



SALA PLENA

SENTENCIA: 548/2017.
FECHA: Sucre, 12 de julio de 2017.
EXPEDIENTE: 608/2014 (acumulado el 630/2014).
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: Que a la demanda contenciosa administrativa seguida por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales en contra de la AGIT signado con el N° 608/2014, se acumuló la demanda contenciosa administrativa seguida por la Empresa Metalúrgica Vinto contra la AGIT signado con el N° 630/2014, en las que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0537/2014 emitida el 7 de abril.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA (proceso 608/2014).

La demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales de fs. 2 a 7, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0537/2014 de 7 de abril, el memorial de subsanación de la demanda de fs. 63 y vuelta, la contestación de fs. 117 a 124 y vta., réplica y dúplica, los antecedentes procesales; y,

Que la Gerencia Distrital de Oruro del SIN, señala que los fundamentos centrales de la AGIT para revocar parcialmente de la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00866-13 de fecha 30 de septiembre de 2013, es que se consideró la retención por la Regalía Minera como medio fehaciente de pago, así como las facturas emitidas por EMV a Lucinda Flores Valverde, manifestando que del análisis y valoración jurídica de los medios fehacientes de pago, los actos de la Administración Tributaria se presumen legítimos y ejecutivos por estar sometidos a la ley conforme señalan los arts. 65 del Código Tributario, concordante con el art. 4. g) de la Ley N° 2341.

Que de los antecedentes manifiesta que la Gerencia Distrital de Oruro del SIN aplicó estrictamente los arts. 66. 11 y 70. 4 de la Ley N° 2492 así como el art. 37 del DS 27310, ya que se constató que las facturas N° 832, 833, 834, 835, 836, 839, 840, 841 y 846, y las emitidas por la COMIBOL Empresa Minera Huanuni, asimismo las facturas 501 y 502 de la proveedora Lucinda Flores Valverde no contaban con los medios fehacientes de pago que respaldan la totalidad de las compras efectuadas. Siendo que el contribuyente presentó facturas con montos superiores a 50.000 UFV's 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 ascienden a Bs. 1.507.156 debiendo emitirse CEDEIM's por Bs.

9.348.823, por el IVA, asimismo, se hace notar que una vez comunicados los resultados al contribuyente, el mismo no presentó ninguna objeción a las observaciones establecidas dentro del proceso de verificación.

La AGIT, manifiesta que los medios fehacientes de pago por Regalía Minera presentados por el contribuyente son válidos, argumento errado pues en el contribuyente en el proceso de verificación adjuntó certificación de boleta de pago formulario 3009 con N° de Orden 4037171044, 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 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, adjunta fotocopia de compra de mineral, fotocopia de resumen de liquidaciones finales facturados de lotes emitidas por COMIBOL, cuadro de determinación del importe de la factura y sus medios fehacientes de pago, comprobantes de pago con sustento y liquidaciones finales de mineral, donde se puede evidenciar que la base de cálculo para el importe total facturado incluye la RM retenida, lo cual contraviene lo establecido en el DS 29577 de 21 de mayo de 2008, en su inciso b) numeral IV, art. 4, capítulo III.

Señala que se reiteró a la AGIT, 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 COMIBOL, que calculo el precio de venta facturado aplicando el IVA al valor neto de venta de mineral sin descontar la retención RM, tal cual se evidencia en el cuadro resumen de liquidaciones finales facturados por lotes presentados.

En la base de su análisis, el contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto estaría solicitando la devolución del crédito fiscal IVA de exportación con componente de RM lo que contravendría lo establecido en el DS 25465 que estipula que los impuestos sujetos de devolución impositiva son IVA, ICE y GA, en consecuencia dichos importes retenidos, pagados y presentados por el contribuyente no son considerados como medios fehacientes de pago de las facturas objeto de Devolución Impositiva por concepto de compra de concentrados de este.

