



19-07-18  
18:16

M3

**SALA PLENA**

**SENTENCIA:** 619/2017.  
**FECHA:** Sucre, 22 de agosto de 2017.  
**EXPEDIENTE:** 647/2014  
**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 PLENA:** La demanda de fs. 54 a 58 vuelta, interpuesta por Verónica Jeannine Sandy Tapia, en representación de la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), dentro del proceso contencioso administrativo al que se acumuló el proceso de naturaleza semejante caratulado con el número 680/2014, seguido por OPERACIONES METALURGICAS S.A "OMSA", representada legalmente por Raúl Rubén Salas Saldívar, ambos procesos planteados contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), impugnando la Resolución Jerárquica RJ- AGIT 0649/2014 de 25 de abril, de fojas 214 a 229 de Anexos, las contestaciones de fojas 64 a 68 y 67 a 75 vuelta, los memoriales de réplica de fojas 89 a 91 vuelta y 99 a 101 vuelta, así como los de dúplica de fojas 94 a 95 vuelta y 113 a 114, memorial de fojas 106 a 108 vuelta del expediente 647/2014, presentado por el tercero interesado, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

**I. CONTENIDO DE LA DEMANDA (Exp. 647/2014)**

Verónica Jeannine Sandy Tapia, en representación de la Gerencia Distrital Oruro del SIN, acreditada por Resolución Administrativa de Presidencia 03-0331-14 de 27 de junio de 2014, mediante memorial de fojas 54 a 58 vuelta, se apersonó e interpuso demanda Contenciosa Administrativa, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0649/2014, de 25 de abril, en base a los siguientes argumentos:

Indicó que, la Administración Tributaria, realizó la verificación Externa CEDEIM (previa) a Operaciones Metalúrgicas S.A. (OMSA), y que al efecto solicitó al contribuyente documentación respaldatoria, presentada como fue, en cumplimiento de sus atribuciones procedió a la verificación, revisión y cotejo de la misma, emitiendo la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA 23-00884-13 de 30 de septiembre, por la que resolvió devolver mediante Certificados de Devolución Impositiva al contribuyente el monto de Bs.3.710.614, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) por el periodo fiscal de octubre de 2011, en coincidencia con el Informe CITE:SIN/GDOR/DF/VE/INF/94/2013 de 13 de agosto. La citada resolución administrativa generó la interposición del recurso de alzada y posteriormente del recurso jerárquico, este último en incorrecta aplicación y comprensión de la ley, causando agravio a la Administración Tributaria.

**I.2. Fundamentos de la demanda.**

Como fundamentos de la demanda, señaló lo que a continuación en síntesis se refiere:

Que, la AGIT en la sustanciación del recurso jerárquico, incurrió en incorrecta aplicación y comprensión de la ley en cuanto al análisis de los medios fehacientes de pago y la Regalía Minera (RM), presentados por el contribuyente OPERACIONES METALURGICAS S.A "OMSA", toda vez que, la Administración Tributaria, habiendo revisado la documentación presentada por el contribuyente constató que las facturas Nos. 686, 689, 687, 11062, 11061, 14090, 14091, 14089 y 1000, emitidas por COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira, Grupo Minero Bajaderia y Aceros Tesa; asimismo las facturas 159 extendida por Juan C. Rodríguez Vargas y 506 proporcionada por Lucinda Flores Valverde, respectivamente, no fueron debidamente respaldadas con medios fehacientes de pago, por cuanto no demostraron el 100% de pago total del importe facturado de las compras, el crédito depurado asciende a Bs. 419.069, debiendo emitirse CEDEIM's por Bs. 3.710.614.- por el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Aclaró que, comunicado el resultado al contribuyente, no presentó objeción alguna a las observaciones establecidas dentro del proceso de verificación.

Indicó que, el contribuyente presentó también el pago por RM adjuntando certificación de boleta de pago formulario 3009 con N° de orden 4035104742 y 4034883884, cuadro de retenciones y cuadro desglosado de retención de 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, no respalda el pago de la transacción por la compra del mineral, ya que de acuerdo a la documentación presentada inherente a la transacción efectuada, adjuntó fotocopia de compra de mineral de resumen de liquidaciones finales facturados de lotes emitidas por COMIBOL, EMPRESA MINERA BARROSQUIRA y GRUPO MINERO BAJADERIA S.R.L. (donde se evidenció el cálculo del importe facturado), 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 evidenció que la base de cálculo para el importe total facturado incluye la RM retenida, lo cual contraviene lo establecido en el DS N° 29577 de 21 de mayo de 2008 inc., b) numeral IV, art. 4 Capítulo II, que establece 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*", en ese sentido, la RM no forma parte del importe facturado; por lo que el contribuyente estaría solicitando la devolución de crédito fiscal IVA de exportación con componente RM, en contra de lo establecido en el DS N° 25465, que establece que los impuestos sujetos a devolución son el IVA, ICE y GA, en consecuencia dichos importes retenidos, pagados y presentados, por el contribuyente no son considerados como medios fehacientes de pago.

Mencionó que, dentro de las atribuciones que tiene se encuentra la establecida en el art. 66.11) del Código Tributario Boliviano (CTB), que dispone que, para aplicar montos mínimos, la operación de devolución impositiva debe ser respaldada por documentos bancarios, tarjetas de crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago, la ausencia de los mismos hará presumir la inexistencia de la transacción.

Que, dentro de las obligaciones del Sujeto Pasivo, el art. 70.4 del CTB, determina que sus actividades deben ser respaldadas mediante otros registros generales y especiales, facturas, documentos públicos,



concordante con lo establecido en el numeral 5) del mismo artículo, que estipula que el Sujeto Pasivo debe demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque se refieran a periodos prescritos.

