fiscal observado por la Factura No. 768 asciende a Bs. 173.459, por lo cual le correspondió revocar parcialmente en este punto la Resolución del Recurso de Alzada.

En cuanto a la Factura No. 769 emitida por COMIBOL, señaló que esa instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares No. BD00070012, Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y el Comprobante de Liquidación de Concentrados No. LC00040091, el pago por un total de \$us. 1.138.045,07, además de la Retención de la Regalía Minera de \$us. 42.047,07; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 176.335,61 equivalentes a Bs. 1.227.295,85 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 159.548, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior al determinado por la Administración Tributaria, para la Factura No. 769, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la Regalía Minera establecida por Ley. Por lo expresado, el crédito fiscal observado por la Factura No. 769 asciende a Bs. 159.548, por lo cual le correspondió revocar parcialmente en este punto la Resolución del Recurso de Alzada.

En cuanto a la Factura No. 770 emitida por COMIBOL, señaló que esa instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares No.



BD00070017, Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y el Comprobante de Liquidación de Concentrados No. LC00040092, el pago por un total de \$us. 1.124.013,07, además de la Retención de la Regalía Minera de \$us. 40.444,12; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 173.999,35 equivalentes a Bs. 1.211.035,48 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 157.435, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior al determinado por la Administración Tributaria, para la Factura No. 770, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la Regalía Minera establecida por Ley. Por lo expresado, el crédito fiscal observado por la Factura No. 770 asciende a Bs. 157.435, por lo cual le correspondió revocar parcialmente en este punto la Resolución del Recurso de Alzada.

En cuanto a la Factura No. 771 emitida por COMIBOL, señaló que esa instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares No. BD00070002, Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y el Comprobante de Liquidación de Concentrados No. LC00040093, el pago por un total de \$us. 1.000.424,14, además de la Retención de la Regalía Minera de \$us. 35.689,72; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 154.821,61 equivalentes a Bs. 1.077.558,41 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 140.083, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior al determinado por la Administración Tributaria, para la Factura No. 771, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la Regalía Minera establecida por Ley. Por lo expresado, el crédito fiscal observado por la Factura No. 771 asciende a Bs. 140.083, por lo cual le correspondió revocar parcialmente en este punto la Resolución del Recurso de Alzada.

En cuanto a la Factura No. 772 emitida por COMIBOL, señaló que esa instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares No. BD00070015, Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y el Comprobante de Liquidación de Concentrados No. LC00040094, el pago por un total de \$us. 1.139.375,93, además de la Retención de la Regalía Minera de \$us. 11.902,44; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 22.604,81 equivalentes a Bs. 157.329,48 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 20.453, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior al determinado por la Administración Tributaria, para la Factura No. 772, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la Regalía Minera establecida por Ley. Por lo expresado, el crédito fiscal observado por la Factura No. 772 asciende a Bs. 20.453, por lo cual le correspondió revocar parcialmente en este punto la Resolución del Recurso de Alzada.

En cuanto a la Factura No. 774 emitida por COMIBOL, señaló que esa instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares No. BD00070024, Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y el Comprobante de Liquidación de Concentrados No. LC00040096, el pago por un total de \$us. 699.154,39, además de la Retención de la Regalía Minera de \$us. 30.270,57; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 108.994,53



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

equivalentes a Bs. 758.601,93 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 98.618, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior al determinado por la Administración Tributaria, para la Factura No. 774, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la Regalía Minera establecida por Ley. Por lo expresado, el crédito fiscal observado por la Factura No. 774 asciende a Bs. 98.618, por lo cual le correspondió revocar parcialmente en este punto la Resolución del Recurso de Alzada.

En cuanto a la Factura No. 775 emitida por COMIBOL, señaló que esa instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares No. BD00070015, Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y el Comprobante de Liquidación de Concentrados No. LC00040097, el pago por un total de \$us. 1.203.788,07, además de la Retención de la Regalía Minera de \$us. 42.155,38; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 186.175,46 equivalentes a Bs. 1.295.781,20 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 168.452, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior al determinado por la Administración Tributaria, para la Factura No. 775, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la Regalía Minera establecida por Ley. Por lo expresado, el crédito fiscal observado por la Factura No. 775 asciende a Bs. 168.452, por lo cual le correspondió revocar parcialmente en este punto la Resolución del Recurso de Alzada.

