

27



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

20
6-12-17

SALA PLENA

18:22

SENTENCIA: 508/2017.
FECHA: Sucre, 28 de junio de 2017.
EXPEDIENTE: 457/2014 (acumulado el 470/2014).
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Fidel Marcos Tordoya Rivas.

VISTOS EN SALA: Las demandas contenciosas administrativas de fs. 39 a 43 vta., del Exp. 457/2014 y de fs. 146 a 150, del Exp. 470/2014, acumulados por Resolución 94/2015 de 10 de abril, a fs. 209 y vta., debido a que en ambas demandas se impugnó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0270/2014, de 24 de febrero, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); las contestaciones de fs. 65 a 70 vta. y de fs. 193 a 200 vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA DE LA GERENCIA DISTRITAL URURO DEL SIN (Exp. 457/2014).

I.1 Antecedentes de Hecho de la Demanda.

Que, en ejercicio de las facultades conferidas en el art. 100 del Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492) la Gerencia Distrital Oruro del SIN, procedió a la verificación externa CEDEIM (previa) al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto (EMV) relativa al Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente al periodo de julio de 2012; en tal sentido el 25 de junio de 2013, se notificó al contribuyente con la Orden de Verificación Externa N° 13990200346 y al mismo tiempo se le puso en conocimiento el Requerimiento de Documentación N° 13400900001, con el que se solicita documentación detallada en el mencionado actuado, concediéndose para dicho propósito el plazo de 5 días, posteriormente el 26 de igual mes y año el contribuyente presentó la documentación requerida, por lo que en dicha fecha la Administración Tributaria (AT) emite el informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/031/2013, en el que se concluyó que el resultado de la verificación efectuada a la documentación que respalda la solicitud de extensión de certificado de devolución impositiva CEDEIM corresponde la devolución de Bs. 10.542.819.- por el IVA del periodo de julio de 2012; consiguientemente el 27 de junio de 2013, se emitió la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00595-13, mediante la cual se ratificó a favor del contribuyente como importe sujeto a devolución impositiva por el IVA por el periodo de julio de 2012, el monto de Bs. 10.452.819.- notificándose al sujeto pasivo con dicho actuado el 2 de julio de 2013.

Posteriormente, el 25 de julio de 2013, se notificó a la AT con la interposición del recurso de alzada en el que se impugnó la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00595-13, dicho recurso fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1175/2013,

de 25 de noviembre, que resolvió revocar parcialmente la resolución impugnada, dejando sin efecto el importe observado cómo no sujeto a devolución impositiva de Bs. 374.126.- y se confirmó el importe de 1.449.987.- por depuración del crédito fiscal de facturas superiores a UFV 50.000.- sin respaldo de medio fehaciente de pago como no sujeto a devolución impositiva del periodo fiscal de julio de 2012; asimismo mantuvo el monto de Bs. 10.452.819.- establecido como monto a devolver por la AT.

Contra dicha determinación de alzada, se presentó recurso jerárquico, que fue resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0270/2014, de 24 de febrero, que confirmó la resolución recurrida.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Administración Tributaria, argumentó primeramente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al revocar parcialmente la resolución de alzada (la resolución impugnada confirmó la resolución de alzada y no así como equivocadamente refiere la entidad demandante que revocó parcialmente dicha resolución) dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, le causó los siguientes agravios:

