



**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA  
ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y  
ADMINISTRATIVA  
SEGUNDA**

**SENTENCIA 40/2018**

<b>Expediente</b>	: 372/2015
<b>Demandante</b>	: Gerencia Distrital Potosí del SIN
<b>Demandado (a)</b>	: Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).
<b>Tipo de proceso</b>	: Contencioso administrativo.
<b>Resolución impugnada</b>	: AGIT-RJ 1592/2015 de 1 de septiembre
<b>Magistrado Relator</b>	: Dr. Carlos Alberto Egúez Añez
<b>Lugar y fecha</b>	: Sucre, 19 de abril de 2018

---

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales SIN, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**VISTOS EN LA SALA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 63 a 69, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1592/2015 de 1 de septiembre de 2015, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la respuesta de fs. 152 a 158, los antecedentes procesales, y

**I. CONTENIDO DE LA DEMANDA**

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

Que, Zenobio Vilamani Atanacio, en representación legal de la Gerencia Distrital Potosí del SIN, se apersonó interponiendo demanda contencioso administrativa, contra la resolución impugnada, expresando en síntesis lo siguiente:

Que la Gerencia Distrital Potosí del SIN, emitió la Orden de Verificación Externa CEDEIM N° 0012OVE03972, a objeto que el Departamento de Fiscalización proceda a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Cooperativa Minera San Cristóbal S.A., con la finalidad de revisar los documentos presentados por el contribuyente respecto al crédito fiscal que respalda la solicitud de devolución tributaria a través de los Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM's), así como aspectos formales del Gravamen Arancelario (GA) por el periodo fiscal marzo de la gestión 2012.

El 27 de julio de 2012, el contribuyente presentó solicitud de devolución impositiva por el periodo marzo de 2012, por un monto de Bs. 19.003.336, 00 correspondiendo Bs. 16.570.351,00 al IVA y Bs. 2.432.985,00 al (GA), previa verificación del crédito fiscal sobre base cierta.

El 8 de agosto de 2014, se emitió el Informe en Conclusiones CITE:SIN/DDPTS/DF/INF/01583/2014, que estableció como monto no sujeto a devolución Bs. 165.429,00 por el IVA y Bs. 380,00 por el GA, correspondiente a la solicitud de devolución impositiva del periodo marzo 2012; emergente de las observaciones y depuraciones efectuadas dentro del presente proceso.

El 22 de diciembre de 2014, la Administración Tributaria, emitió la Resolución Administrativa de CEDEIM Previa, que resolvió devolver mediante Certificados de Devolución Impositiva al contribuyente, los montos de Bs. 16.404.922,00 por concepto del IVA, por el periodo fiscal marzo gestión 2012 y la suma de Bs. 2.432.605,00 correspondiente al concepto de GA, por el periodo fiscal marzo de la gestión 2012.

Asimismo la RA, dispuso determinar como montos no sujetos a devolución Bs. 165.429,00, correspondiente al IVA y Bs. 380,00 por el GA, producto de las observaciones realizadas dentro del proceso de verificación y depuración del crédito fiscal.

La RA de CEDEIM Previa N° 23-00001433-14 de 22 de diciembre de 2014, fue impugnada ante la ARIT, a través de un recurso de alzada, el cual concluyó con la emisión de la Resolución ARIT/CHQ/RA 0166/2015 de 26 de mayo, que resolvió confirmar la RA citada.

El 29 de junio de 2015, el contribuyente, presentó Recurso Jerárquico y el 1 de septiembre de 2015, se emitió la Resolución AGIT-RJ 1592/2015, que revocó parcialmente la de Alzada y respecto a las Facturas Nos. 331, 272, 90, 9, 157, 93 y 92, dejó sin efecto el crédito fiscal depurado de Bs.75.348, por el IVA, estableciendo en definitiva como importe sujeto a devolución impositiva mediante CEDEIM el monto de Bs. 16.480.270 por el IVA y Bs. 2.432.605 por el GA, y como sujeto a devolución impositiva el monto de Bs. 90.081 por el IVA y Bs. 380 por el GA correspondiente al periodo fiscal marzo de 2012.

El contribuyente el 14 de septiembre de 2015 presentó memorial solicitando aclaración, complementación y rectificación de la Resolución AGIT-RJ 1592/2015 de 1 de septiembre de 2015.

El 21 de septiembre de 2015, se emitió el Auto Motivado AGIT-RJ 0100/2015 que resolvió no haber lugar a la solicitud de complementación



presentada por el sujeto pasivo, únicamente en lo referido al número de Factura consignado, tanto en el Párrafo ii, del acápite "IV.4.6. Conclusiones Generales" de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1592/2015 de 1 de septiembre, como en su parte dispositiva.

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

1.- Señaló que la AGIT, en la emisión de la resolución impugnada, desarrolló una interpretación errónea indebida de la ley, aduciendo que el contribuyente Empresa Minera San Cristóbal, solicitó al devolución impositiva del crédito fiscal de veintiún (21) facturas las cuales fueron agrupadas en los conceptos de mantenimiento e vías externas, gastos en comunidades y gastos de mantenimiento en mina y planta de concentrados.

**Respecto a las facturas relacionadas al mantenimiento de vías externas, la AT procedió a la depuración de la factura N° 331, emitida por la Empresa de Mantenimiento Industrial S.A., adujo que la observación realizada por el SIN, fue como consecuencia de la falta de vinculación en razón a la incidencia real del costo de producción y/o exportación, por apropiación de crédito fiscal que no le corresponde y por no presentar respaldo, asimismo en razón de que el mantenimiento vial no se encuentra dentro del área de producción.**

En el presente caso, se debe comprender que respecto a la validación del crédito fiscal de las facturas, se ha efectuado una interpretación de lo dispuesto en el art. 8 de la Ley N° 843, así como lo previsto en el art. 8 del DS N° 24051, que hacen entrever que para la validez de las facturas se deben cumplir los requisitos previstos en la citada normativa.

Que si bien, la AGIT, manifiesta que la Empresa Minera San Cristóbal, trasladaba por el camino carretero Avaroa, San Cristóbal, Toldos y Uyuni - Ramaditas – San Cristóbal – Toldos, sustancias químicas, como también nitrato de amonio prillex, las cuales son internadas vía terrestre, no es menos cierto que la labor de mejoramiento o el mantenimiento de carreteras, no es un giro de actividad comercial que se encuentre registrada en el padrón de contribuyentes por parte de la Empresa Minera San Cristóbal.

Que los arts. 8 de la Ley N° 843 y 8 del DS N° 21530, refieren que a efectos del reconocimiento del crédito fiscal, es necesario que se demuestre el gravamen y vinculación con la actividad del contribuyente, si bien la AGIT, manifiesta que el contribuyente, utiliza las vías para para ingreso de personal e insumos, asimismo se debe reiterar que la labor de mantenimiento y

mejoramiento de estas vías, es tuición del Servicio Nacional de Caminos, por consiguiente el contribuyente, se apartó de las labores como actividades específicas que se encuentran descritas en el padrón de contribuyentes como en el sistema SIRAT II, como ser actividades de exportación, extracción y comercialización de minerales, recolección y explotación de minas y otros yacimientos, prospección, comercialización, concentración y otros.

De la descripción de actividades que desarrolla el contribuyente, se comprende que la actividad emergente con el convenio suscrito en el Servicio Nacional de Caminos, no se encuentra de ninguna manera relacionada a la actividad del sujeto pasivo, por consiguiente el crédito fiscal reclamado, no puede ser reconocido a su favor, puesto que lo contrario implicaría efectuar una interpretación extensiva que de manera evidente vulnera lo dispuesto en los arts. 8 de La Ley N° 843, 8 del DS N° 24051 y 3 del Reglamento para la Devolución de los Impuestos a las Exportaciones.

**Respecto a las facturas 90, 91, 92 y 93, emitida por FINNING BOLVIA S.A.**, manifestó las mismas describen la prestación de servicio de mantenimiento de infraestructura en las instalaciones de la Empresa Minera San Cristóbal, en las comunidades vecinas, como también, estos gastos para la AGIT, son considerados como vinculados indirectamente, en razón a los servicios descritos beneficiaran a las comunidades afectadas por el proceso de producción, por consiguiente dispone reconocer en favor del contribuyente la devolución impositiva de Bs. 35.289.

Al respecto, de la revisión de la RA de CEDEIM Previa, en el punto denominado "DETALLE GENERAL DE OBSERVACIONES DEL IVA Y GA ENERO 2012", se comprende que las facturas Nos. 90, 91, 92 y 93, fueron observadas *"por alquiler de equipo pesado para la ejecución de un proyecto en un tramo que no ésta dentro de su área de producción, proyecto según el convenio con el Servicio Nacional de Caminos no puede reclamar reintegro alguno al Estado Boliviano"*; en ese orden la AT, debe puntualizar que el fundamento esencial para depurar el crédito fiscal, se basa en que en el procedimiento de verificación, no se ha demostrado la vinculación del gasto con la actividad del contribuyente Empresa Minera San Cristóbal, citando al respecto lo previsto en la Sentencia N° 91/2012 de 3 de abril, emitida por el Tribunal Supremo de Justicia.

Del razonamiento descrito y reiterando la actividad del contribuyente citado, señaló que la Resolución de Recurso Jerárquico, no logra discernir de



qué manera son vinculados indirectamente los gastos descritos en las facturas cuestionadas, con la actividad descrita líneas arriba, asimismo, la autoridad de alzada manifestó en su resolución que el contribuyente realizó el mantenimiento de vías aledañas fuera de las instalaciones de la Empresa Minera San Cristóbal, aspecto que respalda la depuración del crédito fiscal respecto a la vinculación del gasto, asimismo la Autoridad Jerárquica, no refiere por qué el contribuyente, en el procedimiento de verificación no adjuntó documentación relativa a los partes diarios de trabajo, informe del supervisor, planillas y documentos contables, que evidencien que los trabajos de mantenimiento fueron realizados por el contribuyente y cual el grado de vinculación.

En ese entendido, se comprende que tanto en instancia o en sede administrativa (SIN), como en impugnación, no se respaldó el segundo requisito de devolución impositiva, es decir la vinculación del gasto con la actividad del sujeto pasivo, lo que significa que no existen elementos de juicio que respalden la solicitud de devolución del crédito fiscal.

**Respecto a la factura N° 9 emitida por Transportes Mamani de Lucrecio Mamani**, la Autoridad Jerárquica refiere que de la verificación de los antecedentes administrativos, se comprende que el costo que detalla la factura, emerge de la dotación de agua potable que efectúa a favor de la comunidad de Culpina K, en razón a que la demanda de agua no abastece a la población, por consiguiente, la Autoridad Jerárquica señala que este gasto nace del buen relacionamiento que debe haber entre la empresa y la sociedad, aspecto por el cual justifica que este gasto está vinculado con la actividad del contribuyente.

Al respecto, se debe manifestar que en el procedimiento de verificación del crédito fiscal, la AT no analizó documento alguno presentado por el contribuyente, que haga entrever cual la vinculación directa entre los gastos efectuados, respecto a la actividad económica desarrollada, por consiguiente la RA de CEDEIM Previa, sobre esta factura, observó que por servicio de cisterna para uso en comunidades cercanas, el gasto no está vinculado a la actividad gravada, siendo un gasto perdido con efectos solo para el IUE, asimismo de la revisión del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0166/2105 de 26 de mayo de 2015, la autoridad de alzada señaló que el contribuyente no presentó ningún convenio de desarrollo sostenible y relaciones comunitarias, aspecto que haga entrever que el gasto que la provisión de agua para la comunidad de Culpina K, se circunscribe dentro de los beneficios de interés social descrito en la Ley N° 1777.

Conforme a lo expuesto, que la Resolución de Recurso Jerárquico, no explica de manera fundamentada de qué manera los gastos en la factura N° 9 se encuentran vinculados al giro de la actividad del contribuyente.

**Sobre la Factura N° 157 emitida por el Servicio de Transporte Copacabana**, relativa al arrendamiento de una movilidad tipo cisterna, a efectos de provisionar de agua en tanques de emergencia y apoyo a trabajos de infraestructura en las comunidades aledañas al Proyecto San Cristóbal, así como a varios destinos de la jurisdicción San Cristóbal, es considerado por la AGIT, como un gasto relacionado indirectamente con la actividad exportadora, considerando el buen relacionamiento que debe existir entre la empresa y la sociedad, asimismo refiere que este gasto se circunscribe dentro de los beneficios de interés social como abastecimiento de agua a la comunidad Culpina K.

Sobre el tema, como resultado del procedimiento de verificación del crédito fiscal; la AT, se manifestó que en relación a la factura N° 157, que fue observada de la siguiente manera: *“Porque el servicio de cisterna para el uso en comunidades cercanas, gasto que no está vinculado a la actividad gravada, siendo un gasto perdido con efectos solo para el IUE”*; compréndase que en el procedimiento de verificación como instancia de alzada, no se presentó prueba documental que haga entrever o demuestre la vinculación del gasto con la actividad del contribuyente; si bien en el Recurso Jerárquico se establece ese gasto considerando el buen relacionamiento que debe existir entre la Empresa y la sociedad, empero para la AT no queda claro en razón de qué el contribuyente, no presentó ningún convenio de desarrollo sostenible y relaciones comunitarias, aspecto que haga entrever que el gasto para la provisión de agua para la comunidad de Culpina K se circunscribe dentro de los beneficios de interés social descrito en la Ley N° 1777, por consiguiente no se demostró la vinculación del gasto con lo dispuesto en los arts. 8 de la Ley N° 843 y 8 del DS N° 24051.