En cuanto a la Factura No. 776 emitida por COMIBOL, señaló que esa instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares No. BD00070015, Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y el Comprobante de Liquidación de Concentrados No. LC00040098, el pago por un total de \$us. 726.131,18, además de la Retención de la Regalía Minera de \$us. 25.215,12; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 112.270,14 equivalentes a Bs. 781.400,17 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 101.582, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior al determinado por la Administración Tributaria, para la Factura No. 776, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la Regalía Minera establecida por Ley. Por lo expresado, el crédito fiscal observado por la Factura No. 776 asciende a Bs. 101.582, por lo cual le correspondió revocar parcialmente en este punto la Resolución del Recurso de Alzada.

En cuanto a la Factura No. 777 emitida por COMIBOL, señaló que esa instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares No. BD00060017, Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y el Comprobante de Liquidación de Concentrados No. LC00040099, el pago por un total de \$us. 969.143,03, además de la Retención de la Regalía Minera de \$us. 33.985,45; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 149.892,76 equivalentes a Bs. 1043.253,61 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 135.623, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior al determinado por la Administración Tributaria, para la Factura No. 777, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la Regalía Minera establecida por Ley. Por lo expresado, el crédito fiscal

observado por la Factura No. 777 asciende a Bs. 135.623, por lo cual le correspondió revocar parcialmente en este punto la Resolución del Recurso de Alzada.

Adicionalmente, en relación al medio fehaciente de pago y sus características remarcó que es el medio que da fe por sí mismo del pago realizado, es el bien que al momento de transferirse por una parte demuestra el dominio o propiedad de la otra parte en relación al objeto o derecho intercambiado, tiene poder de demostración, en ese entendido el medio efectivo debe estar plasmado en un documento que aparte de exponer el monto también sirva de respaldo tal es la condición del cheque que por un lado presenta el monto y por otro el endoso de la persona que ha cobrado que dan fe de su calidad de medio fehaciente de pago, similar situación ocurre en cuento a la Boleta 3009-Boleta de Pago de Regalía, que lleva un espacio para el registro del pago en efectivo bajo la denominación de código 576, por otro lado, el pago en efectivo realizado a través de un comprobante de egreso que contenga los testimonios de emisión de los responsables y recepción del interesado, que demuestren se hayan registrado contablemente y formen parte de los saldos de los Estados Financieros, constituyen un medio fehaciente de pago, por consiguiente la E.M.V. en relación a los importes depurados no ha demostrado su medio fehaciente de pago.

Finalmente, transcribió la línea doctrinal de la Autoridad de Impugnación Tributaria, contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2, AGIT-RJ/0446/2012, STG-RJ/0268/2006, y como respaldo de lo señalado cita la Sentencia Constitucional 0824/2012 de 20 de agosto y 0037/2012 de 26 de marzo.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

III.- ACUMULACIÓN.

Que la Sala Plena de este Supremo Tribunal de Justicia, mediante Resolución N° 39/2016 de 9 de junio, dispuso la **acumulación del proceso signado como 69/2014**, seguido por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, **al 169/2014**, seguido por la Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, cuya demanda y contestación se resumió precedentemente, consiguientemente, corresponde relacionar la pretensión contenida en la demanda planteada en el expediente 69/2014.

IV.- CONTENIDO DE LA DEMANDA (Exp. 69/2014).

IV.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria señaló que en ejercicio de sus facultades realizó una Verificación Externa CEDEIM (previa) al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto relativa al Impuesto al Valor Agregado (IVA)



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

correspondiente al periodo abril 2012, procedimiento que concluyó con la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA 23-00493-13, que reconoció la suma de Bs. 9.454.706 como monto sujeto a devolución.

IV.2. Fundamentos de la demanda.

Manifestó que según el art. 65 del Código Tributario (CTB), concordante con el art. 4-g) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), los actos de la Administración se presumen legítimos y ejecutivos por estar sometidos a la ley. Agrega que, verificada la documentación de las exportaciones presentadas por la Empresa Metalúrgica Vinto, en cuanto a la factura de exportación No. 413 emitida a Industria Nacional de Plomo Ltda. no cuenta con contrato de compra venta que respalde dicha exportación, por lo que aplicó el art. 10 del DS No. 25465, que establece que los gastos de realización son del 45% del valor oficial de cotización cuando los mismos no se encuentren respaldados por las condiciones contractuales.

Acusó la incorrecta aplicación y comprensión de la ley respecto a los medios fehacientes de pago sobre las facturas 764, 765, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777, porque mantuvo firme la revocatoria dispuesta por la resolución de alzada, en la parte referida a las retenciones efectuadas por concepto de regalías mineras.

Añadió que fueron observadas las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal comprometido por importes superiores a 50.000 UFV, en conformidad a la verificación de medios fehacientes de pago que no demuestran el 100% del pago de los importes facturados por sus proveedores por lo que el crédito fiscal fue depurado en aplicación de los arts. 66-11) y 70-4) del CTB así como del art. 37 del DS 27310, modificado por el art. 12-III del DS 27874.