I.2.1. La entidad demandante, manifestó que hubo una inexistencia de una correcta aplicación y comprensión de la ley a tiempo de resolver las impugnaciones efectuadas por la Empresa Metalúrgica Vinto, haciendo un copiado textual de una parte de la resolución impugnada, referente a medios fehacientes de pago; sobre lo que indicó que en principio el art. 65 del Código Tributario, concordante con el art. 4. g) de la Ley N° 2341, determina que los actos de la Administración Tributaria, se presumen legítimos y ejecutivos por estar sometidos a la ley; indicando posteriormente lo establecido en el numeral 11 del art. 66 de la Ley N° 2492, el numeral 4 del art. 70 de la citada ley; para consiguientemente manifestar que a efectos de reglamentar lo señalado se debe tener presente lo establecido en el art. 37 del Decreto Supremo (DS) N° 27310 modificado por el parágrafo III del art. 12 del DS N° 27874; de lo que refirió que se puede observar que la Gerencia Distrital Oruro del SIN ha aplicado estrictamente lo señalado en las disposiciones legales y reglamentarias citadas precedentemente, puesto que de la revisión de antecedentes se constató que las facturas N° “826, 811, 824, 812, 814, 815, 825, 817, 816, 819, 823, 822, 2389, 14, 15 y 588” (sic) emitidas por COMIBOL, Empresa Minera Huanuni (EMH), Orlando M. Aranda Roman y MIMETCO respectivamente no contaban con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, siendo que el contribuyente presentó facturas con montos superiores a UFV 50.000.- a la verificación de medios fehacientes, habiéndose constatado que no demuestran el 100% del pago total del importe facturado de las compras, por lo que el importe del crédito depurado asciende a Bs. 1.824.113, debiendo emitirse CEDEIM's por Bs. 10.452.819.- por el IVA; asimismo refirió que cuando se comunicó los resultados al contribuyente, el mismo no presentó ninguna objeción a las observaciones establecidas dentro del proceso de verificación.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 457/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Continuó manifestando que la AGIT refirió que los medios fehacientes de pago por Regalía Minera presentados por el contribuyente son válidos, argumento errado pues el sujeto pasivo en el proceso de verificación adjuntó certificaciones de boletas de pago formulario 3009 con N° de Orden 4036785018, 4036968713, 4036784663, 4036784780, 4036785966 y 4036786028, cuadro de retenciones de regalía minera y cuadro desglosado de retención de regalía minera, documentación que si bien respalda el pago efectuado por las retenciones practicadas a su proveedor y pagadas como regalías mineras 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 se puede evidenciar que la base de cálculo para el importe total facturado incluye la regalía minera retenida, lo cual contraviene lo establecido en el DS N° 29577, de 21 de mayo de 2008, en su "inc. b) numeral IV, art. 4, capítulo III" (sic) (base de cálculo de la regalía minera).

Continuó acusando que la AGIT manifestó que la regalía minera no forma parte del importe facturado, puesto que este hecho implicaría la aplicación del IVA sobre la regalía minera, hecho que no fue considerado por el proveedor COMIBOL y la Empresa Minera Metalúrgica y Comercializadora S.A., que calcularon el precio de venta facturado aplicando el IVA al valor neto de venta de mineral sin descontar la retención por regalía minera; en base a este argumento el contribuyente estaría solicitando la devolución del crédito fiscal IVA de exportación con componente de regalía minera, lo que contraviene a lo establecido en el DS N° 25465; en consecuencia dichos importes retenidos, pagados y presentados por el sujeto pasivo no considerados como medios fehacientes de pago de las facturas objeto de devolución impositiva por concepto de compra de mineral.

En ese sentido prosiguió refiriendo lo señalado precedentemente, para luego concluir que el Departamento de Fiscalización de la Administración Tributaria se ha enmarcado en todas y cada una de las disposiciones legales citadas *ut supra*; finalmente aludió que la resolución dictada por la AGIT compromete seriamente las actuaciones de la Administración Tributaria y los principios generales del derecho que rigen la administración de justicia, siendo que la autoridad demandada vulneró los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843.

Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda, en consecuencia se confirme la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00595-13, de 27 de junio de 2013, emitida por la Administración Tributaria, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

I.3. Contestación a la demanda, de la Gerencia Distrital Oruro del SIN, por parte de la AGIT (Exp. 457/2014).

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda mediante memorial presentado cursante de fs. 65 a 70 vta., argumentó lo siguiente:

Que, de acuerdo a lo manifestado por el demandante en cuanto las facturas depuradas, refirió que de las compras realizadas por la EMV 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, siendo este indicador el que debe ser considerado para la determinación del valor bruto de venta a efectos de determinar la base imponible del IVA y la base de cálculo de la regalía minera, estableciéndose de esa manera el saldo que EMV debe cancelar a su proveedor.