En consecuencia dichos importes retenidos, pagados y presentados por el contribuyente no son considerados como medio fehaciente de pago de las facturas objeto de devolución impositiva por concepto de mineral. El Departamento de Fiscalización, del papel de trabajo ha considerado los pagos efectivamente respaldados como medios fehacientes de pago de las facturas señaladas en el cuaderno administrativo, en estricta aplicación del art. 37 del DS 27310 modificado por el art. 12.III del DS 27874, es decir no se ha depurado la totalidad del crédito fiscal generado en dichas facturas, sino solo la parte no respaldada, por lo que, en ningún momento se ha vulnerado los derechos del sujeto pasivo, por el contrario este debió haber presentado todos los documentos que acrediten las compras realizadas de COMIBOL –Empresa Minera Huanuni, en ese sentido de que una factura prueba la propiedad de un objeto comprado, respecto de su comprador y también prueba el crédito que contiene, el cual pertenece a la



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 608/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

persona natural o jurídica que se encuentre consignada en la factura, si bien es cierto que la posesión de la factura evidentemente otorga derecho al crédito fiscal, tal como señala el art. 4. a) de la Ley N° 843, empero, la nota fiscal debe estar vinculada con la actividad del exportador, como establece el segundo párrafo del art. 8. a) de la citada Ley, sin embargo, la AGIT señala que la regalía minera no forma parte del importe factura por la EMH, sino que se trataría de retenciones efectuados por el vendedor, manifestación errada por la AGIT, siendo la Administración Tributaria expuso líneas que la depuración de las facturas 832, 833, 834, 835, 839, 840, 841 y 846, emitidas por COMIBOL EM, asimismo las facturas 501 y 502 de la Provedora Lucinda Flores Valverde, no contaban con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas.

Por lo expuesto queda claramente establecido que la labor del Departamento de Fiscalización de la Administración Tributaria se ha enmarcado en todas y cada una de las disposiciones legales citadas por lo que corresponde declarar probada la demanda.

Petitorio.

En virtud de lo expuesto solicita que se declare probada la demanda que impugna en parte la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT - RJ 0537/2014 de 7 de abril.

II. CONTESTACIÓN.

La AGIT señala que en el marco normativo, se evidencia que el vendedor en el precio neto de venta no debe incluir el valor que corresponde a la Regalía Minera, pues siendo el precio neto de venta aquel que se puede obtener de la venta de bienes o la prestación de servicios en plaza, la normativa solo prevé que el IVA sea parte integrante del precio neto de venta y que a efectos de la devolución, por el principio de neutralidad impositiva, sea este impuesto el que debe ser reintegrado al exportador.

En el caso de venta de minerales cuya comercialización se rige por la cotización internacional, el Valor Bruto de Venta 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 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.

En este contexto, en el presente caso corresponde enfatizar 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, 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, aspecto que fue considerado por la EMV en las Liquidaciones Finales, que reflejan, por un lado, 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 EMV debe cancelar a la Empresa Minera Huanuni.

Asimismo, siendo que por las facturas de compra de mineral, la EMV solicitó la devolución impositiva, la Administración Tributaria en el inicio del proceso de verificación solicitó los medios fehacientes de pago por las compras mayores a 50.000 UFV, que se verifica que EMV a fin de sustentar los pagos de las compras, presentó los cuadros en los que se efectúa una correlación entre la forma de “determinación del importe de la factura” y los “Medios fehacientes de pago”, evidenciándose que 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 las factura, para cada uno de los lotes de mineral adquirido, importes por los cuales al EMH, emitió la correspondientes factura, cumpliendo lo dispuesto en los arts. 4 y 5 de la Ley N° 843, en la segunda parte de los citados cuadros, la EMV efectúa la descripción de los pagos, estableciendo en la columna, comprobante final, el detalle de los comprobantes de banco, dólares emitidos por el pago de la compra, cuyos importes registrados en la columna “Líquido Pagable”, corresponderían al Saldo a cancelar establecidos según las Liquidaciones finales, mismos que no incluyen el IVA ni el importe de la RM, reflejando en la columna “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 del DS 29577.

De esta descripción, se evidencia que en la determinación de la base imponible del IVA o el precio neto de venta o precio facturado, la EMV como vendedor del mineral y obligado a facturar, no incluyó la RM como establece la Administración Tributaria, pues 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 RM, por el contrario en la determinación del saldo a cancelar, el importe de dicha carga fiscal, calculada sobre el valor bruto de venta (contenido fino por la cotización oficial), es descontando del valor de la compra para establecer el saldo que la EMV debe empozar a favor del vendedor EMH.