Finalmente aludió que, la reglamentación de lo anteriormente citado se encuentra establecida en al art. 37 del DS N° 27310 modificado por el art. 12 del DS N° 27874, que dispone que cuando se solicite la devolución impositiva, las compras por importes mayores a las 50.000 UFVs, deben estar respaldadas por medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito, por lo que considera que la entidad que representa, aplicó correctamente las disposiciones legales y reglamentarias citadas precedentemente.

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

Concluyó indicando que, impugna en parte la Resolución de Recurso Jerárquico RJ- AGIT 0649/2014 de 25 de abril, y que luego del análisis imparcial de todo lo actuado y en aplicación de la norma, se emita Sentencia declarando probada la demanda, confirmando la Resolución Administrativa de CEDEIM N° 23-00884 de 30 de septiembre de 2013, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

## **II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA**

Que, por providencia de fojas 60 se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la Autoridad General de Impugnación Tributaria para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deba ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Cumplida la diligencia señalada, el 29 de enero de 2015, fue devuelta según se verifica con la nota de fojas 82 y recibida según cargo de fojas 82 vuelta, se dispuso por providencia de fojas 83, su arrimo al expediente. A continuación, providenciando el memorial de contestación de fojas 64 a 68 vuelta, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo *ad interim* de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud a la Resolución Suprema 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fojas 62); y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado a la parte demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en cuanto a las pretensiones de la demanda, expresó lo siguiente:

Que, la determinación del crédito fiscal para las exportaciones, se realizó 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.

Por otra parte señaló que, los exportadores no generan y/o generan parcialmente débito fiscal, el mismo que por ley es devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA, aplicada sobre el valor FOB de exportación.

Aseveró también que, el párrafo III del art. 12 del DS N° 27874, que modifica el art. 37 del DS N° 27310 de 9 de enero de 2004 (Reglamento del Código Tributario Boliviano), dispone que cuando se solicite la devolución impositiva, las compras por importes mayores a las 50.000 UFVs, deben estar respaldadas por medios fehacientes de pago, para que la Administración Tributaria reconozca el crédito.

En ese sentido, el art. 1 de la Ley 3787 de 24 de noviembre de 2007, que sustituye el Título VIII del Código de Minería, señala que quienes realicen actividades mineras están sujetos al pago de una RM 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, establece que se liquidará y pagará en cada operación de venta o exportación, asentándose en cada liquidación en el libro ventas brutas-Control RM, en tanto que el comprador descontará el importe de ésta, liquidado a sus proveedores que se asentará en un libro llamado compras control RM. El art. 4.I del Decreto Supremo 29577 de 21 de mayo de 2008, prevé que para metales o minerales metálicos que disponen de cotización internacional el valor bruto de venta es el que resulte de multiplicar el peso del contenido fino de metal por su cotización oficial; el art. 12 del mismo cuerpo normativo establece que en operaciones de venta en el mercado interno, los compradores de minerales y metales tienen la obligación de retener el importe de la regalía minera liquidada por sus proveedores; y además el art. 5 de la Ley 843, establece que la base imponible del IVA es el precio neto de venta que resulte de deducir el precio total, las bonificaciones y descuentos y el valor de los envases, valor sobre el cual el proveedor debe 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 previsión del art. 8 de la misma norma, es decir, que cumpla los requisitos para su validez, estar respaldado con la factura original o documento equivalente, que se encuentre vinculado a la actividad gravada y que la transacción de haya realizado efectivamente.

Las compras realizadas por el recurrente, conciernen a concentrados de estaño, mineral que rige su comercialización en función a una cotización oficial, siendo ese 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 el recurrente en las liquidaciones finales, estableciendo el saldo final a cancelar y siendo que por las facturas de compra de mineral, solicitó la devolución impositiva y a fin de sustentar los pagos de las compras, presentó los cuadros en los cuales efectuó una relación entre el importe de la factura y los medios fehacientes de pago, entre ellos, comprobantes de egreso y cheques, en los que se advierte saldos pendientes de pago, no se evidencia la inclusión del importe de la RM, pero se verificó el descuento del importe total a cancelar, en virtud a la retención establecida en el art. 25 del DS 29577 de 21 de mayo de 2008.



Alegó que, siendo evidente que la RM no forma parte del importe facturado, no es correcta la apreciación de la Administración Tributaria, respecto a que el recurrente estaría solicitando la devolución del crédito fiscal IVA, con componente de RM, sino que, los mismos se tratarían de retenciones efectuadas al vendedor en cada liquidación, así del informe y de la Resolución Administrativa, se advierte que la Administración Tributaria procedió a la depuración parcial de las facturas Nos. 686, 689, 687, 11062, 11061, 14090, 14091, 14089, y 1000, emitidas por COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira, Grupo Minero Bajaderia y Aceros Tesa, debido a que estas facturas no fueron respaldadas en su totalidad y por medios fehacientes de pago, incumpliendo lo establecido por el art. 37 del DS 27310 modificado por el art. 12 del DS 27874, pues para la depuración parcial del crédito fiscal consideró la documentación presentada por el recurrente que permitió cuantificar el monto. Respecto a la RM, los pagos realizados por ese concepto fueron respaldados con los formularios 3009 boleta de pago de la regalía minera y referendo del Banco Unión por el importe pagado, detalle de retención de regalía minera, que contiene el importe, municipio y la cuenta respectiva y el pago, en el que se evidencia las retenciones realizadas por lotes, en consecuencia, el sujeto pasivo acreditó la retención señalada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio fehaciente de pago.

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

Concluyó solicitando que se declare improbadada la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución impugnada.

Prosiguiendo el trámite de la causa, se corrió en traslado a la entidad demandante para réplica, misma que cursa de fojas 89 a 91 y, trasladada para duplica, esta fue presentada por memorial de fojas 94 a 95; actos en los cuales las partes ratificaron sus argumentos.

#### **III.- ACUMULACIÓN**

Que la Sala Plena de este Supremo Tribunal de Justicia, en mérito al Informe emitido por la Secretaria de Sala Plena (fojas 85), de oficio, mediante Resolución N° 118/2015 de 13 de mayo, dispuso la acumulación del proceso signado como 680/2014, seguido por OPERACIONES METALURGICAS S.A "OMSA", al 647/2014, cuya demanda y contestación se resumió precedentemente, consiguientemente, corresponde relacionar la pretensión contenida en la demanda planteada en el expediente 680/2014, que cursa de fojas 49 a 57 vuelta, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico RJ- AGIT 0649/2014 de 25 de abril, que en síntesis señala:

#### **IV.- CONTENIDO DE LA DEMANDA (Exp. 680/2014):**

Que, Raúl Rubén Salas Saldívar se apersonó por memorial de fojas 49 a 57, en representación de OPERACIONES METALURGICAS S.A "OMSA", en virtud del Testimonio de Poder N° 890/2014 de 20 de mayo, otorgado ante la Notaría de Fe Pública N° 97 correspondiente al Distrito Judicial de La Paz, a cargo de Jenny Erika Reyes Leño (fojas 4 a 29), manifestando que, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico RJ- AGIT 0649/2014 de 25 de abril, bajo los siguientes argumentos:

Que la empresa que representa, presentó a la Administración Tributaria solicitud de devolución de impuestos, por el período fiscal de “agosto de la gestión 2011” (sic), en el monto de Bs. 2.325.522 por el IVA, en mérito a lo cual por Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° “23-00883-13 de 24 de septiembre de 2013” (sic), se determinó la devolución de “Bs. 1.960.851” (sic), por el período fiscal de octubre de 2011. Asimismo, fijó como monto no sujeto a devolución, la suma de Bs. 364.671.- por el IVA, el cual fue objeto de impugnación mediante el recurso de alzada que mereció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 0087/2014 de 27 de enero, que revocó parcialmente el fallo apelado, que en conclusión determinó el monto sujeto a devolución en la suma de Bs. 3.801.480.- por el período fiscal de octubre de 2011; asimismo, ratificó la determinación del Monto No Sujeto a Devolución en la suma de Bs. 326.990.- por el IVA, referido a la observación del no respaldo íntegro con medios fehacientes de pago de las facturas Nro. 686, 689, 687, 11062, 11061, 14090 y 14089 aspecto último que impugnado como fue, se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0649/2014 de 25 de abril, que revocó parcialmente la decisión de alzada, por lo que, el objeto del recurso recae solamente sobre las facturas observadas por la Administración Tributaria 639, 640, 10899, 10898, 140141 y 14042, por Bs. 326.990, monto ratificado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### **IV.2.- Fundamentos de la demanda.**

Indicó que la AGIT, confirmó incorrectamente la observación de la Administración Tributaria que depuró las facturas Nros. 639, 640, 10899, 10898, 140141 y 14042, correspondientes a su proveedor COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira y Grupo Minero Bajadeira, por el hecho de no estar respaldadas en su integridad por medios fehacientes de pago; toda vez que, a) Es irrefutable el hecho de que sus proveedores pagaron oportunamente el IVA, del monto total de las facturas al SIN, pago que fue oportunamente demostrado; b) La normativa inherente a los medios fehacientes de pago, art. 66.11 del CTB, no establece una presunción absoluta sobre la existencia de la transacción frente a la inexistencia de documentos bancarios de pago total, pues posibilita la presentación de cualquier otro medio fehaciente de pago, establecido legalmente para probar una transacción, entendiéndose como tal a la efectiva realización de una compra, es decir, un negocio u operación de comercio, concordante con el art. 70.4 del cuerpo legal ya citado. La presunción de ley establecida en el art. 37 del Decreto Supremo 27310 modificado por el art. 12.III del Decreto Supremo 27874 está relacionada a la demás normativa, no pudiendo analizarse ni aplicarse de manera aislada, sin considerar el espíritu y el objetivo del conjunto de la normativa que establece la posibilidad de demostrar la existencia de una transacción a través de varios documentos, aspecto que no fue considerado por la autoridad demandada, incurriendo en un análisis errado de la norma así como de la jurisprudencia desarrollada al respecto en el Auto Supremo 477 de 22 de noviembre de 2012.

Señaló que, el único argumento que esgrimió la AGIT, para ratificar la no devolución del crédito fiscal, recae en el supuesto hecho que no se habría respaldado al 100% el valor de las facturas de compra observadas con medios fehacientes de pago, no obstante que durante el proceso la empresa demostró la efectiva existencia de la transacción a través de la



presentación de varios documentos consistentes en pólizas de exportación, facturas comerciales, certificados de salida emitidos por la Aduana Nacional de Bolivia, Declaraciones Únicas de Exportación, manifiesto internacional de carga por carreta, declaración de tránsito aduanero, certificados de peso y calidad, entre otros, literal que demuestra que la empresa que representa realizó la compra del material y lo exportó después del proceso de fundición existiendo certeza absoluta de la compra de minerales, por lo que no se le puede negar el derecho al crédito fiscal.

Indicó que, la Comunidad Andina de Naciones, de la cual el país es signatario, adopta el principio de país de destino o ajuste de frontera, con el objeto de avanzar en la armonización de los instrumentos y políticas económicas, garantizando el libre comercio sin distorsiones en el mercado, evitando la doble imposición, pues las mercancías no son gravadas en el país de origen sino en el país de destino cuyo objetivo es la no exportación de impuestos, para lo cual nuestro país adoptó el ajuste de frontera mecanismo por el que el Estado devuelve al exportador el impuesto incorporado en el bien o producto exportado, en tal sentido se determinó en la Resolución de Recurso Jerárquico STG RJ/0012/2004 de 10 de septiembre.

Alegó que, la posición asumida por la AGIT respaldando la depuración de facturas, es contraria al principio de neutralidad impositiva, que reconoce a la actividad exportadora la devolución de impuestos internos bajo el sistema de débito y crédito fiscal en el caso del IVA y la devolución de aranceles de importación pagados en las compras de insumos utilizados en la producción de mercancías exportables.

Que, la negativa a la devolución, es ilegal y vulneradora de sus derechos como contribuyente, una doble recaudación y cobro del mismo impuesto que su propio acreedor (fisco) ya cobró, toda vez que los vendedores (sus proveedores de mineral) declararon y pagaron oportunamente tal impuesto, en tal sentido, dicho crédito debe ser sujeto de devolución impositiva en la medida que se ha comprobado la existencia de la transacción y el pago oportuno del IVA reclamado.

Finalmente indicó que, el SIN Oruro, incumple la normativa de la devolución impositiva pues procede a su devolución en dos años, cuando la norma establece que debiera hacerlo en 180 días, ocasionando problemas financieros a los exportadores, aspecto sobre el que la AGIT no se pronunció.

#### **IV.3.- Petitorio.**

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/649/2014 de 25 de abril, emitida por la AGIT y la revocatoria parcial de la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00884-13 de 30 de septiembre de 2013, y en consecuencia, se disponga la aprobación y aceptación de la solicitud de devolución de impuesto de los montos que fueron depurados.

#### **V.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA**

Que, subsanada la observación de fojas 60, por providencia de fojas 63 se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la Autoridad General de Impugnación

Tributaria para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deba ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se ordenó asimismo, que se cite a la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales en su condición de tercero interesado, para que asuma defensa, si así lo considera conveniente.

Por memorial de fojas 67 a 75 vuelta, el Director Ejecutivo *ad interim* de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, respondió negativamente a la demanda, provocando que por providencia de fojas 97 se corra traslado a la Empresa demandante a efectos que presente réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, la Autoridad General de Impugnación Tributaria alegó que, el art. 70.4 del CTB, establece como obligaciones del sujeto pasivo: "*Respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas*", disposición concordante con el numeral 5 del mismo precepto legal que señala, que el sujeto pasivo deberá demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le corresponden.

Asimismo que, el art. 76 del CTB, determina que en los procedimientos tributarios, administrativos y jurisdiccionales, quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, en cuanto a la valoración de la prueba, el art. 81 del CTB, establece que estas se apreciarán cuando cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, además prevé las causales de su rechazo.

Que, por previsión del art. 3 del DS 25465 de 23 de julio de 1999, la determinación del crédito fiscal para las exportaciones, se realizará 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.

Por otra parte señaló que, los exportadores no generan y/o generan parcialmente débito fiscal, el mismo que será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA, aplicada sobre el valor FOB de exportación.

Aseveró también que, el párrafo III del art. 12 del DS N° 27874, que modifica el art. 37 del DS N° 27310 (Reglamento del Código Tributario Boliviano), dispone que cuando se solicite la devolución impositiva, las compras por importes mayores a las 50.000 UFVs, deben estar respaldados por medios fehacientes de pago, para que la Administración Tributaria reconozca el crédito.

Indicó que, la Administración Tributaria procedió a la depuración parcial de las facturas Nros. 686, 689, 11062, 11061, 14090, 14091, 14089, y



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

1000 emitidas por COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira, Grupo Minero Bajaderia y Aceros Tesa, debido a que las mismas no fueron respaldadas en su totalidad por medios fehacientes de pago, al efecto consideró la documentación presentada por el recurrente que permitió cuantificar el monto pagado. Respecto a la Regalía Minera, los pagos por tal concepto fueron respaldados con los Formularios 3009, boleta de pago de la regalía minera y referendo del Banco Unión por el importe pagado, acompaña el "Detalle de retención de la regalía minera", el municipio y la cuenta respectiva y pago de regalía minera, en el que se evidencia las retenciones realizadas por lotes, acreditando de esta manera el sujeto pasivo la retención señalada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago.

Refirió que, los arts. 139 inc. b), y 144 del CTB, arts. 198 inc. e) y 211.1 de la Ley 3092 de 7 de julio de 2005, establecen que quien considere sus derechos lesionados con la Resolución de Alzada deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide, para que la AGIT pueda conocer y resolver sobre la base de los fundamentos planteados en el recurso jerárquico, razón por la cual no corresponde procedimiento ni respuesta a puntos no impugnados en el mismo, en observancia del principio de congruencia, los puntos que no fueron reclamados por el demandante en su oportunidad, fueron consentidos libre, voluntaria y expresamente por él, y no merecen mayor consideración, al respecto la doctrina señala que, la concepción clásica del proceso contencioso administrativo entiende que este asume el papel de controlar la legalidad de la actividad administrativa garantizando los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos frente a las extralimitaciones de la administración; es decir, que importa la solución judicial del conflicto jurídico que crea el acto de la autoridad administrativa cuando esta vulnera derechos subjetivos o agravia intereses legítimos de un particular o de otra autoridad administrativa por haber infringido aquella.

En tal sentido, aseveró que los argumentos del demandante no son evidentes careciendo de sustento jurídico tributario, siendo claro que no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubiere causado con la resolución emitida.

## **V.2.- Petitorio**

Concluyó el memorial solicitando que se declare improbadada la demanda contenciosa administrativa y se mantenga firme y subsistente la Resolución impugnada RJ- AGIT 0649/2014 de 25 de abril.

Asimismo, por memorial de fojas 106 a 108 se apersonó Verónica Jeannine Sandy Tapia, en representación de la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, en calidad de tercero interesado en el proceso signado con el número 680/2014, el que fue admitido por providencia de fojas 109, para su consideración en resolución.

Continuando con el trámite de la causa, se corrió en traslado al representante legal de la empresa demandante para la réplica, la que cursa de fojas 99 a 101 vuelta, trasladada como fue para la dúplica, fue presentada por escrito de fojas 113 a 114, ambas partes ratificaron sus argumentos.

En tal sentido, en el expediente 680/2014, siendo el estado de la causa y no habiendo más que tramitar, mediante providencia de fojas 159 se decretó "autos para sentencia".

## **VI.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES**

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*. Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por las partes demandantes y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

**VI.1.-** En el ejercicio de las facultades establecidas por el art. 100 del Código Tributario Boliviano (CTB) de 2 de agosto de 2003, la Administración Tributaria, procedió a la verificación Externa CEDEIM (previa) a Operaciones Metalúrgicas S.A. (OMSA), en virtud a la solicitud de devolución efectuada por la empresa contribuyente.

Que, siguiendo el procedimiento la Administración Tributaria solicitó la documentación respaldatoria al contribuyente, quién presentó dentro de plazo otorgado para el efecto; posteriormente, en cumplimiento de sus atribuciones procedió a la verificación, revisión y cotejó de la documentación presentada por el contribuyente; en mérito a la cual, emitió la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA 23-00084-13 de 30 de septiembre de 2013, por la que resolvió: **Primero.-** Establecer como importe a devolver mediante Certificados de Devolución Impositiva al



contribuyente OPERACIONES METALÚRGICAS S.A. OMSA representada legalmente por MARIANO IGNACIO PERÓ TABORGA, como señala el Informe CITE:SIN/GDOR/DF/VE/INF/094/2013 de 13 de agosto, Bs.3.710.614, por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) por el periodo fiscal de octubre de 2011. **Segundo.-** Determinar el monto no sujeto a devolución la suma de Bs.419.069, por el Impuesto al Valor Agregado a la solicitud de devolución impositiva del periodo fiscal octubre de 2011, del contribuyente OPERACIONES METALÚRGICAS S.A. OMSA, representada legalmente por el señor MARIANO IGNACIO PERÓ TABORGA, producto de la depuración de crédito fiscal, debiendo en consecuencia el contribuyente presentar la declaración jurada rectificatoria por el periodo posterior afectado; y en caso de no estar de acuerdo con la citada depuración proceder a la impugnación de la presente resolución en la vía administrativa ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en el plazo de veinte días, conforme al art. 143 y siguientes de la ley N° 2492, o en la vía judicial ante el Tribunal Departamental de Justicia del Distrito de Oruro, en el plazo de quince días, conforme al art. 174 y siguientes de la Ley N° 1340 y **Tercero.-** Autorizar al departamento de Gestión de Empadronamiento y Recaudación, en aplicación del art. 16 del Decreto Supremo N° 25465, la emisión de Certificados de Devolución Impositiva al contribuyente OPERACIONES METALÚRGICAS S.A. OMSA representada legalmente por el señor MARIANO IGNACIO PERÓ TABORGA, por un importe de Bs.3.710.614, por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente al periodo fiscal de octubre de la gestión 2011, previa verificación de adeudos en el Sistema de la Administración Tributaria, debiendo procederse a la compensación conforme señala el art. 56 del Código Tributario de existir adeudos ejecutoriados. (Fojas 36 a 39 del anexo del expediente).

**VI.2.-** La resolución antes citada, dio lugar a la interposición del recurso de alzada por Mariano Ignacio Peró Taborga y Raúl Rubén Salas Saldívar, ambos en representación legal de *OPERACIONES METALÚRGICAS S.A. OMSA* (fojas 44 a 57 del anexo); la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz, por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0088/2014 de 27 de enero, de fojas 114 a 124 del anexo, determinó Revocar parcialmente la Resolución Administrativa impugnada; dejando, por una parte, sin efecto el reparo de Bs. 90.866, correspondiente al crédito fiscal de las facturas emitidas por COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira, y Grupo Minero Bajaderia, superiores a 50.000.- UFV's, respaldadas por el pago de regalías mineras; y confirmó el monto de Bs. 326.990, no respaldado íntegramente con medios fehacientes de pago, y Bs. 1.213, por domicilio fiscal distinto y no vinculación con la actividad exportadora; declarando en consecuencia como sujeto a devolución en importe de Bs. 3.710.614, establecido en el primer numeral de la parte resolutive del acto impugnado más el monto de Bs. 90.866, mencionado sumando un total de Bs. 3.801.480, por el período fiscal octubre 2011.

**VI.3.-** Contra esta última resolución de alzada, por una parte, *OPERACIONES METALÚRGICAS S.A. OMSA*, representado por Mariano Ignacio Peró Taborga (fojas 150 a 152 vuelta), y por otra, Verónica Jeannine Sandy Tapia, en su condición de representante legal de la Gerencia Distrital Oruro del SIN (fojas 185 a 188 vuelta); interpusieron recurso jerárquico, en consecuencia, la Autoridad General de Impugnación

Tributaria emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 649/2014 de 25 de abril (fojas 214 a 229 del anexo), por la que resolvió Revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0088/2014 de 27 de enero, dejando sin efecto el importe de Bs. 90.866, que fue respaldado con el pago de la regalía minera, asimismo, el importe de Bs. 1.213, que fue incluido por error en la parte resolutive del Recurso de Alzada, toda vez que no tiene relación con las cuestiones resueltas en esa instancia, y mantuvo firme la observación de Bs. 326.990, por ausencia de medios fehacientes de pago, estableciendo en consecuencia el importe a devolver en la suma de Bs. 3.802.693, correspondiente al periodo fiscal octubre 2011; todo de conformidad a lo previsto por el inciso b), parágrafo I del art. 212 del Código Tributario Boliviano (CTB).

## **VII. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA (Exp. 647/2014)**

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

Que el motivo de la *litis*, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 649/2014 de 25 de abril, de acuerdo con el siguiente supuesto: Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, efectuó incorrecta valoración legal en cuanto los medios fehacientes de pago presentados por la empresa OMSA.

### **VII.2.- ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO**

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

#### **VII.2.1.- Análisis y fundamentación**

El artículo 37 del Decreto Supremo N° 27310 de 9 de enero de 2004, modificado por el artículo 12 del Decreto Supremo N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, dispone: "*(MEDIOS FEHACIENTES DE PAGO)*. Cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a CINCUENTA mil 00/100 UNIDADES DE FOMENTO A LA VIVIENDA, deberán ser respaldadas por los sujetos pasivos y/o terceros responsables, a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente".

Por su parte la Ley N° 2492, establece: "*ARTICULO 70.- (Obligaciones Tributarias del Sujeto Pasivo)*. Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo:

1. Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la Administración Tributaria, ocurridos los hechos previstos en la Ley como generadores de una obligación tributaria.

4. Respalda las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas.

5. Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque los mismos se refieran a periodos fiscales prescritos. Sin embargo, en este caso la Administración Tributaria no podrá determinar deudas tributarias que oportunamente no las hubiere determinado y cobrado.



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

11. Cumplir las obligaciones establecidas en este Código, leyes tributarias especiales y las que defina la Administración Tributaria con carácter general."

"ARTICULO 76.- (Carga de la Prueba). En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria."

Con esta normativa, se puede establecer claramente cuáles son documentos que debe poseer una empresa, así como también, si bien no se tiene expresada una definición concreta de lo que debe entenderse **por medio fehaciente de pago**, empero, considerando la mencionada normativa transcrita, lo desarrollado por la doctrina tributaria, y acudiendo al Diccionario de la Lengua Española (Espasa-Calpe 2005), es posible establecer que: "medio fehaciente de pago, es el instrumento fidedigno empleado en una transacción, en virtud del cual se da testimonio de la certeza de la cancelación o pago en la compra de bienes o contratación de servicios, herramienta comúnmente aceptada entre particulares, en un mercado, comercio, institución y la administración pública, comenzando por el dinero en efectivo, tarjetas bancarias (débito o crédito), transferencias entre entidades financieras (pagarés, letras de cambio, pólizas, etc.), hasta los medios de pago online vía internet (compra electrónica, comercio electrónico, etc.)".

Así definido el medio fehaciente de pago, se hace claro que, tanto el sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar los siguientes tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes, a saber: **1)** La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme establece el artículo 4, inciso a), concordante con el artículo 8, inciso a) de la Ley N° 843. Este documento mercantil emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser presentado en original; **2)** Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada, de acuerdo a lo establecido en el artículo 8, inciso a) de la Ley N° 843; y **3)** La realización efectiva de la transacción, es decir que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el artículo 15 de la Ley N° 843, concordante con el artículo 8 del Decreto Supremo N° 21530.

Es de notar que, el primero y el último requisito están estrechamente vinculados a los medios fehacientes de pago, **añadiendo que es insuficiente presentar sólo la factura como prueba**; el instrumento fidedigno que dio nacimiento al hecho generador, debe ser respaldado contablemente, es decir, deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables - susceptibles de ser verificados - establecidos tanto en el Código Tributario como en el Código de Comercio; así mismo, para la comprobación de la realización efectiva de la transacción, ésta también deberá estar materialmente documentada en los libros y registros especiales, de comercio, comprobantes de egresos, extractos bancarios, cheques, kardex de inventarios, hojas de control de almacén, informes o

rendición de la distribución de mercaderías a sus agencias o sucursales que revele el estado de los ítems y/o artículos en stock, estado de cuentas documentado con las operaciones realizadas indicando el stock de mercaderías y/o ítems que se tiene por pagar para respaldar la realización efectiva de las transacciones y pagos efectuados al proveedor.

Bajo la normativa desarrollada, de la revisión de los antecedentes, se advierte que la Administración Tributaria notificó a Operaciones Metalúrgicas S.A. (OMSA), con la Orden de Verificación Externa N° 0012OVE00101, cuyo alcance comprendía la verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido del periodo fiscal de octubre de 2011, en la modalidad Verificación Previa CEDEIM, al efecto solicitó la presentación de medios fehacientes de pago de las facturas mayores a 50.000 UFV, ante lo cual la empresa demandante presentó sus descargos.

En ese sentido, en relación a la factura N° **686** emitida por COMIBOL (fs. 336 del Anexo 4), por un monto de Bs.9.549.224,87 se advierte conforme a los comprobantes de egreso, de fs. 338, 347, 354, 386 y 394 cheque de fs. 378, el pago equivalente a Bs. 8.108.855,63 existiendo una diferencia inicial sin respaldo de Bs.1.440.329,24,- de la que se dedujo la retención por regalía minera por el equivalente de Bs. 338.276,- quedando una diferencia pendiente de pago de Bs. 1.102.093,- por lo que corresponde confirmar la depuración del crédito fiscal de Bs. 143.272,- como estableció la autoridad demandada, considerando que dicha nota fiscal no cuenta con documentos suficientes que respalden la totalidad del monto que consigna.

Respecto a la factura No. **689** emitida por COMIBOL (fs. 439 del Anexo 5), por un monto de Bs.8.348.682,24 de la revisión de los descargos presentados se advierte conforme a los comprobantes de egreso, de fs. 441, 449, 462 y 474, el pago equivalente a Bs. 6.972.961,68,- existiendo una diferencia inicial sin respaldo de Bs. 1.375.720,56 de la que se dedujo la retención por regalía minera por el equivalente de Bs. 280.208,- quedando una diferencia pendiente de pago de Bs. 1.095.513,- por lo que corresponde confirmar la depuración del crédito fiscal de Bs. 142.417,- como estableció la autoridad demandada, considerando que dicha nota fiscal no cuenta con documentos suficientes que respalden la totalidad del monto que consigna.

Factura N° **687** emitida por COMIBOL (fs. 484 del Anexo 5), por un monto de Bs.14.753,33 de la que se advierte conforme al comprobante de egreso verificado con depósito bancario, el pago al equivalente a Bs. 9.088,09 existiendo una diferencia no cancelada de Bs.5.665,24 siendo correcta la depuración del crédito fiscal de Bs. 736, como señaló la autoridad demandada, considerando que la factura citada no cuenta con los documentos necesarios que respalden su precio total.

Respecto a la factura N° **11062** emitida por la Empresa Minera BARROSQUIRA Ltda. (fs. 502 del Anexo 5), por un monto de Bs. 1.325.269,39 se advierte conforme a los comprobantes de egreso (fs. 503, 507, 511, 515 y 519 del Anexo 5), el pago equivalente a Bs. 1.139.807,73 evidenciándose una diferencia sin respaldo de Bs. 185.461,66 por lo que ante dicha diferencia corresponde la depuración del crédito fiscal de Bs.



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

24.110,- como acertadamente estableció la autoridad demandada, al verificar que esta factura no cuenta con documentación que respalde el monto total del precio que figura en la misma.

De la factura N° **11061** emitida por la Empresa Minera BARROSQUIRA Ltda. (fs. 524 del Anexo 5), por un monto de Bs. 299.782,76 se advierte conforme a los comprobantes de egreso (fs. 531, 536 y 540, del Anexo 5), el pago equivalente a Bs. 218.549,91 existiendo una diferencia sin respaldo de Bs. 81.232,85 correspondiendo confirmar la depuración del crédito fiscal de Bs. 3.507,- que estableció la autoridad demandada, ya que dicha factura no cuenta con medios fehacientes de pago que respalden el total del precio que consigna.

Sobre la factura N° **14090** emitida por el Grupo Minero BAJADERÍA S.R.L. (fs. 545 del Anexo 5), por un monto de Bs. 239.671,88 se advierte conforme a los comprobantes de Depósito de fs. 546 y 551 del Anexo 5), el pago equivalentes a Bs. 208.215,36 existiendo una diferencia sin respaldo de Bs.31.456,52 por lo que corresponde confirmar la depuración del crédito fiscal de Bs. 4.089,- como estableció la autoridad demandada, toda vez que dicha nota fiscal no cuenta con documentos suficientes que la respalden en la totalidad del monto del precio que señala.

Factura N° **14089** emitida por el Grupo Minero BAJADERÍA S.R.L. (fs. 564 del Anexo 5), por un monto de Bs. 36.444,39 se advierte conforme al Comprobante de Pago de fs. 565 del Anexo 5), el pago equivalente a Bs.5.424,83 existiendo una diferencia sin respaldo de Bs.31.019,56 correspondiendo confirmar la depuración del crédito fiscal de Bs. 617 que estableció la autoridad demandada, ya que la nota fiscal no cuenta con medios fehacientes de pago que respalden el total del precio por el cual fue emitido.

Finalmente respecto a la factura N° **1000** emitida por ACEROS TESA Ltda. (fs. 618 del Anexo 6), por un monto de Bs. 106.606,15 se advierte conforme al comprobante de egreso (fs. 619 del Anexo 6), un pago equivalente a Bs. 53.303,08 existiendo una diferencia sin respaldo de Bs. 53.303,07 siendo correcta la depuración del crédito fiscal de Bs. 6.929,- que estableció la autoridad demandada, ya que dicha nota fiscal no cuenta con medios fehacientes de pago que la respalden.

Por otra parte, conforme dispone el artículo 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 liquidará y pagará 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. Por su parte, el art. 22 del DS N° 29577, establece que en operaciones de venta en el mercado interno, los compradores de minerales y metales, tienen la obligación de retener el importe de las Regalía Minera liquidada por sus proveedores.

En relación, el art. 5 de la Ley N° 843, dispone que 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 de 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 los arts. 4 y 8 de la citada Ley, es decir, que cumpla los requisitos para su validez, como ser: 1) Estar respaldado con la factura original o documento equivalente; 2) Que se encuentre vinculada a la actividad gravada; y 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente. Finalmente el art. 11 de la Ley antes citada, indica: *“Las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen”*.

En el marco legal referido, resulta evidente que el vendedor no puede incluir el valor que corresponde a la Regalía Minera en el precio neto de venta de bien o la prestación de servicios, en vista de que la normativa sólo 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 que deba ser reintegrado al exportador. Bajo el contexto señalado, de la revisión de antecedentes administrativos, se evidencia que la empresa de Operaciones Metalúrgicas S.A. “OMSA”, al haber efectuado compras que conciernen a concentrados de estaño, en cumplimiento al art. 22 del DS 29577, actuó como agente de retención de la Regalía Minera liquidada por sus proveedores, por ello, presentó 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, Empresa Minera Barrosquira Ltda., Grupo Minera Bajaderia S.R.L. y Tesa .

Por lo referido, se establece que “OMSA” en su calidad de comprador descontó de sus compras de minerales el importe de la Regalía Minera de sus proveedores, para posteriormente empozarlo al Banco como consta de los formularios 3009, comprobantes de depósito bancario, y detalle de retención de regalías. En ese antecedente la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en la Resolución Jerárquica impugnada confirmó en parte la Resolución dictada en el Recurso de Alzada, porque consideró que los pagos efectuados por “OMSA” por concepto de Regalía Minera de sus proveedores resultan medios fehacientes de pago respecto a las notas fiscales de compra de mineral. En consecuencia, habiéndose verificado la retención y pago de Regalías Mineras, resulta correcto y legal dejar sin efecto el reparo determinado por la Administración Tributaria por falta de medios fehacientes de pago; toda vez que, en aplicación del art. 69 del CTB, correspondía su valoración.

### **VII.3.1.- Conclusiones**



En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el **numeral VII.** de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

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

### **VIII. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA (Exp. 680/2014)**

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

Que el motivo de la *litis*, tiene relación con la supuesta vulneración que se hubiera producido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 649/2014 de 25 de abril, de acuerdo con el siguiente supuesto: Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, confirmó correctamente la observación de la Administración Tributaria que depuró las facturas Nros. 639, 640, 10899, 10898, "140141" y 14092 por no estar respaldadas por medios fehacientes de pago.

#### **VIII.2.- ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO**

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

##### **VIII.3.1.- Análisis y fundamentación**

Al respecto, si bien por disposición legal, tanto la autoridad tributaria como el sujeto pasivo a través del derecho de impugnación pueden cuestionar los actos de la administración que le sean gravosos a fin de lograr el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, sin embargo para que ello ocurra, resulta fundamental que quien demanda, en virtud al principio de congruencia cuestione el contenido de la Resolución Jerárquica motivo del control de legalidad, apoyándose en los aspectos que emerjan de los actos administrativos así como el contenido de la Resolución del Recurso de Alzada, y no en base a otros elementos o antecedentes que no fueron cuestionados en la instancia jerárquica, lo que representa una irregularidad procesal, pero que además impide que la autoridad jurisdiccional en base a estos antecedentes o denuncias ajenas a la resolución impugnada, pueda revisar la resolución objeto de la demanda.

En tal sentido, OPERACIONES METALURGICAS S.A "OMSA", representada legalmente por Raúl Rubén Salas Saldívar, pretende a través de la presente demanda, que esta Sala Plena se pronuncie sobre el supuesto agravio que le generó la AGIT, cuando confirmó incorrectamente la observación de la administración tributaria en la depuración de las facturas 639, 640, 10899, 10898, "140141" y 14092 por no estar respaldadas por medios fehacientes de pago; sin embargo, conforme sale de los datos del proceso, concretamente Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA 23-00884-13 de 30 de septiembre basada en el Informe

CITE:SIN/GDOR/DF/VE/INF/94/2013 de 13 de agosto, Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0088/2014 de 27 de enero y fallo de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 649/2014 de 25 de abril, tales números de facturas no fueron sometidas a análisis, en mérito a lo cual, no es pertinente ingresar a conocer y emitir pronunciamiento sobre este nuevo elemento denunciado, por incumplirse el principio de congruencia y dada la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo.

### VII.3.2.- Conclusiones

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 649/2014 de 25 de abril, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el numeral VIII. de la presente resolución, aclarando que las acusaciones de la parte demandante carecen de congruencia, por lo que debe confirmarse la resolución que fue emitida en la instancia jerárquica.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando:

**I.- IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fojas 54 a 58 y vuelta del expediente N° 647/2014, interpuesta por Verónica Jeannine Sandy Tapia, en representación de la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

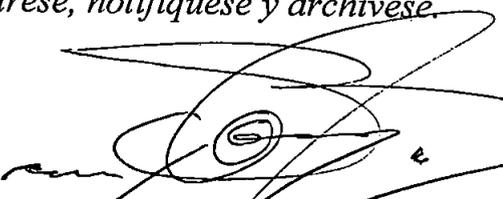
**II.- IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fojas 49 a 57, deducida por Raúl Rubén Salas Saldivar, en representación de OPERACIONES METALURGICAS S.A "OMSA", contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

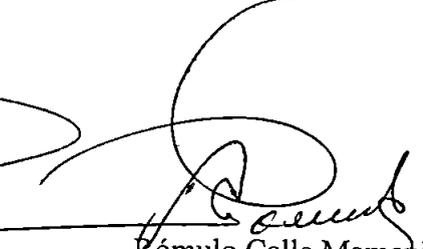
En consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0649/2014 de 25 de julio de fs. 214 a 229 de Anexos.

No suscriben el Magistrado Pastor S. Mamani Villca ni las señoras Magistradas Maritza Suntura Juaniquina y Norka Natalia Mercado Guzmán por emitir votos disidentes

**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

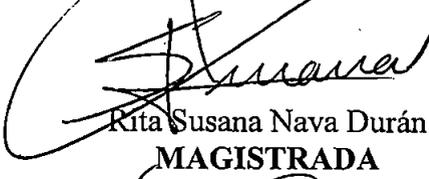


Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

Exp. 647/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

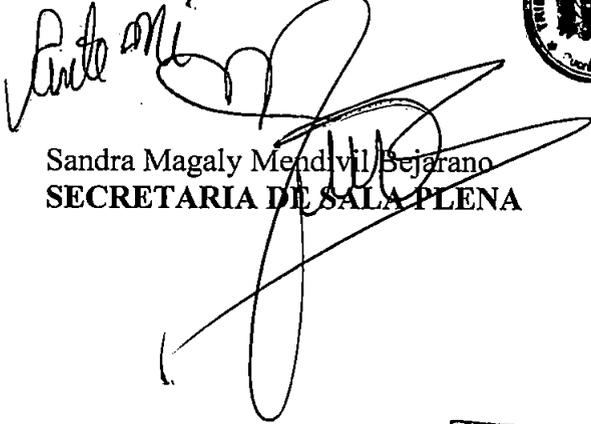
  
Antonio Guido Campero Segovia  
MAGISTRADO

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
MAGISTRADO

  
Rita Susana Nava Durán  
MAGISTRADA

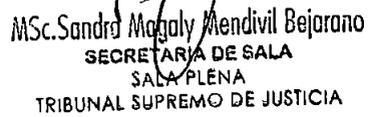


  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
MAGISTRADO

  
Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
SECRETARIA DE SALA PLENA

*improcedida.*

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA  
GESTIÓN: 2017  
EXP. N° 619 FECHA 22 de agosto  
ART. 704 DE RAZÓN N° 1/2017  
Dr. Mazaari, Dra. Sandoval, Dra. Norcado  
VOTO DISIDENTE:

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