**Respecto a la factura N° 253 emitida por el Servicio de Transporte Exaltación Lazo Cayo**, inherente al arrendamiento de camiones cisterna a favor de la Empresa Minera San Cristóbal, para la prestación de servicios de agua y riego, dentro del campamento de la empresa y comunidades, la Autoridad Jerárquica, manifestó que es un gasto que no puede ser incorporado a los costos y gastos de la actividad minera del sujeto pasivo, porque no son determinantes para el nivel de producción, son gastos considerados



indirectamente con la actividad exportadora en razón a que forman parte del buen relacionamiento entre la empresa y la sociedad.

De lo expuesto, se comprende que es la propia AGIT, quien refiere que es un gasto que no puede ser incorporado a los costos y gastos de la actividad minera del sujeto pasivo, porque no son determinantes para el nivel de producción; empero refiere que estos gastos conllevan un interés social, al respecto la AT en la RA CEDEIM Previa, observó este concepto manifestando que *"Por servicio de riego y abastecimiento en la comunidad San Cristóbal, gasto que no está vinculado a la actividad gravada, siendo un gasto a fondo perdido con efectos para el IUE"*; como se podrá advertir, este gasto es reconocido por la AT indirectamente, empero en lo inherente a la devolución del crédito fiscal, al contrario refiere que este gasto puede ser deducible empero en lo inherente al IUE, en ese orden la AT, sostiene que los elementos de prueba valorados en el procedimiento de verificación, como en instancia de alzada, no ha logrado subsumirse en el marco normativo del art. 8 de la Ley N° 843 y el DS N° 24051, en razón de que no se ha logrado demostrar que el gasto esté vinculado con la actividad desarrollada por el contribuyente, por consiguiente, se entiende que la AT, no realizó una correcta compulsión de los antecedentes con la norma específica, a efectos de validar el crédito fiscal reclamado por la Empresa Minera San Cristóbal, por consiguiente, corresponde que se mantenga la depuración del crédito fiscal reclamado.

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

En base a los argumentos resumidos, solicita se declare probada la demanda y se mantenga vigente e incólume la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0166/2015 de 26 de mayo que confirmó en su integridad la Resolución Administrativa de CEDEIM Previa N° 23-00001433-14 de 22 de diciembre de 2014.

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

Que admitida la demanda por decreto de fs. 124, mediante memorial cursante de fs. 152 a 158, se apersonó Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en mérito a la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2015 cursante a fs. 150 de obrados; quien luego de exponer los antecedentes administrativos, en tiempo hábil contestó negativamente la demanda, expresando en síntesis lo siguiente:

Sobre la depuración de facturas relacionadas al mantenimiento de vías externas, depuración de la Factura N° 331, indicó que la observación realizada por la AT, y del análisis realizado por la instancia de alzada, que la causa para no validar el crédito fiscal correspondiente a la factura citada, emitida por la Empresa ESMI S.A., es el alcance y estipulaciones del Convenio SNC N° 18/04-GCV-SER, estableciendo que la Empresa Minera San Cristóbal S.A., actuó más allá de lo pactado en dicho convenio, manifestó que dicho convenio no se encontraba en vigencia cuando la Empresa San Cristóbal S.A., contrató a la Empresa ESMI S.A., según establece de lo pactado en el referido Convenio en la Cláusula Novena respecto al plazo, establece 240 días según cronograma, es decir se realizó y concluyó en sus efectos en la gestión 2005; por otro lado se tiene que el Contrato de Mantenimiento de Camino MSC 1594, que según la Cláusula Séptima, inició en sus efectos el 9 de junio de 2010, así se verifica, que el contrato de servicios que generó la Factura N° 331, se efectuó fuera del alcance del Convenio suscrito entre el sujeto pasivo y el SNC; por lo referido, se concluye que no corresponde analizar dicho convenio como elemento que pueda establecer la vinculación del gasto, puesto que al no estar vigente al momento de la contratación del servicio por el cual se reclama el crédito fiscal, no constituye ninguna consecuencia legal para el presente caso. Referente a las Facturas Nos. 91 a 93, emitidas por FINNING BOLIVIA S.A., sostuvo que se tiene como factor común de las mismas, que en el concepto detallado se indica el alquiler de la correspondiente maquinaria en la localidad de San Cristóbal y señalan el Contrato MSC 1459, así de la revisión al citado contrato, se tiene que fue suscrito el 12 de enero de 2010, estando vigente según adendas efectuadas el 31 de julio 2013, la Cláusula Tercera establece como objeto del contrato de arrendamiento de maquinaria para uso en servicio de mantenimiento de infraestructura de las instalaciones de la Empresa Minera San Cristóbal S.A., en las comunidades vecinas, fuera de las instalaciones de MSC, y en cualquier parte de las provincias: Nor Lipez, Sur Lipez, Enrique Baldivieso y Daniel Campos que así sea requerido.

Ahora bien, la actividad minera desarrollada por Minera San Cristóbal S.A., según el Informe CITE: SIN/GDPTS/DF/INF01583/2014, está definida como la exploración, explotación, beneficio, fundición, transporte y exportación y/o venta de minerales y metales, cuyos beneficios obtenidos como resultado de su actividad, refieren al costo de oportunidad de las comunidades y



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

personas, que se ven afectadas por el proceso de producción, los que se constituyen en gastos relacionados indirectamente con la actividad exportadora. Con relación a la Factura N° 9 emitida por Transportes Mamani de Lucrecio Mamani Donaire, se advierte que la AT, en el papel de trabajo, observó dicha factura, se evidencia que el sujeto pasivo como sustento de los gastos incurridos en la compra de bienes y/o servicios, presentó como respaldo entre otros documentos el Contrato de Arrendamiento de Equipo MSC-11002025.

Del análisis del contenido del contrato de arrendamiento citado, se establece que el mismo fue suscrito entre Minera San Cristóbal S.A., y Lucrecio Mamani Donaire, en cuyas Cláusulas Segunda y Tercera, acuerdan que la nombrada persona, propietario de un camión cisterna, Marca Volvo, con Placa N° 1725-NZL, proporciona dicho motorizado en calidad de arrendamiento a favor de Minera San Cristóbal SA, para prestar los servicios de abastecimiento de agua a la comunidad del Culpina K. Asimismo, según el punto 3 Alcance de Trabajo, del documento "Términos de Referencia" señala que el servicio de alquiler de cisterna para provisión de agua a esta comunidad, desde la vertiente de agua de Jawilcha, al tanque de agua de Culpina se producirá en época estiaje, debido a que el agua de pozo no abastece la demanda actual de la población.

Ahora bien, la actividad minera desarrollada por la Empresa Minera San Cristóbal, está definida como la exploración, beneficio, fundición, transporte y exportación y/o venta de minerales y metales, cuyos beneficios obtenidos como resultado de su actividad, refieren el costo de oportunidad de las comunidades y personas que se ven afectadas por el proceso de producción, que se constituyen en gastos relacionados indirectamente con la actividad exportadora.

**Sobre la Factura N° 157**, sostuvo que de la verificación del contenido del Contrato de Arrendamiento de Equipo MSC-1226, se evidencia que fue suscrito entre Minera San Cristóbal S.A. y María Calcina Ticona, en cuyas Cláusulas Segunda y Quinta, acuerdan que la nombrada señora, propietaria de un camión cisterna Marca Volvo, con Placa de Circulación N° 1184-SZE, proporciona dicho motorizado en calidad de arrendamiento a favor de Minera San Cristóbal S.A., para prestar el servicio de provisión de agua en tanques de emergencia y apoyo en trabajos de infraestructura en las comunidades aledañas al Proyecto San Cristóbal y siendo que la actividad minera desarrollada por la citada entidad, está definida como la exploración, explotación, beneficio, fundición, transporte y explotación y/o venta de minerales y metales, cuyos beneficios obtenidos como

resultado de su actividad, refieran el costo de oportunidad de las comunidades y personas que se ven afectadas por el proceso de producción, se constituyen en gastos relacionados indirectamente con la actividad exportadora.

Con relación a la Factura N° 253, de antecedentes se establece que la Empresa Minera San Cristóbal S.A., presentó como descargo a los gastos incurridos por la compra de bienes y servicios descrita en la presente nota fiscal, entre otros documentos, el Contrato de Arrendamiento de Cisternas MSC-1697, de cuyo análisis se evidencia que este documento fue suscrito entre la Empresa Minera San Cristóbal S.A. y Exaltación Lazo Cayo, propietaria de los camiones cisterna, en cuyas Clausulas Segunda y Tercera, establecen que la nombrada señora, propietaria de los camiones cisterna, proporciona dichos motorizados en calidad de arrendamiento a favor de la Empresa Minera San Cristóbal S.A., para prestar los servicios de agua y riego para la citada empresa, dentro del campamento de la empresa y hacia las comunidades y siendo que la actividad minera desarrollada por la citada entidad, está definida como la exploración, explotación, beneficio, fundición, transporte y explotación y/o venta de minerales y metales, cuyos beneficios obtenidos como resultado de su actividad, refieran el costo de oportunidad de las comunidades y personas que se ven afectadas por el proceso de producción, se constituyen en gastos relacionados indirectamente con la actividad exportadora.

## **II. 1 Petitorio.**

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1592/2015 de 1 de septiembre.

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

Que, de la revisión de antecedentes procesales, se establece que:

El 18 de noviembre de 2013, la Administración Tributaria notificó al sujeto pasivo, con la Orden de Verificación - CEDEIM N° 0012OVE03972, que establece la verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al Crédito Fiscal Comprometido, correspondiente al periodo fiscal marzo 2012.

El 20 de noviembre de 2013, la Administración Tributaria, notificó a Minera San Cristóbal S.A., con el Requerimiento F. 4003, N° 00118165 y su Anexo, en los que solicitó la presentación de documentación respaldatoria.

El 8 de agosto de 2014, la Administración Tributaria, emitió el Informe CITE: SIN/GDPTS/DF/INF/01583/2014, en el que describe las observaciones del Crédito Fiscal.



El 22 de diciembre de 2014, la Administración Tributaria notificó a la Empresa Minera San Cristóbal S.A., con la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00001433-2014, que establece como importe sujeto a devolución mediante CEDEIM Bs. 16.404.922, por el IVA y Bs. 2.432.605, por el GA y como no sujetos a devolución la suma de Bs. 165.429, por el IVA y Bs. 380, por el GA, del periodo fiscal marzo de 2012.

Ante esta circunstancia, Minera San Cristóbal S.A., interpuso Recurso de Alzada, conforme se evidencia de fs. 88 a 101 del Anexo 1, resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria mediante Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0166/20154, cursante de fs. 177 a 197 del Anexo 1, que resolvió confirmar la RA CEDEIM Previa N° 23-00001433-14 de 22 de diciembre de 2014.

Como consecuencia del aludido fallo, el sujeto pasivo, interpuso Recurso Jerárquico, conforme se advierte de fs. 309 a 323, del Anexo 2, resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 1592/2015 de 1 de septiembre que revocó parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-CHQ/RA 0166/2015 de 26 de mayo, en la parte referida a la depuración del Crédito Fiscal IVA, por las Facturas Nos. 331, 273, 90, 9, 157, 93 y 92, dejando sin efecto el Crédito Fiscal del IVA depurado de Bs. 75.348, estableciendo en definitiva como importe sujeto a devolución impositiva mediante CEDEIM, el monto de Bs. 16.480.270, por el IVA, y Bs. 2.432.605, por el GA y como no sujeto a devolución impositiva el monto de Bs. 90.081, por el IVA y Bs. 380, por el GA, correspondiente al periodo fiscal marzo 2012.

Contra esta determinación, Zenobio Vilamani Atanacio, en representación legal de la Gerencia Distrital Potosí del SIN, se apersonó interponiendo demanda contencioso administrativa conforme consta de fs. 63 a 69 de obrados.

Por memorial de fs. 111 a 115 vta., la Gerencia Distrital La Paz II del SIN, presentó réplica, en tanto que de fs. 118 a 119, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, presentó dúplica, dando lugar al proveído de fs. 166 que decretó "Autos para Sentencia".

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

Que del análisis y compulsas de antecedentes, se establece que la controversia en el caso objeto de análisis, se circunscribe en determinar si fue correcta la determinación asumida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la resolución impugnada, al haber dispuesto que las facturas Nos.

331, 273, 90, 91, 92, 93, 9, 157 y 153, depuradas por la ARIT, se encuentran vinculadas a la actividad exploradora de la Empresa Minera San Cristóbal, extremo que es rechazado por institución demandante.

#### **ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.**

El Procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado, liberándolo del abuso de poder de los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus 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 consecuencia, corresponde a este Tribunal, analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos por las instancias de impugnación, así como de la administración tributaria. Conforme lo dispone el art. 109.I de la CPE, que todos los derechos por ella reconocidos, son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, por su parte los arts. 115 y 117.I de la misma norma, garantiza el derecho al debido proceso, que se constituye en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria, conforme al mandato del art. 30. 12 de la Ley del Órgano Judicial.

En este contexto, una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos formulados por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede a revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos.

Al respecto, el art. 8 a) de la Ley N° 843 establece que sólo darán lugar al crédito fiscal, las compras, adquisiciones, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza en la medida que se vinculen con las operaciones gravadas; es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen. Así también, el DS N° 21530 de 27 de febrero de 1997, Reglamento al Impuesto al Valor Agregado (IVA), en su art. 8 establece: *"El crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8 inciso a) de la Ley 843, es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen con la actividad sujeta a tributo"*.



Por otro lado la jurisprudencia desarrollada asumida por este Tribunal Supremo de Justicia, mediante Auto Supremo N° 477 de 22 de noviembre, estableció que: *“el sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el computo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes: 1) la existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme lo establece el art. 4. a) concordante con el art. 8. 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 art. 8. a) de la Ley N° 843; y 3) La realización efectiva de la transacción”*.

El art. 3 del DS N° 25465 de 23 de julio de 1999, Reglamento Para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones, sobre el Impuesto al Valor Agregado (IVA) señala: *“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, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios, vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme al Artículo 11 de la Ley 843 (texto ordenado vigente). No se entenderá como costo, a los efectos de lo establecido en el párrafo precedente, la sola depreciación de los bienes de capital y de los activos fijos, sino el pago que se hubiere realizado por su importación o compra den mercado interno.*

*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 Artículo 8 de la ley N° 843 (texto ordenado vigente). Como los exportadores no generan, o generan parcialmente, Débito Fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del Crédito Fiscal, el excedente del crédito que resultare en el período fiscal respectivo, será devuelto hasta el monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicable sobre el valor FOB de exportación”*.

En base a la normativa descrita, y de la revisión de antecedentes administrativos, de acuerdo al Informe CITE: SIN/GDPTS/DF/INF/01583/2015 emitido por la AT, la actividad de la Empresa Minería San Cristóbal, es la exploración, explotación, beneficio, fundición, transporte y exportación y/o venta de minerales y metales, y según la Estructura del Costo de Ventas presentado

por la Empresa Minera San Cristóbal, en la etapa de verificación dicha estructura comprende costos directo e indirectos incurridos en el proceso productivo y clasificados como Mina, Planta, Mantenimiento, Servicios Auxiliares, Proyectos, Comercial, Finanzas, Legal, Salud, Ingeniería, Adquisiciones, Seguridad y otros costos indirectos de producción, en ese sentido, si bien, existen algunas actividades de soporte operativo y corporativo, que no se vinculan directamente con la actividad principal, resultan ser necesarias para el desarrollo de las actividades de la empresa, en aplicación de las políticas sociales y económicas.

Al respecto, con relación a la depuración de la Factura N° 331 emitida por la Empresa de Mantenimiento Industrial S.A. (ESMI S.A), por el monto de Bs. 258.798,20 se advierte que la causa para no darle validez, es la falta de vinculación por no existir incidencia real del costo de producción y/o exportación, por apropiación de Crédito Fiscal que no le corresponde, observación realizada en dicha nota fiscal, por tratarse del mantenimiento de la vía de un tramo que no está dentro de su área de producción y sobre el que según el convenio con el Servicio Nacional de Caminos, no puede reclamar reintegro alguno del Estado, sobre esta observación, de la validación del crédito fiscal comprometido, la instancia de alzada estableció que: 1) La autorización del SNC fue para el mejoramiento del tramo y no así para el mantenimiento; 2) Según el convenio las empresas autorizadas fueron otras, y no así la Empresa ESMI S.A., la cual emitió la Factura N° 331 y , 3) El plazo de ejecución según convenio es de 240 días a partir del 7 de septiembre de 2004, plazo que venció superabundantemente en relación a la fecha de la Factura N° 331 de 15 de marzo de 2012.

En este sentido, corresponde analizar la vinculación del gasto según lo previsto por los arts. 8 de la Ley N° 843 (TO) y 8 del DS N° 21530.

Al respecto, del análisis de la actividad del contribuyente, consistente en la explotación a cielo abierto, ubicada en la Provincia Nor Lipez del Depto. de Potosí; en tal sentido, tomando en cuenta que el inició de sus actividades de preparación de explotación de minerales, mediante Nota MSC-C-092/04 d 5 de julio de 2004, solicitó al Servicio Nacional de Caminos, autorización para la implementación del proyecto, conformado por dos tramos, el primero a las Localidades de Uyuni y Ramaditas y el segundo desde esta última localidad Ramaditas a San Cristóbal, advirtiéndose así que la vía Ramaditas-Avaroa, se constituye en un tramo necesario para la realización de las actividades del



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

sujeto pasivo, y en ese sentido, para utilizar la vía señalada, realizó el contrato con la Empresa ESMI S.A., para su mantenimiento, de donde se concluye que dicho gasto está vinculado a su actividad exportadora, toda vez que por dicha vía ingresan los insumos y recursos para efectuar sus actividades, como ser la exportación entre otras.

En este contexto, al haber existido la vinculación de la Factura N° 331 con la actividad exportadora del contribuyente, según lo previsto en los arts. 3 de DS N° 25465 y 11 de la Ley N° 843, fue correcta la validación del crédito fiscal e dicha factura, conforme se concluyó en la resolución impugnada.

Respecto a las Facturas Nos. 90, 91, 92 y 93, emitidas el 12 de marzo de 2012, por la Empresa FINNING BOLIVIA S.A., se advierte que de acuerdo al cuadro expuesto en la RA CEDEIM Previa N° 23-00001433, la observación para no validarlas, es por el alquiler de maquinaria en la Localidad de San Cristobal, de un proyecto de un tramo que no está dentro de su área de producción, proyecto del cual según el convenio con el SNC, no puede reclamar reintegro alguno del estado Boliviano.

En ese sentido, corresponde analizar la vinculación de los gastos correspondientes a las citadas facturas, según lo previsto en los arts. 3 de DS N° 25465 y 11 de la Ley N° 843.

Para tal efecto, partiremos del Contrato MSC N° 1459, es así que de la revisión del citado documento, se tiene que fue suscrito el 12 de enero de 2010, estando vigente hasta el 31 de julio de 2013, en la Cláusula Tercera, establece como objeto de contrato, el arrendamiento de maquinaria para su uso en el servicio de mantenimiento de infraestructura en las instalaciones de la Empresa Minea citada, y en cualquier parte de las provincias: Nor y Sur Lipez, Enrique Baldivieso y Daniel Campos.

Ahora bien, siendo la actividad de la citada empresa la exploración, explotación, beneficio, fundición, transporte y exportación y/o venta de minerales y metales, cuyos beneficios obtenidos como resultado de su actividad, refieren el costo de oportunidad de las comunidades y personas, que se ven afectadas por el proceso de producción, esfuerzo que si bien no puede ser incorporado directamente a los costos y gastos de la actividad minera del sujeto pasivo, sin embargo, se constituyen en gastos de la actividad exportadora, por lo tanto, dicho gasto debe ser considerado para el computo del crédito fiscal.

Sobre la Factura N° 9 emitida el 5 de marzo de 2012, por Transportes Mamani de Lucrecio Mamani Donaire, observada por la Administración Tributaria, por no estar vinculada a la actividad de la empresa nombrada, el sujeto pasivo a fin de sustentar dicha factura y beneficiarse con el crédito fiscal, presentó entre otros documentos, el Contrato de Arrendamiento de Equipo MSC-11002025, de cuyo análisis se evidencia que fue suscrito entre la Empresa Minera San Cristóbal y el nombrado señor, propietario de un camión cisterna, proporcionando dicho motorizado en calidad de arrendamiento a favor de la citada empresa, para prestar servicios de abastecimiento de agua a la comunidad de Culpina K, debido a que el agua del pozo, no abastece a la demanda actual de la población.

Ahora bien, dada la actividad del sujeto pasivo, descrita precedentemente, cuyos beneficios obtenidos como resultado de su actividad, se constituyen en gastos relacionados de manera indirecta con la actividad exportadora del sujeto pasivo, por lo que dichos gastos, es decir, el abastecimiento de agua a la nombrada comunidad, debe ser considerado para el computo del crédito fiscal.

Este mismo razonamiento se debe aplicar con relación a las Facturas Nos. 157 y 253, la primera emitida por el Servicio de Transporte Copacabana y la segunda por el Servicio de Transporte de Exaltación Lazo Cayo, por tratarse de casos similares relacionados a la provisión o suministro de agua mediante cisternas a comunidades de la región.

#### **CONCLUSIONES.**

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos descritos precedentemente, se evidencia que los argumentos alegados por parte del demandante, no tienen asidero legal alguno; en este sentido la AGIT, a tiempo de emitir la resolución impugnada, confirmando la resolución del recurso de alzada, actuó correctamente, motivo por el que no corresponde dar curso a las pretensiones deducidas por la parte demandante.

**POR TANTO:** La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los artículos 2.2 y 4 de la Ley 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1592/2015 de 1 de septiembre.



Estado Plurinacional de Bolivia  
 Órgano Judicial

Devuélvase los antecedentes administrativos a la Autoridad General de Impugnación Tributaria, sea cumpliendo el procedimiento que corresponda.

**Regístrese, comuníquese y cúmplase.**

**Magistrado Relator: Dr. Carlos Alberto Egüez Añez**

*[Handwritten signature]*  
~~Dr. Carlos Alberto Egüez Añez~~  
 PRESIDENTE  
 SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA  
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

*[Handwritten signature]*  
 Abog. Ricardo Torres Echalar  
 MAGISTRADO  
 SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA  
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

**ANTE MI:**

*[Handwritten signature]*  
 Abog. Aldo Suarez Bruening  
 SECRETARIO DE SALA  
 SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA  
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
 ORGANISMO JUDICIAL DE BOLIVIA  
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA  
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA

Sentencia N°..... 40 ..... Fecha:..... 19/4/2012 .....

Libro Tomas de Razón N°..... 1 .....

*[Handwritten signature]*  
 Abog. Aldo Suarez Bruening  
 SECRETARIO DE SALA  
 SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA  
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA