

57



TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANISMO JUDICIAL  
DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA  
CITACIONES Y NOTIFICACIONES  
SALA PLENA  
**EXPEDIENTE N° 439/2013**

En Secretaría de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas 16:04 del día miércoles 30 de noviembre de 2016, notifiqué a:

**DANEY DAVID VALDIVIA CORIA EN REPRESENTACION  
DE LA AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA**

Con **SENTENCIA 387/2016** de fecha 19 de septiembre de 2016. Mediante cédula fijada en Secretaría 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.

*VH2*  
TESTIGO:

Jenny Norrer Pérez  
7493069 ch

CERTIFICO:

*Rocio Rojas Lozano*  
Rocio Rojas Lozano  
OFICIAL DE DILIGENCIAS  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA





Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

## SALA PLENA



**SENTENCIA:** 387/2016.  
**FECHA:** Sucre, 19 de septiembre de 2016.  
**EXPEDIENTE N°:** 439/2013.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** **Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.**

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contenciosa administrativa de fs. 35 a 38 vta., subsanada a fs. 45, en la que impugna la Resolución Jerárquico AGIT-RJ 0472/2013 de 22 de abril de 2013 emitido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 50 a 54, la contestación del tercero interesado de fs. 95 a 98, la réplica de fs. 103 a 104 y dúplica de fs. 108, los antecedentes del proceso.

### I. CONSIDERANDO DE LA DEMANDA.

#### I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señalan que el Servicio de Impuestos Nacionales Distrital Oruro procedió a la Verificación Externa CEDEIM (previa) al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto relativa al Impuesto al Valor Agregado IVA, ello en virtud de la solicitud de Devolución Impositiva DUDIE 4033963553 correspondiente al mes de marzo de 2011.

En ese entendido en fecha 27 de agosto de 2012, se emitió la Resolución Administrativa de CEDEIM PREVIA 23-00562-12, por la que se ratifica a favor del sujeto pasivo como importe sujeto a devolución impositiva por el IVA por el periodo fiscal marzo 2011, el importe de Bs. 11.836.447,00, notificándose al contribuyente dicho actuado en fecha 29 de agosto de 2012.

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

Conforme la relación de hechos, la Gerencia Distrital de Oruro del SIN, acusó que en la Resolución Jerárquica impugnada se realizó incorrecta aplicación y comprensión de la ley respecto a los medios fehacientes de pago sobre las facturas 567, 568, 569, 570, 571, 572 y 576 al mantener firme la revocación por las retenciones efectuadas por concepto de Regalías Mineras, señalando que los mismos que se constituyen en Medios de Pago validos por lo que dejo sin efecto la observación por medios fehacientes de pago por Bs. 422.230,98, resultando el importe sujeto a devolución Bs. 12.258.678 por el periodo fiscal marzo 2011.

Continuando señala que los arts. 65 del CT, concordante con el art. 4 inc. g) de la Ley N° 2341 del Procedimiento Administrativo, estableciendo que los actos de la Administración Tributaria, se presumen legítimos y ejecutivos por estar sometidos a la Ley, y que en el proceso se observaron

las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal comprometido por importes iguales o superiores a 50.000 UFV's, 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.

Asimismo indicó que en cuanto a la observación realizada, el num. 11) del art. 66 de la Ley 2492, establece las facultades específicas de la AT, y el num. 4) del art. 70 de la misma Ley, señala las obligaciones del sujeto pasivo; y a efectos de reglamentar estas disposiciones se debe tener presente el art. 37 del DS. 27310 modificado por el parágrafo III y art. 12 del DS 27874, por lo que la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales ha aplicado estrictamente lo señalado en las disposiciones legales y reglamentarias citadas, toda vez que de la revisión de antecedentes se constató que las facturas N° 567, 568, 569, 570, 571, 572 y 576 emitidas por COMIBOL empresa Minera Huanuni no fueron debidamente respaldadas.

En ese contexto, refiere que se cumplió con lo establecido en los arts. 12 y 13 de la Ley 1482 modificada por Ley 1963 y art. 3 del DS 25465, que es el que reglamenta la devolución del IVA, y siendo que las devoluciones impositivas constituyen erogaciones que realiza el Estado a favor de un particular exportador; siendo beneficios reconocidos a los exportadores a través de la devolución de impuestos para fomentar el aparato productivo e incentivar de esta manera las exportaciones, con el fin de cumplir con el principio de neutralidad impositiva establecido en las normas precedentemente citadas, en este sentido se procede a la devolución del IVA efectivamente pagado, por los insumos de cualquier naturaleza incorporados en los productos de exportación, siempre y cuando se hubiere realizado efectivamente la exportación.