Situación que también se refleja en los documentos: “Resumen de Liquidaciones Finales Facturados por Lotes”, elaborados por la EMH, donde el saldo a cobrar resulta de descontar el Valor Neto de Ventas, el total de la regalía minera; sin embargo, esta forma de reconocimiento del saldo acreedor por parte de EMH, no afecta la base imponible del IVA, pues no incluye en el importe facturado, el concepto de la Regalía Minera, de esta manera, las observaciones de la Administración Tributaria sobre la incorporación de esta carga fiscal en la facturación, no corresponde.

Por otra parte, la Administración Tributaria, según la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00866-13, sustenta su observación en la aplicación del art. 4 párrafo IV. inciso b) del DS 29577, al respecto cabe indicar que la cita de dicha norma resulta pertinente al caso en análisis, toda vez que la misma está referida a minerales no metálicos o minerales metálicos no contemplados en los párrafos I, II y III del citado



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 608/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

art. 4 que no es el caso del concentrado de estaño, cuya base de cálculo de la RM, se determina en función al contenido fino de mineral y cotización oficial.

II.1 Petitorio.

Solicita que en base a los fundamentos expuestos se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT RJ 0537/2014 de 7 de abril.

III. CONTENIDO DE LA DEMANDA DE LA EMPRESA (proceso 630/2014).

La demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto de fs. 96 a 101, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0537/2014 de 7 de abril, el memorial de contestación de fs. 135 a 143, replica y duplica, los antecedentes procesales; y,

III. 1 Antecedentes de la demanda.

En fecha 30 de septiembre de 2013 se notificó a la Empresa Metalúrgica Vinto con la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00866-13, que establece la devolución impositiva por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), correspondiente al período fiscal agosto 2012, el importe de Bs. 9.348.823,- de un monto que fue solicitado por la suma de Bs. 10.855.979,- reducción que según sostuvo, corresponde en razón a que: **1)** Erróneamente se hizo un descuento, al no haberse demostrado el pago del 87% de las facturas N° 831, 832, 833, 834, 835, 836, 837, 839, 840, 841, 846 emitidas por COMIBOL, afirmación que dice es falsa, por lo que la Empresa Metalúrgica Vinto interpuso recurso de alzada, que se resolvió a través de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0032/2013 de 13 de enero, que determinó revocar parcialmente la Resolución CEDEIM N° 23-00866-13, dejando sin efecto el reparo de Bs. 266.992,- y se confirma el importe de Bs. 1.240.164.

Que, la Administración Tributaria y la EMV dedujeron recurso jerárquico, habiéndose pronunciado la Resolución AGIT-RJ 0537/2014, que resolvió confirmar la resolución de alzada, dentro del recurso de alzada interpuesto por la EMV contra la Administración Tributaria, que dejó sin efecto el importe observado de Bs. 266.992 y se establece el importe a devolver de Bs. 9.615.815, correspondiente al período fiscal agosto de 2012, el cual es parcialmente contrario a los intereses de la empresa.

III.2. Fundamentos de la demanda.

III.2.1.- Indebida subsistencia de sumas depuradas por concepto de análisis de dirimición de Sn. y manipuleo de concentrados.

Señala que dicha observación no corresponde, toda vez que el gasto por dirimición, por su característica de desacuerdo, no puede ser descontado en el mismo lote al que corresponde la dirimición, en razón de que la dirimición se da precisamente por desacuerdo entre partes sobre la Ley del mineral, es decir, entre el vendedor y comprador de concentrado de Sn. sin

embargo no por ello, se puede detener el proceso de liquidación, de la compra, misma que se hace en base al análisis de la ley que se realiza en la EMV a tiempo de la recepción del mineral, realizándose posteriormente un reajuste en caso de modificación de la ley mineral por la dirimisión realizada.

Dentro la observación realizada, como ejemplo describe el caso del lote EMH-562/2012, mismo que ante desacuerdo sobre la ley del concentrado de Sn del Lote EMH562/2012, recepcionada en la EMV el 18 de julio de 2012, se envió las muestras de este mineral al laboratorio de SGS, a cuyo efecto, una vez realizado el análisis de dirimisión se emitió la Factura N° 21699 en fecha 10/08/2012, es decir, 22 días después de la recepción del mineral, razón por la que se liquidó el costo de la dirimisión en la Factura 831 del 31 de agosto de 2012, mientras que la liquidación del lote EMH 562/2012 en la Factura 815 de COMIBOL de fecha 31 de julio de 2012, es decir un mes antes.

Igual procedimiento se dio con las facturas 21788 de laboratorio SGS y 13923 de laboratorio Espectrolab, liquidadas en la Factura 831, para su constatación adjunto fotocopias simples de documentación que evidencia el fundamento, mismos que de acuerdo al Sr. Carlos David Roque Pinto-Encargado de Impuestos de la EMV ya fueron presentados en la etapa de fiscalización al SIN Oruro, es decir, que se encuentran en el expediente administrativo correspondiente a este periodo fiscal agosto 2012.

Por otra parte, desde el punto de vista legal, el crédito del gasto por concepto de análisis de dirimisión de Sn. y manipuleo de concentrados esta respaldado por el art. 3 del Decreto Supremo N° 25465, de 23 de julio de 1999, art. 8. a) de la Ley N° 843.

En el marco descrito y la norma que respalda la devolución de IVA, si corresponde que las facturas presentadas como descargo sean consideradas como medio de pago, consiguientemente la devolución del crédito fiscal de Bs. 110.

En cuanto a la observación del punto xxix. del subtítulo IV. 3.1 sobre la factura N° 837 emitida por COMIBOL, cuya diferencia de crédito fiscal es de Bs. 5.059,27 que se sustenta en las facturas N° 111, 110 y 109, emitidas por Ismael Escobar Cruz, observada por no adjuntar detalle alguno, a ese efecto adjunto detalle y documentación de respaldo, que de igual manera ya fueron presentados en la etapa de fiscalización del SIN Oruro, es decir, que se encuentran en el expediente administrativo, correspondiente a este periodo fiscal agosto de 2012.

Fundamentos legales que determinan la devolución del total del crédito de las facturas N° 831, 832, 833, 834, 835, 836, 837, 839, 840, 841, 846 emitidas por COMIBOL.

Finalmente demando la suma de Bs. 1.234.994,00 que es la diferencia entre la confirmación de la Resolución de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0537/2014 de Bs. 1.240.164,00 y el resultado de la suma de Bs. 110 y Bs. 5060 que suma 5.170 demandados en los puntos precedentes, suma de Bs. 1.234.994,00 que corresponde a la depuración parcial de las



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 608/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

facturas N° 831, 832, 833, 834, 835, 836, 837, 839, 840, 841, 846 emitidas por COMIBOL y por medios fehacientes de pago, misma que, como fundamentó anteriormente, está respaldada precisamente con las facturas N° 831, 832, 833, 834, 835, 836, 837, 839, 840, 841 y 846 emitidas por 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 que contienen, aspecto que está plenamente respaldado, como he fundamentado en su recurso de alzada y jerárquico.

Que la Administración Tributaria sin ver el perjuicio económico que está generando a la empresa depura Bs. 1.234.994,00 de las facturas N° 831, 832, 833, 834, 835, 836, 837, 839, 840, 841 y 846 emitidas por COMIBOL por compra de insumos con los que trabaja la Empresa, sin tomar en cuenta que dichas notas fiscales, cumplen las condiciones fundamentales para su validez y devolución ya que son: 1. originales, 2. corresponden al periodo solicitado y 3. están vinculadas con las operaciones gravadas de la empresa, depuración que contraviene toda la normativa, pues en vez de evitar la expropiación del componente impositivo, en realidad lo está expropiando al no devolver a la EMV un monto igual al IVA pagado, y que en ese contexto el concepto de devolución tributaria previsto en el art. 125 de la Ley N° 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, ante la abundante normativa que establece la devolución del IVA, corresponde la devolución del total del crédito de las citadas facturas, más aún si la EMV 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, documentos que constan en el expediente, mismos que de acuerdo al art. 66. 11 y art. 70.4 de la 2492, se constituyen en medios fehacientes de pago y respaldo de actividades.

Situación y limitación de la Empresa Metalúrgica Vinto, que para una empresa que ha sido revertida al Estado Boliviano solicita que el IVA metalúrgico fue creado para que tributen las empresas mineras, quienes a su vez a momento de venderles el concentrado al valor de la cotización internacional del mineral, incrementan a tal valor el 14.94% en su factura, precio con el que compramos el concentrado.

Motivo por el que esta recuperación es de vital importancia para el futuro actuar y de funcionamiento de la EMV que como componente de la Bolivia Productiva genera empleo y excedentes para el país, lo contrario significaría que en condiciones no competitivas, tratando de pagar menores importes a los proveedores de concentrado o intentando exportar parte de los impuestos no tengan condiciones competitivas, 1 para captar concentrados, 2 para exportar el metálico, por estar fuera de la competencia, que sin ir lejos se encuentra en el vecino país del Perú, que tiene una fundición de estaño de gran capacidad.

III.2.2. Petitorio.

Concluyó el memorial de demanda solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la

demanda; y en consecuencia, revocar la resolución impugnada, en consecuencia queden sin efecto también la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0032/2014, y la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-0032-13 de 18 de julio.

IV.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La AGIT manifestó que el art. 4. I del DS 29577 prevé que 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, el art. 12 del citado decreto, establece que en operaciones de venta en el mercado interno, los compradores de minerales y metales tiene la obligación de retener el importe de la RM liquidada por sus proveedores.

Por otra parte, 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, las bonificaciones y descuentos, y el valor de los envases, valor sobre el cual el proveedor o vendedor deberá emitir la factura, y debe incluir el impuesto sin mostrarse por separado, en tanto que el comprador, tendrá derecho al crédito fiscal IVA sobre dicha factura en los términos dispuestos en el art. 8 de la citada ley, es decir que cumplan los requisitos de validez.

En este marco normativo, es evidente que el vendedor en el precio neto de venta no debe incluir el valor que corresponde a la RM, pues siendo el precio neto de venta aquel que se pueda obtener de la venta de bienes o la prestación del servicio en plaza, la normativa solo prevé que el IVA sea parte integrante del precio neto de venta y que a efectos de la devolución, por el principio de neutralidad impositiva sea este impuesto el que debe ser reintegrado al exportador.

En el caso de de la venta de minerales, cuya comercialización se rige por la cotización internacional, el valor bruto de venta, 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 RM liquidada en cada operación de venta debe calcularse sobre la base del Valor Bruto de 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 independientemente en su liquidación.

En este contexto, en el presente caso 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, 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 del cálculo de la RM aspecto que fue considerado por la EMV en las liquidaciones finales que reflejan por un lado 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 EMV debe cancelar a la Empresa Minera Huanuni EMV



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 608/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Asimismo, siendo que por las facturas de compra de mineral la EMV solicitó la devolución impositiva, la Administración Tributaria en el inicio del proceso de verificación solicitó los medios fehacientes de pago por las compras mayores a 50.000 UFV, de la revisión de antecedentes se verifica que la EMV a fin de sustentar los pagos de las compras, presentó los cuadros cursantes en antecedentes administrativos, en los cuales efectúa una correlación entre la forma de "Determinación del importe de la Factura" y los "Medios Fehacientes de pago, evidenciándose que 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 de mineral adquirido, importes por los cuales la EMH, emitió la correspondiente factura cumpliendo lo dispuesto por el art. 4 y 5 de la Ley 843, en la segunda parte de los citados cuadros la EMV efectúa la descripción de los pagos, estableciendo en la columna "Comprobante Final", el detalle de los comprobantes de banco, dólares emitidos por el pago de la compra, cuyos importes registrados en la columna "Liquido Pagable", corresponderían al saldo a cancelar establecidos según las "Liquidaciones Finales", mismos que no incluyen el IVA ni el importe de la RM, reflejando en la columna, "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 del DS 29577.

De esta descripción, se evidencia que en la determinación de la base imponible del IVA o el precio neto de venta o precio facturado, la EMV como vendedor del mineral y obligado a facturar, no incluyó la RM como establece la Administración Tributaria, pues 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 la compra para establecer el saldo que la EMV debe empozar a favor del vendedor EMH.

Situación que también se refleja en los documentos "Resumen de Liquidaciones Finales Facturados por Lotes", elaborados por EMH, donde el Saldo a Cobrar resulta de descontar al Valor Neto de Ventas, el total de la RM; sin embargo, esta forma de reconocimiento del saldo acreedor por parte de EMH, no afecta la base imponible del IVA, pues no incluye en el importe facturado, el concepto de RM, de esta manera, las observaciones de la Administración Tributaria sobre la incorporación de esta carga fiscal en la facturación, no corresponde.

Por otra parte, la Administración Tributaria, según la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA ° 23-00866-13, sustenta su observación en la aplicación del art. 4. IV. b) del Decreto Supremo N° 29577, al respecto, indica que la cita de esta normativa no resulta pertinente al caso en análisis, toda vez que la misma esta referida a minerales no metálicos o minerales metálicos no contemplados en el citado artículo parágrafos I, II y III, que en el caso del concentrado de estaño, cuya base de cálculo de la Regalía Minera, se determina.

Que se evidenció que la empresa plantea la demanda con un monto ahora demandado como argumento que no fue motivo de impugnación o agravio en instancia de alzada y jerárquica, y que al no haber sido dicho monto ahora demandado, se tiene como acto consentido libre y expreso renunciando al ejercicio de impugnar hechos o actos no declarados como agravios, sobre los que la instancia jerárquica se hallaba impedida de emitir criterio de manera oficiosa y *ultra petita* por el principio de congruencia, por tanto, la demanda no es la vía para resolver actos consentidos y no impugnados en recurso jerárquico.

IV.1.- PETITORIO.

Concluyó el memorial solicitando que en base a los fundamentos expresados, se emita sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo en consecuencia firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0537/2014 de 7 de abril.

V. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

- En fecha 11 de septiembre de 2013, la Administración Tributaria notificó de forma personal a la Empresa Metalúrgica Vinto, con la Orden de Verificación CEDEIM N° 13990200347 de 12 de abril de 2013, cuyo alcance comprende la verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido, del periodo agosto 2012, correspondiente al IVA, en la modalidad de Verificación Previa CEDEIM; asimismo notificó el Requerimiento N° 13400900006, en el cual solicitó documentación de descargo.
- En fecha 13 de septiembre de 2013, EMV presentó documentación consistente en Declaraciones Juradas Form. 210 y 400 del periodo agosto de 2012, Libro de Ventas y Compras IVA, Facturas de Ventas y Compras, Extractos Bancarios, Formularios de Solicitud CEDEIM, Pólizas de exportación, medios fehacientes de pago, gastos de realización y estructura de costos.
- Que la Administración tributaria del análisis de dicha documentación mediante Informe 129/2013 observó 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.
- En fecha 30 de septiembre de 2013, la Administración Tributaria notificó personalmente a Ramiro Feliz Villavicencio representante del EMV, con la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00866-13 que establece el importe sujeto a devolución del periodo agosto de 2012, la suma de Bs. 9.348.823 y como importe no sujeto a devolución Bs. 1.507.156.
- Contra dicha resolución la Empresa Metalúrgica Vinto, interpuso recurso de alzada por el que se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0032/2014 de 13 de enero, que determinó revocar parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00866-13, en consecuencia dejar sin efecto el importe



observado cómo no sujeto a devolución impositiva de Bs. 266.992 y se confirma el importe de Bs. 1.240.164, asimismo se mantiene el monto de Bs. 9.348.823, establecido por la Administración como importe a devolver, ascendiendo el monto total sujeto a devolución impositiva a Bs. 9.615.815 del periodo fiscal agosto 2012.

- Que la Administración Tributaria y la Empresa Metalúrgica Vinto, contra esta determinación dedujeron recurso jerárquico, habiéndose pronunciado la Resolución AGIT-RJ 0537/2014, que resolvió confirmar la resolución de alzada ARIT-LPZ/RA 0032/2014 de 13 de enero, dentro del recurso de alzada interpuesto por la EMV contra la Administración Tributaria, que dejó sin efecto el importe observado de Bs. 266.992 y en consecuencia se mantuvo firme y subsistente la depuración del crédito fiscal de Bs. 1.240.164, y se establece el importe a devolver de Bs. 9.615.815, correspondiente al período fiscal agosto de 2012.
- 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.

VI. DE LAS PROBLEMÁTICAS PLANTEADAS.

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

1.- Con relación a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Administración Tributaria, corresponde determinar si es evidente que la AGIT incurrió en error al mantener firme la revocación dispuesta por la autoridad de alzada, respecto a las retenciones efectuadas por concepto de Regalías Mineras, cuando correspondía la depuración de las facturas 832, 833, 834, 835, 839, 840, 841 y 846, emitidas por COMIBOL y de las facturas 501 y 502 de la Provedora Lucinda Flores Valverde, al no contar con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas.

2.- Respecto a la demanda interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto, si es evidente que la Resolución Jerárquica impugnada incurrió en error al depurar las facturas observadas N° 831 y 837, por análisis de dirimición de Sn. y manipuleo de concentrados.

VII. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

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

VII.1.- De la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Administración Tributaria.

VII.1.1 Sobre los medios fehacientes de pago.

El Diccionario de la Lengua Española, señala que fehaciente significa que hace fe, que es fidedigno.

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 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 N° 3787 de 24 de noviembre de 2007, modificatoria de la Ley N° 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 Metalúrgica 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 solo 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.

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 demanda 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.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 608/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Ahora bien, con relación a las facturas 501 y 502 de la Provedora Lucinda Flores Valverde, del análisis de los antecedentes administrativos se tiene que dichas facturas fueron respaldadas con los comprobantes de Bancos Boliviano N° BB00080294 – BB05000368 y BB00080295, Comprobante de Facturas Bolivianos FB00080024 y FB00080025, así también con estados de cuenta y sus movimientos, dejando además establecido que las mismas tienen un importe de 36.843,04 y 41.971,61, es decir que el mismo es menor a los 50.000 UFV, que impone la norma, por lo que en este caso no corresponde su depuración.

VII.2.- Conclusiones.

En consecuencia corresponde declarar probada en parte la demanda con relación de que la regalía minera no es sujeta al Impuesto al Valor Agregado y por tanto, no genera crédito fiscal, e improbadamente en cuanto a la depuración de las facturas N° 501 y 502 de la Provedora Lucinda Flores Valverde, al encontrarse debidamente acreditadas.

VII.3.- De la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Empresa Metalúrgica de Vinto.

Que con relación a las facturas observadas N° 831 y 837, por análisis de dirimición de Sn. y manipuleo de concentrados; sobre el particular, de los antecedentes del proceso se tiene dichas observaciones se realizaron dentro del cuadro de retención de regalías mineras y pagos en F-3009, encontrando diferencias de Bs. 110, 51 en relación a la factura N° 831 que según el demandante corresponde por análisis de dirimición de Sn. y la diferencia de Bs. 5.059,27 en relación a la factura N° 837, que sería por manipuleo de concentrados; asimismo adjuntó las facturas 21699 y 21788 de SGS Bolivia S.A., 13923 de Espectro Lab y 111, 110 y 109, emitidas por Ismael Escobar Cruz, emitidas a favor de COMIBOL, las mismas que acreditarían las diferencias señaladas; sin embargo, con relación a las facturas 21699, 21788 y 13923, se tiene que las mismas hacen mención al Lote EMH- 562/2012, EMH- 567/2012 y Servicio 20407 (por análisis de estaño por dirimición y humedad); es decir que no corresponden a las liquidaciones y lotes de la Factura 831, por lo que no fueron consideradas como medios de pago.

Por otra parte con relación a la Factura 837, que según EMV tiene como respaldo las facturas 111, 110 y 109, emitidas por Ismael Escobar Cruz, sobre las mismas se evidencia que existe detalle que establezca que los costos por manipuleo corresponden a los lotes de compra de mineral de la factura 837, motivo por el que no fueron consideradas como medios de pago; en ese contexto, si bien la Empresa Metalúrgica Vinto señala que realizó pagos a cuenta de COMIBOL por dirimición y manipuleo de mineral, empero los medios fehacientes de pago de las transacciones por compra de mineral no fueron considerados debido a que las factura no acredita el concepto de la transacción genérica.

Que con relación a la solicitud de devolución total del crédito fiscal de las facturas N° 831, 832, 833, 834, 835, 836, 837, 839, 840, 841, 846 emitidas por COMIBOL, se limita a mencionar una serie de normas tributarias supuestamente vulneradas y a establecer la situación y

limitaciones de la empresa al haber sido revestida al Estado Boliviano; sin embargo, la falta de precisión indicada, impide a este Supremo Tribunal de Justicia, corroborar si los montos cuya restitución se solicitó, devienen de un error de cálculo o de la falta de valoración de alguna prueba específica, siendo insuficiente señalar normas tributarias infringidas sin establecer la forma de infracción, o cómo debieron ser interpretadas; es decir, sin señalar específicamente la prueba para corroborar la supuesta infracción, no estándole permitido al juzgador, suplir la ausencia de carga argumentativa a la que está obligado todo aquel que pretende hacer valer sus derechos.

Adicionalmente, es obligación del contribuyente, demostrar la procedencia y cuantía del crédito fiscal cuya cuantía considera que le corresponde.

VII.4. Conclusiones.

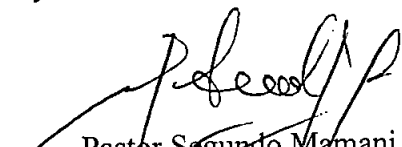
En consecuencia corresponde declarar improbada la demanda interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto, al evidenciarse que la demanda contenciosa administrativa no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, con relación a los agravios expuestos por lo que, el Tribunal Supremo no puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante en el presente proceso.

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: **PROBADA en parte** la demanda contenciosa de fs. 2 a 7 y en su mérito, revoca parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0537/2014 de 07 de abril, en cuanto se refiere a las facturas N° 832, 833, 834, 835, 836, 839, 840, 841 y 846, por concepto de regalía minera, e **IMPROBADA** en cuanto a la depuración de las facturas N° 501 y 502 de la Proveedora Lucinda Flores Valverde al encontrarse respaldadas; por otra, parte, respecto a la demanda contenciosa administrativa de fs. 96 a 101 interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto se declara **IMPROBADA**.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

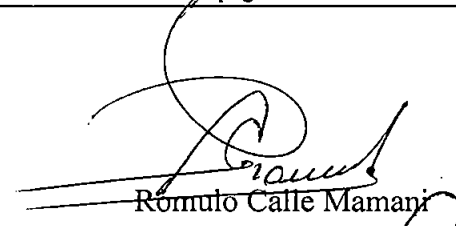


Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Romulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

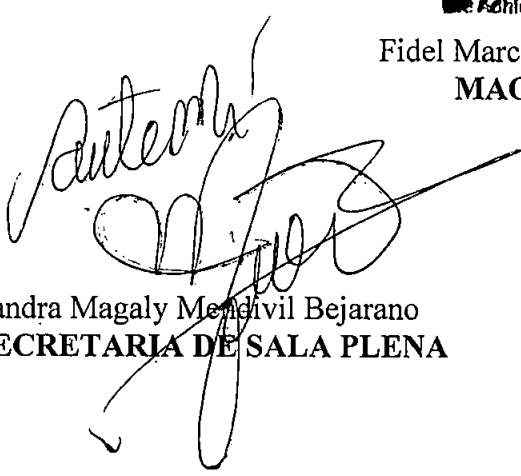

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

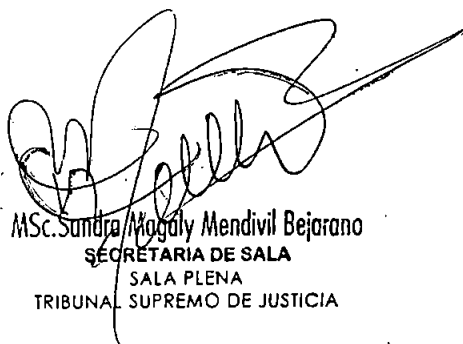

Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

Adhiere a la Disidencia

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	
INCIA N° 5.48	FECHA 12 de julio
TOMA DE RAZÓN N°	02/2017
Dra. Rita Susana Nava Duran	
DISIDENTE:	


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