Por otra parte refirió que de la revisión de antecedentes se pudo verificar que la EMV a fin de sustentar los pagos de compra presentó los cuadros cursantes a fs. 574, 617, 638, 657, 677, 695, 714, 732, 762, 774, 791, 815, 829, 865 y 893 de antecedentes administrativos, en los cuales efectúa una correlación entre la forma de "*Determinación del importe de la factura*" y los "*Medios Fehacientes de Pago*", comprobándose en la primera parte a partir del "*Valor Neto Base P/facturación*" determinado en las liquidaciones finales más la alícuota efectiva del IVA "*14.94252873 %*", se estableció el "*Valor de la factura*", para cada uno de los lotes del mineral adquirido, importes por los cuales la EMH, emitió la correspondiente factura, cumpliendo con lo dispuesto en los arts. 4 y 5 de la Ley N° 843; en la segunda parte, se reflejó en la columna de "*Regalías Mineras*" que el importe por este concepto fue descontado del importe total a cancelar, en virtud a la retención establecida en el art. 25 de DS N° 29577.

Prosiguió señalando que, de la descripción citada supra, se pudo evidenciar que en la determinación de la base imponible del IVA o el precio neto de venta o precio facturado, la EMH y MIMTECO como vendedores del mineral y obligado a facturar, no incluyeron la regalía minera como pretende establecer la Administración Tributaria, puesto que las liquidaciones finales efectuadas por el comprador EMV, reflejan que el valor neto sobre los cuales se aplica la alícuota efectiva del IVA, no toma en cuenta el valor que corresponde a la regalía minera, por el contrario en la determinación del saldo a cancelar, el importe de dicha carga fiscal, calculada sobre el valor bruto de venta, es descontado del valor de compra para establecer el saldo que la EMV debe empozar a favor del vendedor.

Por otra parte refirió que la AT sustenta su observación en la aplicación del inciso b) parágrafo IV del art. 4 del DS N° 29577; lo que no resulta pertinente, toda vez que la normativa que es aplicable al cálculo de la regalía minera se determina conforme al parágrafo I del art. 4 del DS N° 29577, en función al contenido fino de mineral y la cotización oficial.

En ese contexto continuó aludiendo sobre la doctrina tributaria y la jurisprudencia aplicable al presente caso.

Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0270/2014, de 24 de febrero.



II. CONTENIDO DE LA DEMANDA DE RAMIRO FELIX VILLAVICENCIO NIÑO DE GUZMAN (Exp. 470/2014).

II.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, en representación legal de la Empresa Metalúrgica Vinto, apersonándose fundamentó su demanda contencioso-administrativa, por la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0270/2014, de 24 de febrero, pronunciada por la AGIT, pidiendo que se revoque la resolución impugnada; después de manifestar los antecedentes señalados en la primera demanda argumentó su demanda en base a los siguientes extremos:

II.2. Fundamentos de la demanda.

Que primeramente haciendo un copiado extenso de los fundamentos de la resolución impugnada sobre las facturas observadas por medios fehacientes de pago, refirió que corresponde manifestar de modo general que no es cierto que la suma de Bs. 1.449.987.- no esté respaldada precisamente con las facturas 826, 811, 84, 812, 814, 815, 825, 817, 816, 919, 823, 822, 2389, 14, 15 y 588 emitidas por COMIBOL y MIMETCO, puesto que las mismas se constituyen en medios fehacientes de pago; ya que estas facturas le dan a la EMV derecho al crédito fiscal.

Por otra parte citando nuevamente las facturas señaladas supra, arguyó que con dichas facturas se busca la depuración por manipuleo de concentrados y por servicio de análisis de concentrados por Bs. 5.905.- siendo en este caso la discriminación por los siguientes conceptos: *“manipuleo concentrados Bs. 5.840.- (...) por concepto de servicio de análisis dirimición de concentrados SN”* (sic).

Que, la factura N° 816, hace mención a un descuento incorrecto de Bs. 31.130,71 y de la verificación realizada al 13 % del importe retenido por concepto de regalía, se establece el importe de Bs. 25.291.- y la factura N° 823, hace mención a un descuento incorrecto de Bs. 7.374,35 y de la verificación realizada se establece el importe de Bs. 7.309; argumentando al respecto que: *“Notas Fiscales que de igual forma no fueron tomadas en cuenta por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0270/2014, por lo que respetuosamente en justicia y aplicación del principio de verdad material, solicito al Tribunal Supremo de Justicia, las tome en cuenta y en mérito a ellas disponga la devolución de la suma de Bs. 5.905 indebidamente depurada.”* -textual-.