Agregó que el contribuyente presentó como medios fehacientes de pago, el pago por Regalía Minera (RM) documentación que si bien respalda el pago efectuado por las retenciones practicadas a su proveedor y pagadas como RM en cumplimiento a normativa vigente, estos pagos 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 incluye la regalía minera retenida, lo cual contraviene lo establecido en el DS 29577 de 21 de mayo de 2008, en su inc. b) num. IV, art. 4 Capítulo III que señala que en caso de ventas internas, el valor bruto de venta es el valor comercial total consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente, por lo que la regalía minera no forma parte del importe facturado, ya que este hecho implicaría la aplicación del IVA sobre la RM, hecho que no es considerado por el proveedor Corporación Minera de Bolivia y que también se puede observar de las liquidaciones presentadas, que se calculó el precio de venta facturado aplicando el IVA al valor neto de venta de mineral sin descontar la retención por RM, reiterando que el pago por la regalía minera no se puede considerar como un medio fehaciente de pago de las facturas objeto de devolución impositiva por concepto de compra de concentrados de estaño.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 439/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Indica que la AT llegó a establecer como importe a devolver por el periodo marzo 2011 mediante CEDEIM al contribuyente el importe de Bs. 11.836.447, correspondientes al IVA, en cumplimiento de lo dispuesto por el art. 3 y 10 del DS 25464, observando en todo momento los principios de legalidad y presunción de legitimidad, imparcialidad, verdad material, publicidad y buena fe, previstos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, además de los derechos y garantías reconocidos por la CPE, por lo que la decisión asumida por la AGIT supondría un adverso precedente tributario, toda vez que no es posible que la Ley a sea comprendida equivocadamente.

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

Concluyó señalando que interpone parcialmente demanda contencioso administrativa en contra la AGIT, impugnando parcialmente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0472/2013 de 22 de abril, solicitando se emita sentencia declarando probada la demanda, y por tanto confirmar la Resolución Administrativa de CEDEIM PREVIA N° 23-00562-12 de 27 de agosto de 2012, emitida por la Administración Tributaria, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

### **II. De la contestación a la demanda.**

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda, señalando que si bien la resolución jerárquica está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, le corresponde remarcar y precisar lo siguiente:

Sobre las Facturas N° 567, 568, 569, 570, 571, 572 y 576 los importes determinados como observados, corresponden a los mismos importes expuestos por el sujeto pasivo en su Recurso de Alzada, como sujeto a Crédito Fiscal Depurado y difiere del determinado por la Administración Tributaria, en atención a que esta última realizó los descuentos de los pagos a cuenta considerando el importe pagado en dólares convertido a moneda nacional aplicando el tipo de cambio de la fecha de pago, determinándose una diferencia además de la Retención por Regalía Minera, de una diferencia cambiaria, misma que según los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, establecidos en la Norma de Contabilidad N° 1, el Principio General de Moneda en Cuenta, establece: *"En aquellos casos donde la moneda utilizada no constituye un patrón estable de valor, en razón de las fluctuaciones que experimente, no se altera la validez del principio que se sustenta, por cuanto es factible la corrección mediante la aplicación de mecanismos apropiados de ajuste"*, aplicable al presente caso, considerando que las transacciones realizadas por la Empresa Metalúrgica Vinto son expuestas en moneda extranjera susceptible de sufrir variaciones, que conforme al principio expuesto, corresponden a ajustes.

Asimismo indica que conforme los Comprobantes de Bancos de Dólares y Movimientos de Cuentas - Banco Central de Bolivia, que se encuentran respaldados con los Comprobantes de Liquidación de Concentrados, se verifico el detalle de pago por lotes, además de la retención de la Regalía

Minera, existiendo en consecuencia una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago que corresponde a la aplicación del 14,94% del valor neto base para facturación, por el cual el sujeto pasivo no acreditó pago alguno, asimismo refiere que el importe determinado por dicha instancia según los medios fehacientes de pago, es inferior al determinado por la Administración Tributaria, debido a que la misma no consideró como medio fehaciente de pago la Retención de la Regalía Minera establecida por Ley, ni la diferencia de cambio por fluctuación del dólar americano.

Por lo que concluye señalando que la demanda incoada por la Gerencia Distrital de Oruro del SIN carece de sustento jurídico tributario y no existe agravio ni lesión de derechos.

### **II. 1. Petitorio.**

Finalmente solicitó que en mérito a los antecedentes y fundamentos expuestos, se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquico AGIT-RJ 0472/2013 de 22 de abril de 2013 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### **III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.**

De los antecedentes administrativos y los que cursan en el cuaderno del proceso se acredita que la Empresa Minera Vinto (EMV) solicitó la Devolución Impositiva DUDIE 4033963553 correspondiente al mes de marzo de 2011 por un monto de Bs. 14.042.916, que a su vez, generó que la Administración Tributaria emitiera la Orden de Verificación CEDEIM N° 011OVE1456, de 29 de diciembre de 2011, cuyo alcance comprende la verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido del periodo marzo 2011, correspondiente al IVA en la modalidad Verificación Previa CEDEIM, para lo que solicitó la presentación de documentación respaldatoria.

Que emitido el Informe CITE:SIN/GDO/DF/VE/INF/047/2012, en el que observó crédito fiscal por no estar respaldado en su totalidad, mediante Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00562-12, de 27 de agosto de 2012 dictada por la Gerencia Distrital de Oruro del SIN, se establece como importe sujeto a devolución del periodo marzo 2011 la suma de Bs. 11.836.447 y como importe no sujeto a devolución Bs. 2.206.469.

Notificada la Empresa Metalúrgica Vinto con dicha resolución presentó el recurso de alzada en fecha 10 de septiembre de 2012, el mismo que fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1048/2012 de 17 de diciembre de 2012, que determinó revocar parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00562-12, de 27 de agosto de 2012, emitida por la Gerencia Distrital de Oruro del SIN, en consecuencia dejó sin efecto el reparo de Bs. 2.206.469, correspondientes al crédito fiscal de las facturas emitidas por COMIBOL superiores a 50.000 UFV's no respaldadas íntegramente con medios fehacientes de pago, y se confirmó Bs. 11.836.447, establecidos en el



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

Exp. 439/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

primer numeral de la parte resolutive del acto impugnado, declarando en consecuencia como importes sujetos a devolución los Bs. 2.206.469 más Bs. 11.836.447 mencionados, sumando un total de Bs. 14.042.916 por el periodo fiscal marzo 2011.

Que ante dicho fallo la Gerencia Distrital de Oruro del SIN, presentó recurso jerárquico, que fue resuelto por la Autoridad de Impugnación Tributaria mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0472/2013 de 22 de abril de 2013, que determinó revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1048/2012 de 17 de diciembre de 2012, en la parte referida a las compras que no cuentan con el sustento de medios fehacientes de pago, manteniendo firme la depuración de crédito fiscal parcial por medios fehacientes de pago por el importe total de Bs. 1.784.238,02, correspondiente a las retenciones efectuadas por concepto de Regalías Mineras los mismos que se constituyen en medios de pago válidos, dejando sin efecto la observación por medios fehacientes de pago por Bs. 422.230,98, resultando el importe sujeto a devolución de Bs. 12.258.678 por el periodo fiscal marzo de 2011, conforme el inc. a), parágrafo I, art. 212 de la Ley 3092 (Título V del CTB). En el curso del presente proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Código de Procedimiento Civil y concluido el trámite se decretó autos para Sentencia.

#### **IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.**

En el caso de autos, el objeto de controversia radica en establecer si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0472/2013 de 22 de abril fue dictada en desconocimiento del DS 29577 de 21 de mayo de 2008, en su inc. b) num. IV, art. 4 Capítulo III, al considerar como medios fehacientes de pago, el pago por Regalía Minera (RM), cuando a criterio de la demandante 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.

#### **V. ANALISIS DEL PROBLEMA JURIDICO PLANTEADO.**

En ese marco y de la compulsas de los datos procesales, ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por las partes, se debe tener presente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0472/2013, de 22 de abril, con relación a las facturas observadas 567, 568, 569, 570, 571, 572 y 576, señala de manera detallada para cada una, que la Empresa Metalúrgica Vinto EMV presentó el reporte Determinación del Importe de las facturas 567, 568, 569, 570, 571, 572 y 576, en la que se encuentra las retenciones efectuadas por EMV a su proveedor por concepto de Regalías Mineras, operaciones que fueron respaldadas con el Formularios N° 3009, Boleta de Pago de la Regalía Minera correspondiente al periodo marzo 2011, acompañado del "Cuadro Desglosado - Retención de la Regalía Minera", en el que se evidencia las retenciones realizadas por lotes, documentos refrendados por el funcionario encargado de la compra de minerales, acreditando de esta manera el Sujeto Pasivo, la retención señalada y el posterior empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser

*considerado como medio fehaciente de pago, obligación instituida en el art. 21 del Decreto Supremo N° 29577, estableciendo que las retenciones efectuadas por concepto de regalía minera se constituyen en medios de pago válidos.*

Ahora bien, de lo referido para determinar si la retención por Regalías Mineras se constituye en un medio fehaciente de pago y a quién corresponde el deber de pago se debe tener presente que 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”.*

Por otra parte, conforme el art. 1 de la Ley N° 3787, que sustituye el Título VIII del Libro Primero de la Ley N° 1777 (Código de Minería), quienes realicen las actividades mineras, están sujetos al pago de una Regalía Minera, cuya base de cálculo es el valor bruto de venta, que resulta de multiplicar el peso del contenido fino del mineral o metal por su cotización oficial; asimismo, se establece que la misma se liquidara y pagara en cada operación de venta o exportación, asentándose cada liquidación en el Libro de Ventas Brutas-Control Regalía Minera, en tanto que el comprador descontará el importe de la Regalía Minera liquidado a sus proveedores que se asentara en un libro llamado Compras Control Regalía Minera.

Respecto a la Liquidación y Pago de la Regalía Minera el art. 12 del DS. 29577, indica: *“Para la liquidación de la RM, en cada operación de venta o exportación se aplicará, sobre la base de cálculo establecida, la alícuota determinada por el art. 98 del Código de Minería y el presente Reglamento. En operaciones de venta en el mercado interno, los compradores de minerales y metales tienen la obligación de retener el importe de la RM liquidada por sus proveedores. Salvo el caso de las empresas señaladas en Capítulo VIII, quienes retuvieron la RM en la primera fase traspasarán los montos retenidos por concepto de RM a su comprador, junto con la RM que le corresponda. En las exportaciones se pagará la RM incorporando los montos retenidos a los proveedores. Los sujetos obligados deben registrar todas sus liquidaciones y pagos de la RM en el libro denominado Ventas Brutas - Control RM. Asimismo, en sus compras de minerales y metales registrarán el importe de la RM retenida a sus proveedores, el mismo que se asentará en el libro denominado Compras - Control RM.”*, por otra parte el art. 21 del mencionado DS señala: *“Las empresas de fundición y refinación de minerales y metales que no incluyan en su proceso productivo actividades de explotación minera propia, están obligadas a la retención y empoce de la RM 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. Esta condición deberá ser demostrada al momento de exportar a través de una certificación otorgada mediante RA por el Ministerio de Minería y Metalurgia en base a reglamentación específica”.*

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)





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 439/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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.

Que con relación al IVA el art. 3 del DS 25465, dispone que el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo Bienes de Capital, Activos Fijos, Contratos de Obras o Prestación de Servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme el art. 11 de la Ley N° 843, determinándose el crédito fiscal para las exportaciones, se realice bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la Ley N° 843.

En el marco de la normativa expuesta y de los antecedentes que cursan en el proceso, si bien la EMV a fin de sustentar los pagos de las Regalías Mineras, presentó para el efecto los Comprobantes de Egreso, Liquidaciones Finales por Lote de Concentrados de Estaño, Cheques, Diferencias de Cambio, estableciendo además el importe no pagado correspondiente a la retención de la Regalía Minera establecida en el art. 25 del DS N° 29577, la Boleta de Pago N° 3009 y constancia bancaria del pago efectuado de los proveedores COMIBOL, esta documentación solo acredita la existencia de una transacción así como el pago de la misma puesto que se efectúa en cumplimiento de un mandato legal; 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 AGIT en su resolución jerárquica en análisis.

## V. 2. Conclusiones.

En el marco de lo referido, este Tribunal Supremo de Justicia concluye que son evidentes las denuncias contenidas en el memorial de demanda, 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.

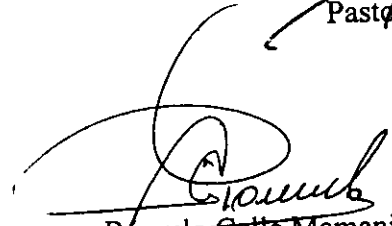
**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la Ley 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda y en su mérito, revoca parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0472/2013 de 22 de abril de 2013, en cuanto se refiere a las facturas 567, 568, 569, 570, 571, 572 y 576, al igual que la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1048/2012 de 17 de diciembre de 2012, y mantiene firme y subsistente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00562-12, de 27 de agosto de 2012, emitida por la Gerencia Distrital de Oruro del SIN.

No suscribe 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**

  
Romulo Calle Mamani  
**MAGISTRADO**

  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

  
Maritza Suntura Juaniquina  
**MAGISTRADA**

  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**



  
Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
**SECRETARIA DE SALA PLENA**

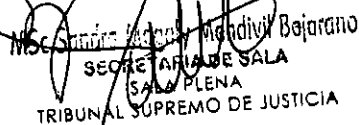
**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA**

GESTIÓN: 2015.....

SENTENCIA N° 387... FECHA 19 de sept.....

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2016.....

Dr. Jorge I. von Borries Méndez  
VOTO DISIDENTE: .....

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