Sostiene que la Administración Tributaria aplicó estrictamente la citada normativa, porque de la revisión de antecedentes se constató que las facturas Nos. 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777, emitidas por la COMIBOL-Empresa Minera Huanuni no fueron debidamente respaldadas por lo que se observó el crédito fiscal de Bs. 1.995.232, debiendo emitirse CEDEIM por Bs. 9.454.706 por el IVA.

Agregó que en el caso, el contribuyente presentó como medios fehacientes, el pago de la Regalía Minera (RM), documentación que si bien respalda el pago efectuado por las retenciones practicadas al proveedor no ampara el pago de la transacción por la compra del mineral, ya que de acuerdo a la documentación presentada por el contribuyente como medio fehaciente de pago a la transacción efectuada, incluye la regalía retenida, lo cual contraviene lo establecido por el art.4-IV-b) del Capítulo III del DS 29577 de 21 de mayo de 2008, que señala 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 tanto la RM no forma parte del importe facturado ya que ello implicaría la aplicación del IVA sobre la regalía, hecho que no fue considerado por el proveedor COMIBOL que calculó el precio de venta facturado aplicando el IVA al valor neto de venta de mineral sin descontar la retención por RM, de modo que no puede

considerarse como un medio fehaciente de pago, aspecto que no fue valorado adecuadamente en la resolución impugnada.

Asimismo, citó la Ley 1489 en sus arts. 12 y 13 modificados por Ley 1963, el art. 3 del DS 25465 y apuntó que de la verificación de los medios fehacientes de pago el contribuyente no demostró el 100% del pago de los importes facturados por sus proveedores, siendo que en cumplimiento al principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios 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 concluye señalando que la decisión asumida por la AGIT es errónea, toda vez que contradice la esencia de la propia Ley Tributaria que ha sido vulnerada en sus arts. 4 y 8 de la Ley 843.

IV.3. Petitorio.

Concluyó señalando que impugna parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2080/2013 de 15 de noviembre, y por ello, solicita se declare probada la demanda y se confirme la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA 23-0493-13 de 16 de mayo, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

V. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 27 de mayo de 2014, que cursa de fs. 86 a 92, señalando que, no obstante que la resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, remarca y precisa que, los argumentos expuestos en la demanda interpuesta no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, más aún cuando son reproducciones de fundamentos expuestos en la instancia administrativa recursiva, por lo que el Tribunal Supremo no puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante.

Argumentó que la propia Empresa Minera Vinto (EMV), en el Cuadro "Ventas por Exportación Abril 2012" señaló que no existe contrato respecto a la Factura Comercial de Exportación No. 413, sin embargo la EMV respaldó las condiciones contratadas con el comprador del exterior mediante la Factura Comercial de Exportación No. 413, DUE C-5662, MIC/DTA No. 162484, Proformas de Venta, Fletes Terrestres y Seguros, que acreditan que la venta de mineral se efectuó bajo el INCOTERM CIF Arica-Chile, documentación que no fue observada por la Administración Tributaria, por lo que correspondió desestimar la aplicación del 45% como gastos de realización de la Factura de Exportación No. 413, más aún cuando el art. 10 del DS No. 25465 establece que la presunción del 45% sólo será aplicable cuando las condiciones contratadas no se encuentren respaldadas.

Respecto a las facturas Nos. 412, 416, 420 y 421, aclaró que en la actividad administrativa -entre otros- rige el principio de verdad material, por ello, la Administración Tributaria debió considerar los gastos de realización efectivamente verificados por ella misma, que no merecieron observación alguna.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

200
Exp. 169/2014. Contencioso.- Empresa Metalúrgica VINTO
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Sobre los medios fehacientes de pago, señaló que si bien la normativa vigente no prevé la observación parcial de una factura, la Administración Tributaria pudo haber observado el total de cada una de ellas, empero al haber verificado la compra venta de mineral y su pago por lotes, observó sólo una parte de las Facturas Nos. 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777, situación aceptada por la EMV.

Aclaró que en el caso de venta de minerales, la 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 en 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 la Venta, es decir, sin la aplicación del IVA; consecuentemente, estos gravámenes, si bien consideran el Valor Bruto de Venta como base para su cálculo, son independientes en su liquidación. Enfatiza que las compras realizadas por EMV a la COMIBOL conciernen a concentrados de estaño, mineral que rige su comercialización en función a una cotización oficial, que es el promedio aritmético quincenal a base de la menor de las cotizaciones diarias por transacciones al contado registradas en el London Metal Exchange, indicador que debe ser considerado para la determinación del Valor Bruto de la Venta, a efectos de determinar la base imponible del IVA y la base de cálculo de la Regalía Minera, aspecto considerado por la EMV en las Liquidaciones Finales, que reflejan la determinación del Valor Neto que es la base para la facturación a efectos del IVA y por otro, el cálculo de la Regalía Minera sobre el Valor Bruto de Venta, estableciendo al final el saldo que la EMV debe cancelar a la Empresa Minera Huanuni.

Señaló también que durante el proceso de verificación, la Administración Tributaria requirió a la Empresa Minera Vinto (EMV), medios fehacientes de pago de todas las facturas de compras por importes mayores a 50.000 UFV y como resultado, observó crédito fiscal por dicha causa, al considerar que el pago por las facturas por compras de mineral no fue respaldado en su totalidad.

Refiriéndose a cada una de las facturas observadas por la Administración Tributaria, señaló que esta no consideró como medio fehaciente de pago a la retención de la regalía minera establecida por ley y apuntó que con base en el análisis realizado correspondió declarar el importe de Bs. 1.613.923 emergente de las facturas Nos. 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777 como no sujeto a devolución, por no contar con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, y confirmar la parte que se dejó sin efecto, referida a las retenciones efectuadas por concepto de Regalías Mineras, que se constituye en medio de pago; pudiendo verificarse que los argumentos de la entidad demandante no son evidentes y en ese contexto, 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 ratificó en todos los argumentos expuestos en ella. Concluyó señalando que la endeble demanda contencioso administrativa incoada, carece de sustento jurídico-tributario, siendo evidente que no existe agravio ni lesión de derechos.

V.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

VI. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

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 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 el 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 demandada.

En el desarrollo de las actuaciones procesales en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, aclarando que los antecedentes de ambos expedientes acumulados, tienen directa conexión, evidenciándose lo siguiente:

1. Los antecedentes cumplidos en sede de impugnación administrativo-tributaria y los que cursan en el cuaderno del proceso acreditan que el proceso tuvo como origen la Orden de Verificación Externa – CEDEIM N° 0012OVE04034 de 15 de febrero de 2013, emitida por la Administración Tributaria para ejecutar la Verificación Previa CEDEIM del IVA del período abril de 2012, con alcance a la verificación de los hechos, elementos e impuestos relacionados al crédito fiscal comprometido en el período (fs. 2 y 3, Anexo 2).



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

2. En dicho proceso, la Administración Tributaria emitió el Informe SIN/GDOR/DF/VE/INF/024/2013 de 16 de mayo, que determinó respecto a la factura comercial de exportación No. 414, presenta diferencia significativa entre el importe consignado en la factura y el pago efectivo, diferencia detectada por el gasto en puerto, asimismo la factura de exportación No. 413 emitida a Industria Nacional de Plomo INDEPP Ltd. no cuenta con contrato de compra y venta que respalde dicha importación, en consecuencia en cuanto a los gastos de realización se presume que son del 45 % como establece el art. 10 del DS. Asimismo, observa el crédito fiscal por medios fehacientes de pago, considerando que por facturas de compra de mineral el pago no es respaldado en su totalidad, observando el saldo no respaldado. Concluyó que el importe sujeto a devolución alcanza a Bs. 9.454.706 por IVA del período abril 2012 (fs. 672 a 676, Anexo 5).
3. El 21 de mayo de 2013, la Administración Tributaria notificó personalmente a Ramiro Villavicencio Niño de Guzmán, representante legal de la Empresa Metalúrgica Vinto, con la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00493-13, de 16 de mayo de 2013, que establece como importe sujeto a devolución del período abril 2012, la suma de **Bs. 9.454.706** y como importe no sujeto a devolución la suma de Bs. 1.995.232 (fs. 682 a 686, Anexo 5).
4. Planteado recurso de alzada por la empresa ahora demandante, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0859/2013 de 26 de agosto, con la que determinó revocar parcialmente la resolución de la Administración Tributaria y en su mérito, dejó sin efecto el monto establecido como no sujeto a devolución impositiva de Bs. 44.615 por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver, Bs. 1.995.232 correspondiente al crédito fiscal de las facturas emitidas por COMIBOL superiores a 50.000 UFV no respaldadas íntegramente por medios fehacientes de pago; y se confirma el importe de Bs. 9.454.706.-, declarando en consecuencia como importes sujetos a devolución los Bs. 2.039.847 (Bs. 44.615 + Bs. 1.995.232) más 9.454.706 mencionados, sumando un total de **Bs. 11.494.553**, por el periodo fiscal abril 2012 (fs. 71 a 80, Anexo 1)
5. Impugnada dicha resolución por la Administración Tributaria, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió el acto administrativo tributario contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2080/2013 de 15 de noviembre, determinando revocar parcialmente la resolución de alzada en la parte referida a las compras que no cuentan con el sustento de medios fehacientes de pago, según lo establecido por los arts. 66, numeral 11; 70 numerales 4 y 5 de la Ley 2492 (CTB); 37 del DS No. 27310 (RCTB) modificado por el párrafo III del art. 12 del DS No. 27874, vale decir, crédito fiscal parcial no sujeto a devolución por medios fehacientes de pago por el importe total de Bs. 1.613.923 correspondiente a las Facturas Nos. 764, 765, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777; y mantener firme la revocación por las retenciones efectuadas por concepto de Regalía Minera que se constituye en medio de pago; asimismo se mantiene la base de Bs. 11.494.553 para la devolución

impositiva, en consecuencia, el importe sujeto a devolución alcanza a la suma de **Bs. 10.816.172**, por el periodo abril 2012 (fs. 175 a 205, Anexo 1).

6. En el curso del proceso contencioso administrativo emergente de la impugnación de la resolución jerárquica, correspondiente al expediente No. 169/2014, se cumplió el procedimiento correspondiente al proceso ordinario de puro derecho, y se establece que tanto en la réplica de fs. 96 a 96 vta. y en la dúplica de fs. 101 a 102 demandante y demandado reiteraron los argumentos expresados en la demanda y en la contestación, decretándose autos para sentencia en la Resolución No. 39/2016 de fs. 114 a 115.
7. Respecto del proceso signado con el No. 69/2014, el demandante y demandado presentaron la réplica y dúplica de fs. 102 a 105 y 108 a 109 respectivamente, reiterando los argumentos de la demanda y de la contestación, advirtiéndose también que de fs. 104 a 108, Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán representante de la Empresa Metalúrgica Vinto, se apersonó al proceso en calidad de tercero interesado, por lo que siendo el estado de la causa y no habiendo más que tramitar, mediante providencia de fs. 182 se decretó *Autos para Sentencia*.

VII. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA (Exp. 169/2014).

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad, se establece que el motivo de la controversia consiste en determinar lo siguiente:

- 1.- Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria determinó erróneamente que la Empresa Metalúrgica Vinto no impugnó la aplicación del art. 10 del DS No. 25465 sobre la factura comercial de exportación No. 414.
- 2.- Si es evidente que se realizó interpretación errónea de la norma en cuanto a los medios fehacientes de pago por las facturas 764, 765, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777, emitidas por la COMIBOL, al considerar que no respaldan la totalidad de las compras efectuadas, vulnerándose en consecuencia el art. 8 y 11 de la Ley 843 y art. 8 del D.S. 21530.

VIII. ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

- 1.- Que, emitida la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA No. 0859/2013 de 26 de agosto, con la que fueron notificadas las partes el 28 de agosto de 2013, fue impugnada por la Administración Tributaria mediante memorial de recurso jerárquico presentado el 16 de septiembre del mismo año, cursante a fs. 104 a 107 del Anexo 1, el mismo que fue admitido con auto de 19 de septiembre de 2013. Asimismo, de fs. 138 a 139 del Anexo 1, cursa el memorial de apersonamiento y adhesión al



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

referido recurso jerárquico respecto a la Factura de Exportación No. 414, presentado el 2 de octubre de 2013 por la Empresa Metalúrgica Vinto.

Con ese antecedente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Fundamentación Técnico-Jurídica de la resolución emitida, como cuestión previa señaló que *“La Empresa Metalúrgica Vinto (EMV), no impugnó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0859/2013 de 26 de agosto de 2013, entendiéndose que dio su conformidad con el criterio expresado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria Regional La Paz, en este sentido, en virtud del Artículo 143 de la Ley No. 2492 (CTB), no corresponde emitir pronunciamiento sobre los argumentos expuestos por la EMV en sus alegatos presentados que refieren el agravio que la ARIT, le hubiera causado al confirmar la diferencia en la Factura Comercial de Exportación No. 414, por los gastos de realización”.*

Con carácter previo, corresponde aclarar que el art. 205 del Código Tributario, señala que toda actuación emitida, debe ser notificada en Secretaría de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, con excepción del acto administrativo de admisión del Recurso de Alzada y de la Resolución Jerárquica, que se notificará a ambas partes en forma personal o alternativamente mediante cédula, en consecuencia en cumplimiento de la indicada norma legal la notificación con la resolución de alzada se practicó en Secretaría, conforme consta a fs. 81 del Anexo 1.