Por otro lado acusó una ilegal depuración de Bs. 6.478.00 sin fundamento alguno, suma que fue implícitamente confirmada por la resolución de alzada, por lo que solicitó la devolución de la citada suma.

Finalmente manifestó que hubo una ilegal depuración de Bs. 1.437.604,00 que es la diferencia entre la confirmación de la resolución jerárquica de Bs. 1.449.987.- y el resultado de **la suma de Bs. 5.905.- y Bs. 6.478.- que es Bs. 12.383.- demandados en los puntos precedentes**, lo que corresponde a la depuración parcial de las facturas señaladas *ut supra*; aspectos que están plenamente respaldados por los arts. 125 de la Ley

2492; Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999; arts. 1 y 2 que modifica los arts. 12 y 13 de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993; arts. 8. a) y 11 de la Ley N° 843; arts. 3 y 24.3 DS N° 25465 de 23 de octubre de 1999; art. 8 del DS N° 21530.

Petitorio.

Concluyo solicitando se declare probada la demanda, consiguientemente se revoque la resolución impugnada en las partes específicas, en consecuencia quede sin efecto la Resolución de Recurso de Alzada ARIT LPZ/RA 1175/2013 y la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-0595-13 de 27 de junio.

II.3. Contestación a la demanda, de Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán (Exp. 470/2014)

La AGIT, a través de su representante legal que se apersonó al proceso, respondió en forma negativa la demanda, por memorial de 12 de febrero de 2015 que cursa de fs. 193 a 200 vta., señalando lo siguiente:

Que, sobre lo aludido por el demandante en cuanto a las facturas N° “826, 811, 84, 812, 814, 815, 825, 817, 816, 919, 823, 822, 2388, 2389, 14, 15 emitidas por COMIBOL y MIMETCO...” -textual-, la AGIT manifestó que conforme el art. 5 de la Ley N° 843, la base imponible del IVA es el precio neto de venta que resulta de deducir del precio total; además que, al amparo del art. 8 de la ley citada, el comprador tiene derecho al crédito fiscal IVA siempre que cumpla con los términos dispuestos en la normativa señalada, es decir que: 1) Este respaldado con la factura original o documento equivalente; 2) Que se encuentre vinculado a la actividad gravada; y, 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente.

Por otra parte manifestó que sobre sobre lo alegado en cuanto a la suma de Bs. “1.437.604.00234.994.00.” (sic), la AGIT luego de la revisión y compulsas de los antecedentes administrativos y del expediente, evidenció que la empresa demandante presentó su demanda con argumentos que no se circunscriben a los términos en que se pronunció la resolución impugnada, planteándose un monto que no fue motivo de impugnación o agravio en instancia de alzada y jerárquica; por lo que se tiene como acto consentido, por lo que la instancia jerárquica se hallaba impedida de emitir criterio de manera oficiosa y *ultra petita* por el principio de congruencia; por lo tanto, la demanda contenciosa-administrativa no es la vía para impugnar actos consentidos y no impugnados en el recurso jerárquico.

Finalmente aludió sobre lo establecido en la Sentencia Constitucional 1273/2005-R de 14 de octubre, doctrina tributaria y jurisprudencia emitida por el Tribunal Supremo de Justicia.

Petitorio.

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



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 457/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

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

III.1.- Que, el 25 de junio de 2013, se notificó personalmente a Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, representante de la Empresa Metalúrgica Vinto, con la Orden de Verificación N° 13990200346, de 12 de abril de 2013, (fs. 2. Anexo C-1) en el que se argumentó que se verificó todos los hechos y elementos relacionados con el crédito fiscal IVA del periodo de julio de 2012, correspondiente al IVA exportadores; junto con dicha orden se notificó con el F-4003 Requerimiento N° 13400900001 de 18 de junio de 2013, (fs. 3. Anexo C-1) en el que se solicitó al contribuyente que presente la Declaración Jurada del IVA e IT, Libros de Ventas y Compras IVA, Notas Fiscales de respaldo al Débito y Crédito Fiscal, Extractos Bancarios, Comprobantes de Egreso e Ingreso, Estados Financieros 2012 y Dictamen de Auditoría 2012, Libros de Contabilidad mayores, Formularios de Solicitud de CEDEIM, Documento de Declaración Única de Exportación (DUE), Documentos de respaldo a las Exportaciones, Fotocopia NIT, Registro de estructura de costos del producto exportado; dicha documentación fue recepcionada mediante Acta de Recepción de Documentos N° 13990200346 (fs. 12 a 13. Anexo C-1).

Posteriormente el 26 de junio de 2013, la Administración Tributaria emitió el informe CITE: SIN/GDOR/VE/INF/031/2013, en el que verificó que las facturas de compras de concentrados por importes iguales o superiores a UFV 50.000, cuyos pagos no están respaldados en su totalidad, por lo que procedió a la depuración de las mismas; asimismo, refirió que se presentó como medios fehacientes de pago la cancelación de la regalía minera contraviniendo el Decreto Supremo N° 25465, por lo que se estableció el importe observado de Bs. 1.824.113 (fs. 978 a 982. Anexo C-5).

Consiguientemente el 2 de julio de 2013, la Administración Tributaria, notificó a Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, representante de la Empresa Metalúrgica Vinto, con la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00595-13, de 27 de junio de 2013, que establece como importe sujeto a devolución del periodo de julio de 2012, la suma de Bs. 10.452.819.- y como importe no sujeto a devolución Bs. 1.824.113.- (fs. 987 a 991. Anexo C-5).

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA EN LA DEMANDA

Que, así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia 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 solo 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 Administración Tributaria.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

IV.1.- Para la Gerencia Distrital Oruro del SIN (Exp. 457/2014).

1. El punto de controversia para la Administración Tributaria, versa entorno a las pruebas de pago, considerando que las facturas N° 826, 811, 824, 812, 814, 815, 825, 817, 816, 819, 823, 822, 2388, 2389, 14 y 15 emitidas por COMIBOL, ORLANDO M. ARANDA ROMAN y MIMETCO, no contaban con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, por lo que se determinó el importe sujeto a devolución del IVA del periodo de julio de 2012, Bs. 10.452.819.- y como importe no sujeto a devolución Bs. 1.824.113; en ese sentido la controversia radica en verificar si fue correcta la depuración de las facturas citadas.

IV.2.- Para la Empresa Metalúrgica Vinto (Exp. 470/2014).

La controversia versa en las facturas observadas, considerando si fue correcta la depuración de las facturas citadas *ut supra*; además que, si los montos de Bs. 6.478 y 5.095, fueron depurados legalmente.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

Ahora bien, ingresando al control de legalidad sobre los extremos denunciados por la entidad actora y por el contribuyente demandante, presuntamente incurridos por la AGIT en la resolución impugnada, conforme a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece:

V. 1. DE LA DEMANDA DE LA GERENCIA DISTRITAL ORURO SIN (Exp. 457/2014).

Que, en el caso de autos, la Administración Tributaria en ejercicio de las facultades establecidas por el art. 100 del CTB, procedió a la verificación Externa CEDEIM PREVIA a la Empresa Metalúrgica Vinto, en virtud a la solicitud de devolución efectuada por la misma, siguiendo el procedimiento verificó, revisó y cotejó los descargos presentados por el contribuyente, posteriormente emitió la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA 23-00595-13, en la que se determinó que el importe de devolución era de Bs. 10.452.819.- y que el monto no sujeto a devolución la suma de Bs. 1.824.113.

Contra dicha determinación se interpuso recurso de alzada que revocó la determinación administrativa, posteriormente en la instancia jerárquica se confirmó la resolución de alzada, motivo por el cual la AT planteó la presente demanda contenciosa administrativa, la cual pasamos a resolver fundamentando la misma de la siguiente manera:

- a) Respecto a la supuesta vulneración de lo establecido en el DS N° 29577 inc. b) numeral IV, art. 4 Capítulo III; se debe señalar primeramente con el fin de llegar a un mejor entendimiento, la norma aludida dispone: "Artículo



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 457/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

4°.- La base de cálculo de la Regalía Minera es el valor bruto de venta consignado en la factura comercial, Declaración Única de Exportación o documento equivalente, de acuerdo a lo siguiente: Para metales o minerales metálicos que disponen de cotización internacional, el valor bruto de venta es el monto que resulte de multiplicar el peso del contenido fino de metal por su cotización oficial en dólares corrientes de los Estados Unidos de América..." inc. b) "En el caso de ventas internas, el valor bruto de venta es el valor comercial total consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente". "En caso que los sujetos obligados de la Regalía Minera hubieran liquidado y pagado este concepto a partir de una liquidación provisional por no disponer aún de la factura comercial o liquidación final, deberá procederse a su reliquidación en base a la factura comercial o liquidación definitiva en un plazo máximo de seis meses calendario a partir de la fecha en que la mercancía hubiere salido de territorio nacional. La diferencia que pudiera resultar de la reliquidación señalada deberá operarse conforme lo dispuesto en el Artículo 14 del presente Reglamento". De lo descrito se infiere que la base para el cálculo de la Regalía Minera es el valor bruto (total) de venta; valor bruto que deberá estar consignado en la factura comercial, documento que acredita la transacción (compra-venta).

En ese sentido la ARIT La Paz y la AGIT, coincidentemente afirman que el contribuyente presentó como respaldo los pagos efectuados por las retenciones de Regalías Mineras; facturas de compras, comprobantes de egreso, comprobantes de traspaso, liquidaciones finales por lote de concentrados de estaño, boleta de pago F-3009 y constancia bancaria del pago efectuado, importe que se considera medio de pago, por cuanto la Empresa Metalúrgica Vinto, actuó como agente de retención de las regalías mineras en cumplimiento a la normativa señalada; en consecuencia la ARIT La Paz dejó sin efecto el reparo de Bs. 1.824.113.- por este concepto, por lo que en aplicación del art. 69 del CTB, correspondía su valoración como medios fehacientes de pago.

Que, en el caso de autos el contribuyente presentó como medios fehacientes facturas N° 826, 811, 824, 812, 814, 815, 825, 817, 816, 819, 823, 822, 2388, 2389, 14 y 15 emitidas por COMIBOL, ORLANDO M. ARANDA ROMAN y MIMETCO, prueba documental con la cual la Empresa Metalúrgica Vinto, respalda el pago efectuado a su proveedor, que es la base de cálculo para el importe total facturado que incluye la Regalía Minera.

b) Con relación a la vulneración de los arts. 4 y 8 de la Ley 843; debemos señalar que el art. 4 de la citada ley refiere; "El hecho imponible se perfeccionará: a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente", el art. 8 de la misma ley, establece: "Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el artículo 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida. Sólo darán

lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen. b) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida a los montos de los descuentos, bonificaciones, rebajas, devoluciones o rescisiones, que respecto de los precios netos de venta, hubiere otorgado el responsable en el período fiscal que se liquida”.

Bajo ese entendimiento, de la normativa descrita precedentemente se infiere que para que el hecho imponible se genere, en el caso de las ventas, en la modalidad que fuere al contado o crédito, debe existir la entrega y/o transferencia del bien o la cosa, que deberá ser necesariamente respaldada por la factura, nota fiscal o documento equivalente, es decir que la posesión del bien o la cosa sea transferida, aunque el pago sea posterior (crédito), hecho que no inhibe la entrega de la factura, nota fiscal o documento equivalente, que resulta ser el medio fehaciente de pago.

En ese sentido, este Tribunal Supremo de Justicia considera importante mencionar que la Constitución Política del Estado en el art. 410. I establece: Todas las personas, naturales y jurídicas, así como los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, se encuentran sometidos a la presente Constitución; asimismo el art. 6 del CTB, establece el principio de legalidad o reserva de ley, determinando que solo la ley puede tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones. De las normas descritas se deduce que tanto los órganos públicos y las funciones públicas, se encuentran sometidas a la Constitución Política del Estado, con ese precepto legal el Estado corrige el abuso de poder del Estado, y el art. 6 del CTB al establecer el principio de legalidad o reserva de ley evita el libre albedrío de los funcionarios públicos.

Por otra parte el art. 180.I de la CPE fundamenta el principio de la verdad material en la jurisdicción ordinaria que, constituye un avance de la justicia y del derecho en nuestro país, por cuya consecuencia los tribunales ordinarios ejercen una jurisdicción “plena”, toda vez que, no se encuentran limitados al mero examen del derecho cuya interpretación se controvierte, sino que, su conocimiento, comprende al análisis de los hechos alegados e insuficientemente probados, máxime si la doctrina tributaria nacional ha establecido que en los procedimientos tributarios, la verdad material constituye una característica fundamental por la que el juzgador en ejercicio de la razón, lógica, experiencia y especialización, puede realizar una aplicación e interpretación objetiva de la ley.

Sobre lo aludido debemos señalar que, el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo establece: “...c) Principio de sometimiento pleno a la ley: La Administración Pública regirá sus actos con sometimiento pleno a la ley, asegurando a los administrados el debido proceso; d) Principio de verdad material: La Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil; e) Principio de buena fe: En la relación de los particulares con la Administración Pública se presume el principio de buena fe. La confianza, la cooperación y la lealtad en la actuación de los servidores públicos y de los ciudadanos, orientarán el



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 457/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

procedimiento administrativo; g) Principio de legalidad y presunción de legitimidad: Las actuaciones de la Administración Pública por estar sometidas plenamente a la Ley, se presumen legítimas, salvo expresa declaración judicial en contrario; p) Principio de proporcionalidad: La Administración Pública actuará con sometimiento a los fines establecidos en la presente Ley y utilizará los medios adecuados para su cumplimiento. Siendo estos principios los que deben ser considerados tanto por la Administración como por los administrados.”

V.I.1. Conclusiones de la demanda de la Administración Tributaria. (Exp. 457/2014).

Que, del análisis precedente, éste Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0270/2014 de 24 de febrero fue emitida en cumplimiento de la normativa legal dispuesta para el efecto, no habiéndose encontrado infracción o vulneración de derechos en el procedimiento administrativo, particularmente en la resolución impugnada, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar en todas sus partes la resolución jerárquica impugnada.

V.2. DE LA DEMANDA DE FELIX VILLAVICENCIO NIÑO DE GUZMAN, REPRESENTANTE DE LA EMPRESA METALURGICA VINTO (Exp. 470/2014).

Que, el demandante refirió que no es cierto que la suma de Bs. 1.449.987.- no este respaldada precisamente con las facturas 826, 811, 84, 812, 814, 815, 825, 817, 816, 919, 823, 822, 2389, 14, 15 y 588 emitidas por COMIBOL y MIMETCO, puesto que las mismas se constituyen en medios fehacientes de pago; ya que estas facturas le dan a la Empresa Metalúrgica Vinto, derecho al crédito fiscal.

De lo cual debemos señalar que, en la instancia administrativa, la Administración Tributaria, determinó que dichas facturas no eran prueba fehaciente del pago efectuado por la compra-venta de minerales; pero esta situación fue enmendada tanto en la resolución de alzada como en la jerárquica, tal como se puede evidenciar en la Resolución de Recurso Alzada N° ARIT-LPZ/RA 1175/2013, de 25 de noviembre, como también en la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0270/2014, de 24 de febrero (resolución ahora impugnada); es decir que, lo que alega ahora el demandante ya fue subsanado en la instancia administrativa, habiéndose determinado en ambas instancias que no fue correcta la depuración de las facturas señaladas supra, por lo que en aplicación del principio de congruencia establecido en la doctrina como regla fundamental en el procedimiento de tramitación de los recursos administrativos, se tiene que la resolución impugnada debe ser congruente con las pretensiones del recurrente; de lo que se deduce que al haberse ya resuelto este punto a favor de la empresa ahora demandante, es incongruente que manifieste su disconformidad con dicha resolución.

Por otra parte, el demandante citando las facturas señaladas *ut supra*, arguyó que con dichas facturas se busca la depuración por manipuleo de concentrados y por servicio de análisis de concentrados por Bs. 5.905.- siendo en este caso la discriminación por los siguientes conceptos: “manipuleo concentrados Bs. 5.840.- (...) por concepto de servicio de análisis dirimición de concentrados SN” -textual- y por otro lado que la factura N° 816, hace mención a un descuento incorrecto de Bs. 31.130,71 y de la verificación realizada al 13 % del importe retenido por concepto de regalía, se establece el importe de Bs. 25.291.- y que la factura N° 823, hace mención a un descuento incorrecto de Bs. 7.374,35 y de la verificación realizada se establece el importe de Bs. 7.309; argumentando al respecto que: “Notas Fiscales que de igual forma no fueron tomadas en cuenta por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0270/2014, por lo que respetuosamente en justicia y aplicación del principio de verdad material, solicito al Tribunal Supremo de Justicia, las tome en cuenta y en mérito a ellas disponga la devolución de la suma de Bs. 5.905 indebidamente depurada.” -textual-.

En ese contexto de lo señalado precedentemente, se tiene que dicha alusión reclamada en la presente demanda contenciosa administrativa, sobre los montos de Bs. 5.905.- y Bs. 6.478.- (total Bs. 12.383.-), no fueron objeto de reclamo en el recurso de alzada, y el recurso jerárquico, de lo cual se infiere que, la empresa demandante al no haber impugnado dichos montos que ahora se acusan como ilegalmente depurados; además dicha empresa demandante hace alusión en su derecho a la réplica que: “...la parte contraria trata de confundir al digno tribunal, pretendiendo hacer ver que el monto demandado de Bs. 1.437.604.00 no fue motivo de impugnación o agravio en instancia de Alzada y jerárquica, **cuando en realidad tal suma se ha señalado en la demanda**, es la diferencia entre la confirmación de la Resolución de la Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0270/2014 de Bs. 1.449.987 y el resultado de la suma de Bs. 5.905 y Bs. 6.478.- que es Bs. 12.383.- **demandados en los puntos precedentes...**”, texto del cual, se puede evidenciar que la Empresa Minera Vinto, tanto en el memorial de la demanda como en la réplica, lo que hace, es afirmar que lo que se está reclamando, se lo está haciendo en la demanda, por lo que al no haberse demandado con anterioridad en el recurso de alzada o el jerárquico, se concluye que dicha empresa aceptó tácitamente lo determinado en las resoluciones administrativas sobre los montos aludidos precedentemente (Bs. 5.905.- y Bs. 6.478.-).

V.2.1. Conclusiones a la demanda de Félix Villavicencio Niño de Guzmán, representante de la Empresa Metalúrgica Vinto (Exp. 470/2014).

En ese contexto, de lo precedentemente señalado, éste Tribunal Supremo de Justicia concluye que el ahora demandante aceptó tácitamente la depuración de las facturas señaladas al no haber impugnado en la instancia administrativa; siendo esta instancia Contenciosa Administrativa, la que no puede corregir errores o dejadez de las partes, más aun cuando tuvieron la oportunidad de hacerlo; en ese sentido se deduce que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0270/2014 de 24 de febrero de, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal dispuesta para el efecto, no habiéndose encontrado infracción o



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

vulneración de derechos en el procedimiento administrativo, por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar en todas sus partes la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, con la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, por lo dispuesto por los art. 2.2 y 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla declarando:

1.- IMPROBADA la demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del SIN, cursante de fs. 39 a 43 vta. (Exp. 457/2014).

2.- IMPROBADA la demanda Contencioso Administrativa de fs. 146 a 150 vta., planteado por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, en representación legal de la Empresa Minera Vinto. (Exp. 470/2014).

No suscriben la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina, el Magistrado Pastor Segundo Mamani Villca por emitir voto disidente.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

Antonio Guida Campero Segovia
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
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

SENTENCIA Nº 5.08 FECHA 28 de junio

LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2017

Mgda Mourani

Mgda Jentora

VOTO DISIDENTE:



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

