



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia N° 26
Sucre, 27 de marzo de 2017

Expediente : 245/2015 - CA
Demandante : Empresa Metalúrgica Vinto
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria
Materia : Contencioso Administrativo
Magistrado Relator : Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez

Pronunciada dentro del proceso Contencioso Administrativo seguido por la Empresa Metalúrgica Vinto, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), que emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1128/2015 de 6 de julio de 2015.

VISTOS: La demanda Contencioso Administrativa de fs. 43-47 interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto, representada legalmente por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán contra la AGIT, representada legalmente por Daney David Valdivia Coria; la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1128/2015 de 6 de julio de 2015; la contestación a la demanda de fs. 80-87; el Decreto de Autos para Sentencia a fs. 133; los antecedentes procesales y todo lo que en materia fue pertinente analizar, y;

CONSIDERANDO I:

I.1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS DEL PROCESO

En fecha 14 de octubre de 2014, la Administración Tributaria, notificó a la Empresa Metalúrgica Vinto, con la Resolución Administrativa CEDIM N° 23-0725-14, la cual establece la devolución impositiva por el Impuesto al Valor Agregado por el periodo fiscal noviembre 2013 (quiso decir julio 2013) el importe de Bs.10.738.137, de un monto solicitado por Vinto de Bs.15.435.833, reducción que, según el demandante, no corresponde en razón de que: 1) se aplicó incorrectamente el art. 10 del DS 25465 sobre gastos de realización, 2) se depuro parte de crédito fiscal de las facturas de compra mayores a 50.000 UFV's, supuestamente porque no se ha demostrado el pago del 87% de las facturas Nos. 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 1011, 1012, 1013, 1014, 1015, 1016, 1018, 1019, 1021 emitidas por COMIBOL-EMPRESA MINERA HUANUNI y COLQUIRI, En alzada, se emitió emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0201/2015, de 3 de marzo de 2015, que resolvió Revocar parcialmente la Resolución Administrativa N° 23-00725-14, consecuentemente dejó sin efecto el importe total observado de Bs.1.833.916, que comprende la aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a sujeto de devolución impositiva, y se confirma el importe de Bs.2.843.311 como no sujeto a devolución por falta de medios fehacientes de pago; declarando sujeto a devolución

impositiva Bs.10.738.137, mas Bs.1.833.916, total de Bs.12.572.053 por el periodo fiscal julio 2013.

Resolución que agravia parcialmente a la E.M.V., e impugnada mediante el recurso jerárquico, emitiéndose la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1128/2015, que resuelve Revocar parcialmente la Resolución Administrativa N° 23-00725-14, dejando sin efecto el monto establecido como no sujeto a devolución de Bs.1.778.044, por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver, se mantiene la depuración de Bs.20.468, por la diferencia entre el importe máximo a devolver determinado en instancia recursiva y lo solicitado por el contribuyente, y se confirma el importe depurado de Bs.2.899.184, por falta de medios fehacientes de pago, en consecuencia, se establece como crédito fiscal valido para devolución BS.12.516.181, correspondiendo al periodo fiscal julio de 2013.

CONSIDERANDO II:

II.1. Contenido de la demanda Contencioso Administrativa

El demandante, luego de hacer la relación de hechos correspondiente, ingresa a desarrollar los argumentos expuestos por la AGIT en la Resolución Jerárquica y consecuentemente los fundamentos de su demanda, señalando que:

Respecto a los Gastos de Realización, señala que, la Resolución Jerárquica que confirma el descuento de Bs.20.468.00, como gastos de realización no corresponde, toda vez que, fue realizada al valor total de las facturas comerciales de exportación, calculo equivocado para la devolución de CEDEIM's, es más se calcula al valor total de las facturas comerciales de exportación, trámite el cual es rechazado por el sistema de Impuesto Nacionales, en cambio el cálculo realizado por la E.M.V., corresponde al FOB IVA frontera de Bs. 118.737.176, por el que se realiza la devolución de los CEDEIM's, en el marco legal del segundo párrafo del art. 3 del DS 25465, por lo que solicita la devolución de Bs.20.468.00.

En relación al **Descuento por Retención de Regalías Mineras**, señala que, existe una clara contradicción en el subtítulo IV 3.2.1. de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1128/2015, por cuanto en el romano I señala que; *"de la revisión y compulsas de antecedentes, se advierte que no cursa la factura N° 1021, ni su documentación de respaldo..."*; en el romano II, señala *"asimismo, es pertinente aclarar que los documentos antes citados, al haber sido presentados ante la Administración Tributaria, (fs. 473, 469, 467, 471-472 de antecedentes administrativos c. 3) no se constituyen en pruebas de reciente obtención, no siendo necesaria su presentación con juramento; no obstante siendo que no cursa la Factura N° 1021, ni otra documentación que permita relacionar con la citada factura, la boleta de pago 3009 el comprobante de Bancos Bolivianos Nro. BB08000094, el Reporte de Regalías Mineras y el Cuadro Desglosado 'Retención de Regalías Mineras' resultan impertinentes a la pretensión del sujeto pasivo, correspondiendo su rechazo, en mérito al art. 81*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

de la Ley 2492, que exige que las pruebas cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad", en el romano III, manifiesta "en relación al Cuadro de Determinación del Importe de la Factura N° 1021, Comprobante de Bancos en bolivianos, Cheque, Boleta de Pago de la Regalía Minera y otros (fs. 118-125 del expediente), se evidencia que los mismos no fueron presentados ante la Administración Tributaria, ni ante la ARIT, y al haber sido ofrecidos como prueba de reciente obtención en esta instancia Jerárquica, corresponde se efectuó el juramento respectivo,", finalmente en el romano V, señala "...habiéndose establecido que el sujeto pasivo no presento en ninguna instancia, documento alguno que se constituya en Medio Fehaciente de Pago de la Factura N° 1021, corresponde confirmar lo resuelto por la instancia de Alzada sobre esta Factura, manteniendo firme la depuración de Bs.961.142.00". Ante tal confusión la empresa sí presento la Factura N° 1021, y su documentación de respaldo, es decir, el Comprobante de Bancos Bolivianos No. BB08000094, el formulario 3009 del pago y el cuadro de Control de Regalías Mineras documentación, presentada con el recurso jerárquico, instancia en la cual debió aplicarse el principio de verdad material previsto en el art. 180 de la CPE., por lo que no corresponde el descuento de Bs.27.521.00., por lo que solicita su devolución.

Referente al **Descuento por Diferencia de Tipo de Cambio**, señala que, el monto de Bs. 79.002.00 correspondiente al descuento de diferencia de tipo de cambio en las facturas 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68 y 69 de COMIBOL-Colquiri según cuadro adjunto, el cálculo realizado en la emisión de dichas facturas, fue con el tipo de cambio VENTA, pero el pago realizado por la Empresa se realiza con el tipo de cambio de COMPRA, existiendo una diferencia de 10 puntos por dólar, al respecto la Empresa, puede usar ambos tipos de cambio, ya que ambas son oficiales según cotizaciones del dólar del Banco Central de Bolivia, por lo que no corresponde la depuración de Bs.79.002.00, suma que solicita su devolución.

Los fundamentos legales que determinan la devolución total del crédito de las facturas Nos. 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 1011, 1012, 1013, 1014, 1015, 1016, 1018, 1019 y 1021 emitidas por COMIBOL EMPRESA MINERA HUANUNI y COLQUIRI, demandado en los puntos anteriores la suma de Bs. 20.468.00 por concepto de "dif. Calculo valor of. De cot.menos gsts.realz. AGIT/EMV dentro los gastos de realización", Bs.27.521.00 por concepto de "descuento por Regalías Mineras Fact. Huanuni" y Bs.79.002.00 por concepto de "descuento dif. Tipo de cambio facturas de Colquiri" suman una depuración de Bs.3.195.386.00, también demando el otro saldo es decir la suma de Bs.2.792.661.00 por concepto de depuración medios fehacientes de pago de las factura iguales o mayores a 50.000 UFVs, que corresponde a la depuración del 14.94% de las facturas Nos. 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 1011, 1012, 1013, 1014, 1015, 1016, 1018, 1019 y 1021 emitidas por COMIBOL MINERA HUANUNI y COLQUIRI, suma que como se tiene fundamentado anteriormente, está respalda con las facturas que le dan a la Empresa Metalúrgica Vinto el

derecho de devolución del crédito fiscal IVA; No se está reintegrando conforme las normas del art. 11 de la Ley 843 al exportador (E.M.V.) el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, conceptos también previstos en el art. 8 de la Ley 843; 8 del DS. 21530; 3 y num. 3) del art. 24 del DS. 25465 de 23 de julio de 1999. Que el SIN no ve el perjuicio económico que le genera a la E.M.V., por la depuración de Bs.2.792.661.00, que corresponde al 14,94% de las facturas emitidas por COMIBOL-EMPRESA MINERA HUANUNI Y COLQUIRI, por la compra de insumos con los que trabaja la Empresa. No se tomó en cuenta que dichas notas fiscales cumplen las condiciones fundamentales para su validez y devolución conforme el art. 8 inc. a) de la ley 843, depuración que contraviniendo el art. 2 de la Ley 1963 que modifica el art. 13 de la Ley 1489 de 16 de abril de 1993 y art. 11 párrafo II de la Ley 843. El concepto de devolución tributaria previsto en el art. 125 de la Ley 2492, en virtud del cual el Estado por mandato de la Ley debe restituir en forma parcial o total impuesto efectivamente pagados tampoco se está cumpliendo, más aun si la E.M.V., demostró mediante notas fiscales, comprobantes de pago contables, ordenes de transferencias bancarias y liquidaciones finales de compra de concentrados de estaño a las empresas que emitieron las facturas, con lo que cumplió el punto 3) que la transacción se haya realizado efectivamente, primer párrafo del subtítulo IV.3.2.3 de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0683/2015, documentos que constan en el expediente, mismos que de acuerdo al num. 11 del art. 66 y art. 70-4 de la Ley 2492, se constituye en medios fehacientes de pago y respaldo de actividades.

Por último, refiere a la situación y limitación de la Empresa Metalúrgica Vinto, que el impuesto IVA metalúrgico fue creado para que tributen las empresas mineras, quienes a su vez a momento de vendernos el concentrado al valor de la cotización internacional de mineral, incrementan a tal valor el 14.94% en su factura, precio con el que compramos el concentrado. Luego al momento de que la E.M.V., funde y luego exporta, únicamente cobra el costo de tratamiento y vende a la cotización internacional porque no puede exportar impuestos. Los CEDEIM's recuperados son para devolver a nuestros proveedores de concentrados COMIBOL-Empresa Minera Huanuni y Colquiri, motivo por el que esta recuperación es vital para el futuro actuar y funcionamiento de la Empresa Metalúrgica Vinto, que como componente de la Bolivia productiva genera empleo y excedentes para el país, lo contrario significaría condiciones no competitivas, para captar concentrados y exportar el metálico.

II.1.1 Petitorio

Con los argumentos que anteceden y transcripción de normativa aplicable, el demandante, solicita pronuncie sentencia declarando probada la demanda y se Revoque la Resolución Impugnada en las partes especificadas.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

II.1.2. Admisibilidad

Por auto de 03 de noviembre de 2015, cursante a fs. 49, se admite la demanda, corriéndose traslado al demandado para que asuma defensa; ordenándose se libren las provisiones citatorias correspondientes, encomendando su ejecución al Tribunal Departamental de Justicia de La Paz, así como para la notificación al tercero interesado Gerencia Distrital Oruro del SIN.

II.1.3. Citación al demandado

En fecha 27 de abril de 2016, a horas 16:10 la autoridad demandada fue citada según consta de la diligencia a fs. 251.

II.2. Argumentos de la contestación a la demanda

Una vez corrida en traslado la demanda, la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) representada por Daney David Valdivia Coria, mediante memorial cursante de fs. 52 a 57, contesta negativamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto, señalando que:

Con referencia a la primera observación realizada por el demandante respecto a los gastos de realización, señala que la AGIT obró en observancia al principio de verdad material establecido en la SCP 0427/2010-R de 28 de junio, toda vez que se evidenció, que: La Administración Tributaria notificó al representante de la Empresa Metalúrgica Vinto con la Orden de Verificación N° 14990200081, el 21 de agosto de 2014, por el que comunicó el inicio de la verificación previa del importe solicitado correspondiente al IVA, ICE y Formalidades GA, de manera individual o combinado 2 o tres impuestos, en la modalidad Verificación Previa-CEDEIM, solicitado mediante formulario Requerimiento F-4003 N° 14400900048. Así también la Administración Tributaria emitió el 30 de septiembre de 2014, el Informe CITE:SIN/GDOR/DF/VE/INF/150/2014, mediante el cual observó las Facturas de Exportación Nos. 328 y 635 debido a que contienen diferencias entre el importe consignado en la factura y el pago efectivo en los gastos puerto. De igual forma se evidenció que la Factura N° 632, fue observada debido a que la misma no está respaldada conforme al Contrato VEX-01/13; el cual consigna a CARBOMINERALES S.A.C., el cual no permite establecer claramente quien es el comprador y beneficiario de la transacción. De la revisión de antecedentes y compulsas se evidenció que la Administración Tributaria elaboró el Papel de Trabajo calculo el valor 13% IVA exportaciones a objeto de determinar el Valor FOB 13% IVA de las exportaciones de conformidad con el art. 10 del Decreto Supremo N° 25465 y cuyo procedimiento se sujetó a lo establecido en las Leyes Nos. 843, 1498 y 1963, DS 25465 y la RND N° 10-0004-03, de lo que corresponde que la AT considere la DUDIE, las Pólizas de Exportación, Facturas de Exportación y reportes de Aduana, observando en consecuencia las Facturas Comerciales Nos. 628 y 635, por diferencia en el gasto portuario, facturas comerciales que consignan importes que no guardan relación con el pago efectivo. Por todo lo expuesto es que la AT aplica la presunción del 45% del

valor oficial de cotización, para las Facturas Nos. 628, 632 y 635 estableciéndose el importe máximo de devolución en Bs.13.637.321.

Sobre los medios Fehacientes de pago, señala que el art. 3 del DS 25765, dispone que el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme al art. 11 de la Ley 843, la determinación del crédito fiscal para las exportaciones, se realizar 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 843. Como los exportadores no generan, o generan parcialmente debito fiscal por operaciones gravadas, después de restar este del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare en el periodo fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación. Del mismo modo el párrafo III del art. 12 del DS 27874, que modifica el art. 37 del DS 27310, dispone que cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deberán ser respaldadas por los Sujetos Pasivos y/o terceros responsables, con medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente. Que el num. 4 del art. 70 de la Ley 2492, establece como obligación del Sujeto Pasivo el respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme lo establezcan las disposiciones normativas respectivas, por otro lado el num. 5 de la misma norma señala que el Sujeto Pasivo deberá demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, refiriendo a la Sentencia Nº 311/2013. Resultado de la verificación, la Administración Tributaria notificó a la EMV, con la Resolución Administrativa CEDEIM Previa Nº 23-00725-14, que establece el importe a devolver de Bs.10.738.137, por el IVA, del periodo julio 2013 y como importe no sujeto a devolución Bs.2.899.184, en el que además se evidencia que el ente fiscal observó las Facturas Nos. 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68 y 69 emitidas por COMIBOL-Empresa Minera Colquiri; 1011, 1012, 1013, 1014, 1015, 1016, 1018, 1019, 1020 y 1021 emitidas por COMIBOL, debido a que las mismas no se encuentran completamente respaldadas con Medios Fehacientes de Pago, siendo además evidente que la Factura Nº 1021, el Sujeto Pasivo no presento Medios Fehacientes de Pago, por un total de Bs.7.393.397.46.

Respecto al Descuento por Retención Regalías Mineras, señaló que esa Instancia Jerárquica, evidencio que en el presente caso no cursa la Factura Nº 1021, ni su documentación de respaldo, además que sobre la referida factura se evidenció que la Administración Tributaria sólo observó la falta de presentación de los Medios Fehacientes de Pago de dicha factura, aspecto que solicitan se tome en cuenta, toda vez que incluso en la Resolución de Recurso Jerárquico, señalo que "esta instancia se ve impedida de relacionar la boleta de pago 3009, el comprobante de bancos bolivianos Nro. bb08000094, el reporte de regalías mineras y el cuadro desglosado retención regalías mineras", resultando claro que el sujeto pasivo no presentó en ninguna



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

instancia documento alguno que se constituya en Medio Fehaciente de Pago de la Factura N° 1021, por lo que se confirmó lo resuelto por la instancia de alzada y mantener firme la depuración de Bs. 961.142.

Con relación a Descuentos por Diferencia de Tipo de Cambio, señaló que, en instancia jerárquica, se efectuó el cuadro de análisis, conforme a detalle, de lo que observa que el importe de venta de las Facturas de Compras Nos. 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68 y 69 emitidas por COMIBOL-Empresa Minera Colquiri, fueron calculadas en la nota fiscal al tipo de cambio de venta de Bs. 6.96 por 1 dólar, habiéndose efectuado en los Comprobantes de Pago Dólares, la provisión del pago expresado en dólares. De igual forma se evidencio que, en las notas de solicitud de pago que la Administración Tributaria admitió como Medio Fehaciente de Pago por estas facturas, se advierte que la Empresa Metalúrgica Vinto solicitó se efectúe el pago de cada factura por los importes provisionados en sus comprobantes de dólares, en moneda nacional, considerando a tal fin, el tipo de cambio de compra de Bs. 6,86 generando una diferencia de cambio total de Bs.431.064.33, que pone en evidencia la falta de respaldo con medios fehacientes de pago, del importe total de las facturas. En consecuencia el art. 16 del DS 24051, establece que para convertir en moneda nacional las diferencias de cambio provenientes de operaciones en moneda extranjera, el contribuyente se sujetará a la Norma de Contabilidad N° 6, la cual establece que las diferencias de cambio emergentes de modificaciones en la paridad cambiaria deben imputarse a los resultados del periodo en el que se originan, en la cuenta "Diferencia de Cambio", se observa que la Instancia de Alzada en su Resolución, señaló que la Empresa Metalúrgica Vinto efectuó el pago de las Facturas de compras Nos. 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68 y 69 emitidas por COMIBOL-Empresa Minera Colquiri al tipo de cambio de compra de Bs. 6.86 por 1 dólar, vigente a las fechas de pago, según cotización oficial emitida por el Banco Central de Bolivia; evidenciándose que las facturas fueron canceladas y registradas contablemente existiendo una diferencia por el tipo de cambio de venta 6.96 por dólar y compra 6.86 por dólar, y que la descrita diferencia, no implica que las transacciones no se hayan realizado por lo que dejó sin efecto el importe observado por diferencia de cambio.

Por último, respecto a los fundamentos legales que determinan la devolución total del crédito de las facturas Nos. 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 1011, 1012, 1013, 1114, 1015, 1016, 1018, 1019 y 1021 emitidas por COMIBOL-Empresa Minera Huanuni, y 121, 128, 115, 122, 117, 116, 120, 123, 118, 127, 119 emitidas por COMIBOL-Empresa Minera Colquiri, debemos manifestar que, conforme a lo explicado en el punto relativo a medios fehacientes de pago, que esta instancia jerárquica evidencio que no se encuentran debidamente respaldadas con Medios Fehacientes de Pago, siendo evidente que la Factura N° 1021, el Sujeto Pasivo no presentó Medios Fehacientes de Pago por un total de Bs.7.393.397.46., finalmente señala que, los argumentos del demandante no demuestran o establecen de forma indubitable, una errada interpretación de la AGIT, limitándose a realizar afirmaciones generales y no precisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico carentes de carga argumentativa. Asimismo sita la doctrina tributaria SIDOT V.3., señalando la Resolución Jerárquica

AGIT-RJ-0446/2012 y la Sentencia 30/2014 de 14 de mayo de 2014 de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, como Jurisprudencia.

II.2.1. Petitorio

El demandado solicita declarar Improbada la demanda Contencioso Administrativa, y se Confirme la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0446/2012 de 2 de julio.

II.3. Decreto de autos para sentencia

Concluido el trámite del proceso, con la réplica y dúplica presentada a fs. 95 y 130-131, respectivamente, no habiendo más que tramitar, se decretó Autos para Sentencia el 26 de julio de 2016, conforme se verifica a fs. 133.

CONSIDERANDO III:

III.1. FUNDAMENTOS JURIDICOS DEL FALLO

Una vez reconocida la competencia de la Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera para la resolución de este tipo de controversias, en el marco de lo establecido por el art. 2 de la Ley N° 620 del 31 de diciembre de 2014 en concordancia con el art. 775 del Código de Procedimiento Civil (CPC), y la Disposición Final Tercera de la Ley N° 439 (Código Procesal Civil), que establece: "*De conformidad a lo previsto por la Disposición Transitoria Décima de la Ley N° 025 de 24 de junio de 2010, Ley del Órgano Judicial, quedan vigentes los Artículos 775 al 781 del Código de Procedimiento Civil, sobre Procesos: Contencioso y Resultante de los Contratos, Negociaciones y Concesiones del Poder Ejecutivo y Contencioso Administrativo a que dieran lugar las resoluciones del Poder Ejecutivo, hasta que sean regulados por Ley como jurisdicción especializada*" y; tomando en cuenta la naturaleza del proceso Contencioso Administrativo que reviste un juicio de puro derecho, en el que sólo se analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, corresponde realizar el control judicial y de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT.

En ese entendido, del análisis y compulsas de los alegatos, datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-1128/2015, se establece que, para el caso, el punto de controversia radica en determinar si los importes de las facturas Nos. 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69 emitidas por Empresa Minera Colquiri y 1011, 1012, 1013, 1114, 1015, 1016, 1018, 1019 y 1020 emitidas por COMIBOL, cuentan con medios fehacientes de pago sujetos a crédito fiscal.

Previo a resolver la problemática identificada, resulta necesario establecer algunos conceptos, principios y disposiciones normativas:

Respecto a la **valoración razonable de la prueba**, la jurisprudencia constitucional ha establecido que la misma es una labor privativa de los jueces ordinarios y que es imprescindible también, que el recurrente señale en qué medida, en lo conducente, dicha valoración cuestionada de irrazonable de inequitativa o que no llegó a practicarse, no obstante haber sido oportunamente solicitada, tiene incidencia



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

en la Resolución final, es decir, que la Resolución final del proceso hubiera podido ser distinta de haberse practicado la prueba omitida.

En ese marco las Sentencias Constitucionales Plurinacionales 2221/2012 y 0100/2013, han señalado que: "Un supuesto de 'motivación arbitraria' es cuando una decisión coincide o deviene de la valoración arbitraria, irrazonable de la prueba **o, en su caso, de la omisión en la valoración de la prueba aportada en el proceso que influye**, en ambos casos, en la confiabilidad de la hipótesis fácticas (hechos probados) capaces de incidir en el sentido, en los fundamentos de la decisión. Es decir, existe dependencia en cómo cada elemento probatorio fue valorado o no fue valorado para que se fortalezca o debilite las distintas hipótesis (premisas) sobre los hechos.

Por último la Sentencia Constitucional SCP 0510/2013 sobre el **principio de verdad material** e impulso de oficio en los procedimientos administrativos, señaló: "En este entendido, el principio de verdad material de acuerdo a lo previsto en el art. 180.I de la CPE, es uno de los principios que también sustenta o fundamenta la administración de justicia, considerando que la función judicial es única conforme lo dispone el art. 179.I de la Norma Suprema. Dicho principio, en cumplimiento del mandato constitucional, es también uno de los principios que rige el procedimiento administrativo, que ha sido recogido por el legislador.

En efecto el **art. 4 inc. d) de la LPA**, al referirse a los principios generales o configuradores de la actividad administrativa, establece el principio de la verdad material determinando que: 'La Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil'.

Así también la doctrina es uniforme al establecer que la verdad material: "**es aquella que busca en el procedimiento administrativo, el conocimiento de la realidad, de esa verdad, en la acepción latina del término veritas: lo exacto, riguroso**". No permite contentarse con el mero estudio de las actuaciones sino que deben arbitrarse los medios por los cuales, al momento del dictado de la decisión, se conozcan todas aquellas cuestiones, permitiendo así el conocimiento exacto o lo más aproximado a los hechos que dieron origen al procedimiento'. (ABELAZTURY, CILURZO, Curso de Procedimiento Administrativo Abeledo - Perrot, pág. 29).

De la jurisprudencia constitucional citada y el desarrollo doctrinal glosado, es posible concluir que **tanto la verdad material como el impulso de oficio son principios básicos del procedimiento administrativo, su alcance rompe con la suficiencia de la verdad formal estancada en ritualismos procesales y formales, limitada a descansar en la actividad desarrollada por la parte o partes**, que en muchos casos no desentrañan la verdad de los hechos, con lógica de la imposibilidad de alcanzar una justicia material, fin último que persigue la verdad material (las negrillas son nuestras).

En virtud de ello, **su alcance cobra relevancia al orientarse hacia la búsqueda de la verdad, ya no sólo formal, sino material**, esta finalidad importa una ruptura en los esquemas tradicionales que rigen a la actividad administrativa y un

cambio de comportamiento de sus actores, fundamentalmente con relación a la administración pública y sus órganos encargados de dirigir los procesos administrativos, pues descarta toda actitud pasiva por parte del administrador, quien influido de este principio rector, ya no puede ser un simple espectador de la actividad administrativa (las negrillas son nuestras).

Ahora bien el art. 4 de la Ley 843, expresa; Art. 4.- El hecho imponible se perfeccionará:

- a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente.

El art. 8 de la referida Ley, establece: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el artículo 15 sobre el monto de las compras importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida.

Solo darán al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen

El art. 3 del D.S. N° 25465 dispone que: el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme al art. 11 de la Ley N° 843, como los exportadores no generan o generan parcialmente, debito fiscal por operaciones gravadas, después de restar este del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare en el periodo fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a las alícuota de IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación.

El art. 12 párrafo III del D.S. N° 27874, que modifica el art. 37 del D.S. N° 27310, dispone que cuando se solicite devolución impositiva, **las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deberán ser respaldadas por los sujetos pasivos y/o terceros responsables, con medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente.** Asimismo el art. 70 numeral 4 de la Ley 2492, establece como obligación del sujeto pasivo el respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme lo establezcan las disposiciones normativas respectivas (las negrillas son nuestras).

El art. 12 de la Ley N° 1489 modificada por Ley N° 1963, establece "en cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de Impuestos Internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora”.

Así mismo el Art. 13, expresa “con el objetivo de evitar la expropiación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora.

En síntesis es evidente que el art. 37 del D.S. 27310, refiere que es necesario señalar la obligatoriedad que tienen los contribuyentes en demostrar las transacciones comerciales mayores a 50.000 UFV's a efectos impositivos, debiendo estar respaldados a través de medios fehacientes de pago (documentos bancarios, cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio que aporte certeza respecto a la transferencia efectiva de dominio de los productos vendidos o comprados) para que la Administración Tributaria Reconozca el crédito correspondiente.

Previo al análisis del presente caso, conviene 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.).

De lo referido, concluimos que el objetivo de los medios fehacientes de pago es validar la realización efectiva de una transacción, la cual también debe de estar respaldada mediante libros, registros generales y especiales, facturas y/u otros documentos conforme lo establece el art. 70, numeral 4) de la Ley 2492.

De lo expuesto, corresponde concluir que, los medios fehacientes de pago, están relacionados con la existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme lo establece el artículo 4. a), concordante con el artículo 8. a) de la Ley N° 843, y el artículo 8 del DS N° 21530.

Conforme a la norma señalada, la Empresa Metalúrgica Vinto, presentó como descargo las facturas Nos. 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 1011, 1012, 1013, 1014, 1015, 1016, 1018, 1019 y 1020, cursantes en antecedentes de fs. 475 a 595 del anexo 3 y 610 a 662 del anexo 4, depósitos bancarios, documentos contables, libro de compras y ventas IVA, declaraciones juradas formularios 210 y 400, cursantes de fs. 420 a 460 del anexo 3, mismos que fueron considerados en parte por la instancia de Alzada; Documentos estos que demuestran las compras de concentrados de estaño realizadas a COMIBOL-EMPRESA MINERA HUANUNI y CORPORACION MINERA DE BOLIVIA, actividades respaldadas conforme reza el art. 12 parágrafo II del DS 27874 y art. 70 num. 4) de la Ley 2492, constituyéndose en prueba de los hechos alegados conforme el art. 76 de la citada Ley, en estricto cumplimiento del art. 70 de la Ley

A

2492, además de ser documentos que demuestran la transacción en previsión del art. 66 numeral 11 de la misma Ley, constituyéndose en medios fehacientes de pago, conforme a la normativa descrita y a la valoración razonable de la prueba desarrollada precedentemente, siendo esta una labor privativa de los jueces ordinarios y por consiguiente de este Tribunal Supremo, determinar su valoración, acción esta que fue omitida en instancia administrativa por la AGIT, contraviniendo lo descrito en la Sentencia Constitucional Plurinacional 221/2012, en ese contexto, resulta imperante buscar el conocimiento de la realidad de los hechos dejando a un lado el ritualismo en busca de la verdad conforme el principio de verdad material, que en el presente caso se encuentran plasmadas en las facturas presentadas por la Empresa Metalúrgica Vinto, no pudiendo ignorarse las mismas por cuanto demuestran la veracidad de los hechos, los cuales conllevan a realizar un análisis conforme a la sana crítica en previsión al nuevo modelo de Estado, establecido en el art. 81 de la Ley 2492 establece que "(...) se apreciarán conforme a las reglas de sana crítica siendo admisibles solo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad..." concordante con el art. 77 y 215 del citado Código al establecer que: "podrá hacerse uso de todos los medios de prueba admitidos en derecho...". De lo que se colige que conforme al principio de informalismo y favorabilidad, siempre que exista duda sobre la admisión y producción se estará a favor de esta última.

De lo expuesto, en aplicación del principio de neutralidad impositiva previsto en el art. 12 y 13 de la Ley N° 1489 modificada por Ley N° 1963, las facturas Nos. 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69 emitidas por Empresa Minera Colquiri y 1011, 1012, 1013, 1114, 1015, 1016, 1018, 1019 y 1020 emitidas por COMIBOL, resultan computables a crédito fiscal en su importe total, conforme reza el art. 4 y art. 8 de la Ley 843 y art. 8 del DS 21530, constituyéndose en medios fehacientes de pago, consiguientemente no corresponde la depuración del crédito fiscal realizado por la AGIT en la Resolución e Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1128/2015.

Respecto al descuento por retención de regalías mineras, del cual el demandante, refiere que en Instancia Jerárquica, presento la factura N° 1021 y su documentación de respaldo consistente en el comprobante de Bancos Bolivianos N° BB08000094, el formulario 3009, y el cuadro de control de Regalías; corresponde señalar que, de la revisión de antecedentes se advierte que a fs. 119 a 120, cursa la documentación referida, sin embargo, no se evidencia la presentación de la factura N° 1021; por lo que conforme al razonamiento desarrollado precedentemente, no corresponde a este Tribunal ingresar a analizar la pertinencia o no en relación a la valoración de la prueba en instancia jerárquica, en previsión de los principios de seguridad jurídica, congruencia y legalidad; correspondiendo mantener el importe no válido a crédito fiscal de Bs.961.142,00 y el descuento por retención de la regalía minera de Bs.27.521,00, se reitera ante la inexistencia de la Factura o Nota Fiscal extrañada conforme el art. 70 num. 4) de la Ley 2492.

Por último referente al Tipo de Cambio de las facturas Nos. 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68 y 69, el demandante señala como argumento lo siguiente: "*Se presume que este monto de Bs. 79.002.00, corresponde al descuento de diferencia de tipo de cambio*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

en las facturas 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68 y 69 de COMIBOL-Colquiri, según cuadro adjunto, que según la revisión efectuada el cálculo realizado en la emisión de dichas facturas con el tipo de cambio VENTA pero el pago realizado por la Empresa se realiza con el tipo de cambio de COMPRA existiendo una diferencia de 10 puntos por dólar, al respecto la Empresa puede usar ambos tipos de cambio ya que ambas son oficiales según cotización del dólar del Banco Central de Bolivia, por lo que no corresponde la depuración de Bs.79.002.00, suma que solicito se disponga su devolución”, al respecto, del análisis de lo señalado por el demandante, corresponde puntualizar que la naturaleza del proceso Contencioso Administrativo, tiene por objeto el control de legalidad de los actos ejercitados en la sede administrativa, siendo necesario que el demandante cumpla mínimamente con la carga de puntualizar y desarrollar desde su punto de vista, cada uno de los elementos que podrían tornar nula la resolución o procedimiento sometido a ese control, o que disposición normativa se hubiera vulnerado, sin que la repetición o copia de argumentos, supla la carga argumentativa necesaria para que se efectúe, siendo que el principio de verdad material, no puede reemplazar los actos que por el principio dispositivo le corresponde a la parte demandante. En ese sentido, siendo que el demandante alega que la Empresa puede usar ambos tipos de cambio, ya que ambas son oficiales según cotizaciones del dólar del Banco Central de Bolivia, no habiendo argumentado el derecho supuestamente vulnerado, por el contrario constituyen una queja general, sin que sea posible en base a lo argumentado el análisis que pretende la parte actora, sin que se pueda determinar violación al debido proceso en virtud de que el ahora demandante ha activado todos los sistemas recursivos previstos por la norma tributaria y el procedimiento administrativo en resguardo de sus derechos. Este entendimiento ha sido sostenido por este Tribunal en la Sentencia N° 238/213 de 5 de julio de 2013 que señala: *"En el presente caso, este Tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa de la acción del accionante supra expuesta con la justificación de averiguación de la verdad material en deterioro de los principios de imparcialidad e igualdad, pues el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal no puede rebasar los límites de la acción, ya que si bien no puede existir un proceso de oficio puesto que esta tiene su fundamento en la iniciativa, que es de carácter personal del accionante que tiene el poder de reclamar, que es de carácter abstracto, el Juez no puede suplir los límites de la argumentación de la acción (...)"*, de lo expuesto, al no haberse señalado de manera concreta cual es la vulneración del derecho en la que hubiere incurrido la AGIT, no es posible emitir pronunciamiento ante los aspectos generales que fueron expresados.

V. CONCLUSIONES


Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos de la parte demandante contienen en parte el fundamento legal correspondiente, en consecuencia la Resolución Jerárquica no se ajusta a derecho y a los principios invocados conforme a lo desarrollado al exordio.

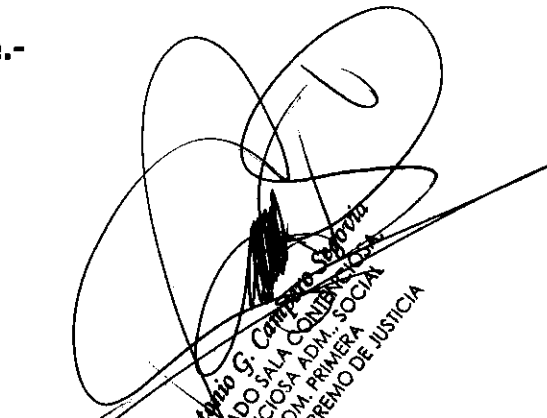
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de

diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la Ley N° 439, declara: **PROBADA EN PARTE** la demanda Contencioso Administrativa de fs. 43 a 47, interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto, Revocando lo concerniente al importe depurado de Bs.1.938.422.00 por falta de Medios Fehacientes de Pago; en consecuencia se establece como Crédito Fiscal valido para devolución Bs.13.477.323.00 correspondiente al periodo fiscal julio de 2013; manteniéndose subsistente en todo lo demás la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1128/2015 de 6 de julio.

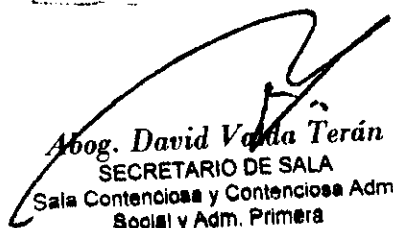
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, sea con nota de atención.


Regístrese, notifíquese y cúmplase.-


MSc. *Jorge J. von Borries M.*
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


Dr. *Anibal G. Campese Soriano*
MAGISTRADO SALA CONTENCIOSA
Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:


Abog. *David Vanda Terán*
SECRETARIO DE SALA
Sala Contenciosa y Contenciosa Adm
Social y Adm. Primera
Tribunal Supremo de Justicia


Abog. *Marco Antonio Miranda Rojas*
AUXILIAR
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
Y SOCIAL ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA	
Sentencia N° <u>126</u>	Fecha: <u>27 de mayo de 2017</u>
Libro Tomas de Razón N° <u>1</u>	