Ahora bien, en cuanto a la cita del art. 228 del Código de Procedimiento Civil que según el criterio de la empresa demandante sería aplicable por disposición del art. 5 del Código Tributario, art. 4 inc.1) de la Ley 2341, corresponde señalar que dicha normativa no puede ser aplicada al presente caso, en atención a que en la Ley 2492 (CTB) no existe vacío legal respecto a la interposición de los recursos de alzada y jerárquico, encontrándose expresamente previsto en el art. 198 de la Ley 2492, que ambos recursos deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener entre otros requisitos, los fundamentos de hecho y/o derecho, en el que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de la misma, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide, por otra parte, el art. 144 de la citada Ley establece que, el recurso jerárquico deberá ser interpuesto ante la ARIT dentro del plazo de veinte días improrrogables computables a partir de su notificación, presupuestos que no se cumplieron en el presente caso, por ello, la Autoridad General de Impugnación Tributaria al no emitir pronunciamiento sobre los supuestos agravios que la ARIT le hubiera causado al confirmar la diferencia en la Factura Comercial de Exportación No. 414, actuó correctamente. En ese sentido, este Tribunal Supremo de Justicia, se encuentra impedido de pronunciarse sobre este punto ahora demandado y que no fue impugnado en recurso jerárquico por la empresa demandante, en observancia al principio de congruencia, entendido como la correspondencia entre la resolución y el pedido formulado, o la correspondencia que debe existir entre las cuestiones impugnadas en el recurso y la resolución emitida.

2.- En cuanto **al punto referido a los** medios fehacientes de pago, **respecto a las facturas Nos.** 764, 765, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777, emitidas por la COMIBOL-Empresa Minera Huanuni, **los**

critérios aplicados en instancia administrativa fueron diferentes, por un lado, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, reconoció el 100% al considerar que la transacción fue efectivamente realizada y la Autoridad General de Impugnación Tributaria consideró que existe una diferencia sin respaldo por medios fehacientes de pago, habiendo determinado el importe de Bs. 1.613.923 emergente de las citadas facturas, como no sujeto a devolución por no contar con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas.

En lo que concierne a este punto, la empresa demandante alega que corresponde la devolución total del crédito fiscal de las facturas mencionadas, por cuanto tiene demostrado mediante notas fiscales, comprobantes de pago contables, órdenes de transferencias bancarias y liquidaciones finales la compra de concentrados de estaño a las empresas que emitieron las facturas, los mismos que se constituyen en medios fehacientes de pago y respaldo de actividades, **en razón a que** las facturas de compras son originales, correspondan al periodo y están vinculadas con la actividad exportadora, condiciones que cumplen las facturas presentadas por la Empresa Metalúrgica Vinto.

Al respecto, la argumentación precedente, evidencia que no contiene ningún supuesto fáctico que permita contrastar lo afirmado con los documentos correspondientes al no haberse especificado cuáles son las **liquidaciones, transferencias o que otra prueba presentada no fue tomada en cuenta por la autoridad demandada, 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 normas tributarias infringidas sin establecer la forma de infracción o cómo deberían haber sido interpretadas y aplicadas, más aún, sin el señalamiento específico de la prueba para corroborar la infracción, no pudiendo éste Tribunal suplir la ausencia de carga argumentativa a la que está obligado todo aquel que pretende hacer valer sus derechos,** motivo por el cual, no puede emitirse pronunciamiento al respecto, al no haberse cumplido con la carga argumentativa que permita al Tribunal Supremo de Justicia efectuar su labor de control de legalidad.

A ello se suma, 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. 27310 (RCTB), modificado por el parágrafo III del art. 12 del D.S. 27874, 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 numerales 4 y 5 de la Ley 2492, que prevén como obligación tributaria del sujeto pasivo, por una parte, respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, documentos o instrumentos públicos y por otra, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan; asimismo, el art. 66 numeral 11, de la citada Ley, reconoce que la falta de respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción. En el caso de autos, al no haber demostrado la parte actora que las facturas Nos.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

203
Exp. 169/2014. Contencioso.- Empresa Metalúrgica VINTO
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

764, 765, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777, **cuentan con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, este tribunal no puede ordenar la restitución de los montos solicitados, coincidiendo con el criterio sustentado por la Autoridad recurrida.**

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la resolución impugnada, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas por la entidad demandante, menos que se hubieran infringido los arts. 8 y 11 de la Ley 843 y 8 del D.S. 21530, por lo que corresponde desestimar la pretensión.

Corresponde a continuación, ingresar a la consideración del expediente acumulado.

IX. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA (Exp. 69/2014).

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la *litis*, tiene relación con las supuestas vulneraciones que según la Administración Tributaria hubiere incurrido la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la resolución impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos:

- 1.- Si la autoridad demandada infringió el art. 10 del DS No. 25465, que establece que los gastos de realización son del 45% del valor oficial de cotización cuando los mismos no se encuentren respaldados por las condiciones contractuales.
2. Si es evidente la incorrecta aplicación y comprensión de la ley respecto a los medios fehacientes de pago sobre las facturas 764, 765, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777, porque mantuvo firme la revocatoria dispuesta por la resolución de alzada, en la parte referida a las retenciones efectuadas por concepto de regalías mineras.

X. ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

1.- Gastos de Realización.

En cuanto a la Factura de Exportación No. 413, (Fs. 125, Anexo 2) emitida a Industria Nacional de Plomo Indeppl Ltda., la Administración Tributaria concluyó que la misma no cuenta con contrato de compra venta que respalde dicha exportación, por lo que aplicó el art. 10 del DS No. 25465, que establece que los gastos de realización son del 45% del valor oficial de cotización cuando los mismos no se encuentren respaldados por las condiciones contractuales, por su parte, la instancia de alzada determinó que no corresponde el desconocimiento de los gastos de realización, ya que si bien no se presentó el contrato de compra y venta de mineral, ésta se encuentra sustentada con los INCOTERMS FOB Y CIF Arica, señalados en

la factura, estableciendo como correctos los gastos de realización en el importe de \$us. 263,91, lo cual fue confirmado en instancia jerárquica con el fundamento que la Empresa Metalúrgica Vinto respaldó las condiciones contratadas con el comprador del exterior mediante la Factura Comercial de Exportación No. 413, Declaración Única de Exportación (DUE) C-5662, MIC/DTA No. 162484, Proformas de Venta, Fletes Terrestres y Seguros, que acreditan que la venta del mineral se efectuó bajo el INCONTERM CIF Arica-Chile, fundamentando además que el art. 10 del DS No. 25465, claramente establece que la presunción del 45% solamente será aplicable cuando las condiciones contratadas no se encuentren respaldadas; criterio que comparte el Tribunal Supremo de Justicia, en atención que el contribuyente en el proceso de determinación demostró con documentación respaldatoria que los fletes y seguros consignados en la Factura de Exportación se efectuaron, hecho que no fue observado por la Administración Tributaria, basando su observación sólo en la falta de contrato de compra venta; en consecuencia no correspondía el desconocimiento de los gastos de realización de la indicada factura, pues como se mencionó precedentemente, el art. 10 del DS No. 25465 no establece como requisito la presentación de contratos, sino que las condiciones contratadas se encuentren respaldadas.

2.- Medios fehacientes de pago.

En autos, la Administración Tributaria solicita la revocatoria parcial de la resolución jerárquica emitida por la AGIT porque en su criterio, no correspondía mantener firme la revocación dispuesta por la autoridad de alzada, respecto a las retenciones efectuadas por concepto de Regalías Mineras y declarar como monto sujeto a devolución la suma de Bs. 10.816.172, porque en la verificación previa efectuada aplicó la normativa contenida en los arts. 66-11) y 70-4) del CTB y 37 del DS 27310, modificado por el art. 12-III del DS 27874 cuando depuró el crédito fiscal de las facturas 764, 765, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777, emitidas por la Corporación Minera de Bolivia porque no fueron debidamente respaldadas puesto que el pago por la Regalía Minera (RM) no ampara el pago de la transacción por la compra del mineral porque no forma parte del monto facturado, ya que ello implicaría la aplicación del IVA sobre la regalía.

Por su parte, la AGIT sostuvo que si bien la normativa vigente no prevé la observación parcial de una factura, la Administración Tributaria lo hizo y la EMV aceptó la situación, por lo que esa instancia jerárquica, solo se refirió a dichas pretensiones a fin de no agravar la situación inicial del recurrente como consecuencia de su propio recurso. También indicó que los argumentos de la entidad demandante no son evidentes y en ese contexto, 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 ratificó en todos los argumentos expuestos en ella apuntando que la endeble demanda contencioso administrativa carece de sustento jurídico-tributario, siendo evidente que no existe agravio ni lesión de derechos.

En ese contexto, el art. 37 del Reglamento del Código Tributario Boliviano aprobado con DS 27310 con la modificación dispuesta por el DS 27874 de 26 de noviembre de 2004, sobre los medios fehacientes de pago regula



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

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 correspondiente.

Ahora bien, corresponde determinar si la **retención por Regalías Mineras se constituye en un medio fehaciente de pago y a quién corresponde el deber de pago**. A efecto de iniciar el análisis el citado Diccionario de la Lengua Española apunta que *regalía (del latín regālis, regio) es la preeminencia, prerrogativa o excepción particular y privativa que en virtud de suprema potestad ejerce un soberano en su reino o Estado; p. ej., el batir moneda. 5. Econ. Participación en los ingresos o cantidad fija que se paga al propietario de un derecho a cambio del permiso para ejercerlo.*

La Ley 3787 de 24 de noviembre de 2007, modificatoria de la Ley 1777 (Código de Minería), 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, señala expresamente 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 Minera Vinto, 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 la EMV 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, puesto que se efectúa en cumplimiento de un mandato legal, motivo por el cual, es equivocado el criterio de la Administración Tributaria. Así se consideró también en la Sentencia 336/2015 de 13 de julio, pronunciada por esta Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

Sin embargo, el monto pagado pertenece al proveedor que es el sujeto pasivo u obligado al pago de la regalía y el pagador (EMV) 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, motivo por el que corresponde acoger la pretensión de la entidad demandante, en sentido de que la regalía minera no es sujeta al Impuesto al Valor Agregado y por tanto, no genera crédito fiscal, motivo por el cual, no correspondía que en la liquidación practicada por la autoridad demandada, se incluyan los importes correspondientes a la retención de la Regalía Minera para el cálculo del crédito fiscal sujeto a devolución.

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:

I.- IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 47 a 51 del expediente N° 169/2014, interpuesta por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, en representación de la Empresa Metalúrgica Vinto.

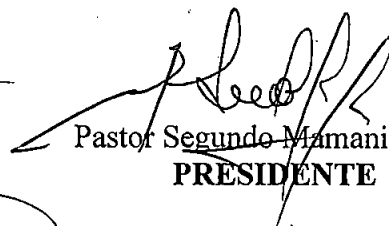
II.- PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 58 a 63 vta. del expediente No. 69/2014, deducida por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, en cuanto se refiere a las Facturas Nos. 764, 765, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777, correspondiente a las regalías mineras e **IMPROBADA** en cuanto se refiere a la pretensión denominada gastos de realización, respecto a la Factura Comercial de Exportación No. 413.

En mérito a lo anterior, se revoca parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2080/2013 de 15 de noviembre y la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 059/2013 de 26 de agosto, y en su mérito mantiene firme y subsistente la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA 23-00493-13 de 16 de mayo de 2013 en cuanto al monto inserto en las facturas Nos. 764, 765, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777 correspondiente a las regalías mineras. La Administración Tributaria practicará la liquidación que corresponda conforme al fundamento de la presente sentencia.

No suscribe 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 Vilca
PRESIDENTE


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

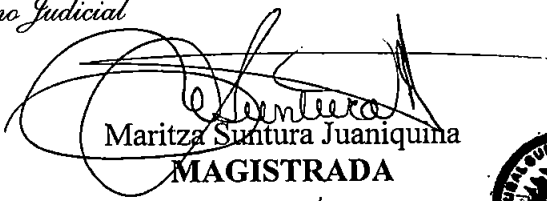

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

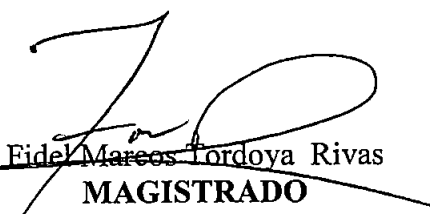

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

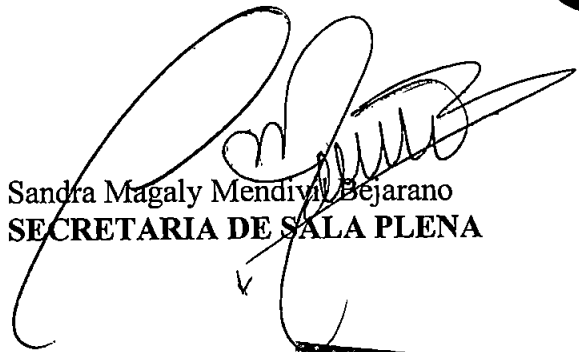


Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Maritza Surtura Juaniquina
MAGISTRADA
Improbada




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
SENTENCIA N° 360... FECHA 3 de mayo
PROTO TOMA DE RAZÓN N° 01/2017
Dr. Jorge Isaac von Borries Mendez
Dra. Rita Susana Nava Durán
DISIDENTE:


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



TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL
ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA

CITACIONES Y NOTIFICACIONES
SALA PLENA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

EXP. N° 169/2014

En Secretaría de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a
horas 14:47 del día martes 23 de enero de 2018,

notifiqué a:

Darey David Valdivia Corra
AGIT

con Sentencia 360/2017 de fecha 3
de mayo de 2017;

Mediante Cédula fijada en Secretaria de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia
de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

[Firma]
TESTIGO

Gonzalo Peña
3099451ch.

CERTIFICO:

[Firma]
Gloria Rojas Loaysa
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA