



**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA
ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y
ADMINISTRATIVA
SEGUNDA**

SENTENCIA N° 45/2017

EXPEDIENTE : 129/2015
DEMANDANTE : Empresa Metalúrgica Vinto
DEMANDADO(A) : Autoridad General de Impugnación Tributaria
TIPO DE PROCESO : Contencioso Administrativo
RESOLUCIÓN IMPUGNADA : R.J. AGIT-RJ 0233/2015 de fecha 18/02/2015
MAGISTRADO RELATOR : Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas
LUGAR Y FECHA : Sucre, 20 de marzo de 2017

VISTOS EN LA SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 23 a 27 vta., interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ-0233/2015 de 18 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) (fs. 4 a 15), la respuesta enviada vía fax de fs. 33 a 43 y en original de fs. 46 a 51, el memorial del tercero interesado de fs. 56 a 60, la réplica de fs.79 y vta., la dúplica enviada vía fax de fs. 88 a 92 y en original de fs. 93 a 94 vta., los antecedentes procesales; y,

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Empresa Metalúrgica Vinto, representada por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, interpuso demanda contencioso administrativa impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ-0233/2015 de 18 de febrero, emitida por la AGIT, fundamentando su acción, en síntesis, en los siguientes términos:

Indica que la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00396-14 emitida por la Gerencia Distrital Oruro a.i. del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), estableció a favor de la Empresa Metalúrgica Vinto, la devolución impositiva por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), por el periodo fiscal Febrero 2013, en la suma

de Bs.16.638.700,- de un monto solicitado de Bs.19.057.448,- que según la empresa demandante, la reducción no corresponde porque: **a)** Erróneamente se aplicó el art. 10 del Decreto Supremo (DS) N° 25465 sobre los gastos de realización; y, **b)** Que ilegalmente se depuró parte del crédito fiscal de las facturas de compras mayores a 50.000.- UFV, supuestamente porque no se habría demostrado el pago del 87% de las facturas "2383" (sic), 2684, "26/25" (sic), 2686, 2687, 2688, 2689, 2690, 944, 945, 946, 947, 949, 950, 954, 955, 2713, "27/13" (sic), 2714, 2715, 2716, 2717, 2718, 2719 y 2720, emitidas por COMIBOL – Empresa Minera Huanuni, que según la demanda, es una aseveración que no es cierta, porque en los hechos pagó el 87% de las mismas; y, sin embargo, el SIN habría realizado reducciones dentro las sumas pagadas.

Asimismo señala que el SIN irregularmente depuró el crédito fiscal del 14% del total de las facturas mayores a 50.000.- UFV, motivo por el que interpuso Recurso de Alzada, que ameritó la Resolución N° ARIT-LPZ/RA 0729/2014 de 13 de octubre, que dispuso CONFIRMAR la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00396-14 de 30 de junio de 2014, emitida por la Gerencia Distrital Oruro del SIN; y, consecuentemente, mantuvo firme y subsistente el punto primero de la parte resolutive y el importe no sujeto a devolución de Bs.2.418.748,- establecido en la parte segunda resolutive, por falta de medios fehacientes de pago, por el período fiscal febrero 2013. Consiguientemente, la Empresa Metalúrgica Vinto interpuso Recurso Jerárquico, ameritando la Resolución ahora impugnada, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0729/2014 de 13 de octubre; y, consiguientemente declaró firme y subsistente la Resolución CEDEIM Previa N° 23-00396-14 de 30 de junio de 2014.

I.2. Fundamentos de la demanda.

En relación a los medios fehacientes de pago, después de hacer referencia a parte de la Resolución ahora impugnada, refiere que para la recuperación de CEDEIM's de este periodo -febrero 2013-, su empresa realizó solicitud por un monto de Bs.196.057.448,-; y que la Resolución ahora impugnada, estableció como importe de devolución la suma de Bs.16.638.700,- existiendo una diferencia de Bs.2.418.748,-

Entre los fundamentos que impugnan la Resolución del Recurso Jerárquico, motivo de autos, señala:



I.2.1. Descuento por el Impuesto a las Transacciones Financieras.

Al respecto, señala que la depuración realizada por descuentos por el Impuesto a las Transacciones Financieras de las Facturas Nos. 955, 2690 y 2720 (COMIBOL), por el monto de Bs.23.763,-, señala que es un descuento que el Banco Central de Bolivia realiza por concepto del mencionado I.T.F., por todo traspaso de fondos a la cuenta de COMIBOL, por lo que la referida suma de dinero, no correspondió sea depurada.

I.2.2. Descuento por manipuleo de concentrados.

Señala que en relación a los descuentos por manipuleo de concentrados, la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ-0233/2015, ahora impugnada, aceptó que la factura N° 126 emitida por SEDECAR, se encuentra respaldada por documentación pertinente; y, que contradictoriamente señaló que no cursa en antecedentes el pago realizado a favor de SEDECAR, por lo que confirmó la Resolución del Recurso de Alzada; y, que además no cumple con lo previsto con el art. 81 de la Ley N° 2492 por lo que no corresponde su valoración. Al respecto, la empresa demandante alega que esa fundamentación es imprecisa e insuficiente, porque no señaló cuál de los requisitos establecidos en el citado artículo no se cumplió, por lo que correspondía se valore esa prueba *"por tanto no corresponde la depuración de Bs.2.895.00 en las facturas de COMIBOL-Huanuni No.947"* (fs. 25).

I.2.3. Descuento por servicio de análisis "DIRIMISION".

Refiere que en cuanto a los descuentos por servicios de análisis dirimición, en la factura N° 947, se realizó un descuento de crédito fiscal por Bs.8,00, monto que corresponde a la factura de Spectrolab de Bs.60,00 y que fue presentada al SIN en la etapa de fiscalización previa. Alega que la ratificación de la AGIT respecto a este punto no corresponde, porque la coincidencia de los lotes registrados en la factura y el lote en el que se liquida tal factura es imposible, porque el proceso de análisis de dirimición no lo permite, por cuanto desde el momento de entrega de muestras al laboratorio de Spectrolab hasta la presentación de la certificación tarda mínimo 10 días; y, el tiempo de entrega de la factura por parte de Spectrolab a la E.M.V. tarda por lo menos 20 días, por lo que por el transcurso del tiempo, es imposible realizar el descuento o la liquidación de la factura de dirimición en la liquidación del mismo lote, por lo que la depuración no corresponde, más aún si existe evidencias del pago efectivo del servicio.

I.2.4. Descuento sin fundamento.

Señala que en relación al descuento sin fundamento, refiere que en su recurso jerárquico, expresó que el monto depurado de Bs.2,00, no tiene justificativo, menos fundamento, por cuanto la "desvirtuación" (fs. 25 vta.) de ese descuento estuvo en su recurso de alzada; y, que no es cierto que la E.M.V. no haya especificado las razones por las que ese importe no debería ser depurado.

I.2.5. Sobre facturas observadas.

En cuanto a sus fundamentos legales, menciona el art. 125 de la Ley N° 2492, la Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999, art. 1° y 2° que modifica los arts. 12 y 13 de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993, los arts. 8.a) y 11 de la Ley N° 843, "el Decreto Supremo N° 25465 de 23 de octubre de 1999, Artículo 3,24 numeral 3)", el art. 8 del DS N° 21530, el art. 37 del DS N° 27310 modificado por el art. 12 del DS N° 27874.

Concluye refiriendo la situación y limitaciones de la Empresa Metalúrgica Vinto, arguyendo que la misma, funde y luego exporta, señalando también que únicamente cobra su costo de tratamiento en condiciones competitivas internacionales y que vende a la cotización internacional, porque no puede exportar impuestos, alegando asimismo que los CEDEIM recuperados son para devolver a sus proveedores de concentrados.

I.3. Petitorio.

Con estos argumentos, la Empresa Metalúrgica Vinto solicita se declare probada la demanda contenciosa administrativa y se revoque la Resolución ahora impugnada "en las partes especificadas".

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Admitida la demanda contencioso administrativa, por decreto de fs. 29, corrida en traslado y citada la autoridad demandada, se apersonó la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria, que contesta la demanda contencioso administrativa, enviada vía fax de fs. 33 a 43 y en original de fs. 46 a 51, con los siguientes argumentos:

Señala que respecto a **los medios fehacientes de pago** referidos por la empresa demandante, haciendo alusión al art. 3 del DS N° 25465 y arts. 11 y 8 de la Ley N° 843, art. 12.III del DS 27874 que modifica el art. 37 del DS N° 27310, art. 70.4 de la Ley N° 2492, de la verificación que hizo de los antecedentes administrativos, la Administración Tributaria en el papel de trabajo "Verificación de



Compras-Medios Fehacientes de Pago” observó las facturas con el código “b”, en sentido de que no se encuentra completamente respaldada con medios fehacientes de pago las facturas 2683, 2684, 2685, 2686, 2687, 2688, 2689, 2690, 944, 945, 946, 947, 949, 950, 954, 955, 2712, 2713, 2714, 2715, 2716, 2717, 2718, 2719 y 2720, emitidas por COMIBOL – Empresa Minera Huanuni, depurando el Crédito Fiscal IVA, por un total de Bs.2.47181748,-

Asimismo alega que si bien la normativa vigente, no contempla la figura que respalda la observación parcial de una factura, entiende que la Administración Tributaria pudo haber observado el total de cada una de las facturas, pero que al haber verificado la “compra-venta” de mineral y su pago por lotes, observó sólo una parte de las facturas referidas precedentemente, porque evidenció los Medios Fehacientes de Pago de los lotes que le fueron presentados e identificados, por lo que esa instancia jerárquica, en cumplimiento del art. 63.II de la Ley N° 2341 referido a que en ningún caso podrá agravarse la situación inicial del sujeto pasivo, es que solamente se refirió a las pretensiones que le fueron formuladas por las partes.

Asimismo señala que la demanda del sujeto pasivo, no es claro en sus argumentos, porque no explica de qué forma la AGIT obró incorrectamente.

II.1. En relación a descuento por el Impuesto a las Transacciones Financieras.

Indica que las facturas Nos. “955, 2690 y 2720 – descuentos por el Impuesto a las Transacciones Financieras” (ITF), que el sujeto pasivo, del total a pagar a COMIBOL por la compra de concentrado de estaño, descontó el importe que corresponde al ITF, consiguientemente, en lugar de asumir el gasto por este concepto, lo trasladó a su proveedor COMIBOL; aspecto que contradice la normativa que regula el ITF, haciendo alusión al art. 4 de la Ley N° 3446. Alega asimismo la autoridad demandada, que los documentos presentados -por el sujeto pasivo- no constituyen medios de pago, así como tampoco es válido el argumento del ahora demandante que habría señalado que el ITF es de anteriores traspasos efectuados por el ente emisor, pretendiendo respaldar ese argumento con el Extracto Bancario como “Medio Fehaciente de Pago”, cuando en realidad, la empresa no realizó el gasto por el ITF, por lo que corresponde mantener la observación por Bs. 23.763.- Y, también alega que la demanda no tiene fundamento.

II.2. En relación a descuento por manipuleo de concentrados.

Señala que en relación a las contradicciones de la AGIT referidas a medio fehaciente de pago indicada en la demanda; la AGIT expresa que no cursa en antecedentes, el pago realizado por el sujeto pasivo a favor de SEDECAR (por manipuleo de concentrados) por lo que en virtud a lo dispuesto en el art. 70, numerales 4 y 5 de la Ley N° 2492 -la empresa ahora demandante- debió presentar documentación contable que acredite dichas transacciones como ser: el documento con el que se pagó y su respectivo registro contable en los libros Diario y Mayor; y, el resultado al final de la gestión fiscal que confirmen las operaciones realizadas, aspecto que no evidenció; y, también alega que el Comprobante de Bancos Bolivianos BB y documentación adjunta al Recurso Jerárquico, no cumplió lo previsto en el art. 81 de la Ley N° 2492.

II.3. En relación a descuento por servicio de análisis "DIRIMISION".

La AGIT señala que la factura N° 947 fue emitida en virtud a la Liquidación Final Nos. 203/2013-S al 207/2013-S, para lo que la empresa ahora demandante, adjuntó el cuadro de determinación en el que relaciona con los números de Lotes EMH-BL-10/2013 AL EMH-BL-14/2013; y que sobre este particular, en la etapa de verificación presentó el Comprobante de Bancos Bolivianos N° BB02000251 y FB02000020; y, que sin embargo, de la lectura del detalle de la factura N° 014664 emitida por Spectrolab por servicio de análisis de humedad de dirimición, ésta hace referencia al "Detalle de Servicio 21168", deduciendo que dicho costo no corresponde al análisis de los lotes EMH-BL-10/2013 al EMH-BL-14/2013 que pretende la EMV atribuir su deducción, por lo que no corresponde sea considerado como medio fehaciente de pago.

II.4. En relación a descuento sin fundamento.

La autoridad demandada señala que en relación al Descuento por Bs.2.- monto desconocido (descuento sin fundamento), la empresa ahora demandante, en su Recurso Jerárquico habría señalado que el detalle del importe reclamado se encuentra en el punto "2.1. Medios fehacientes de pago" del Recurso de Alzada; y, que de su verificación, estableció que el único detalle que observó es en relación al importe de Bs.2.418.748.- que es total de la Resolución Administrativa de CEDEIM y que habría citado de forma general que ese importe es un descuento por monto desconocido, sin precisar la composición del mismo.



II.5. En relación a facturas observadas.

La AGIT, señala que de la revisión de antecedentes, verificó que por las facturas de compra de mineral, la empresa ahora demandante, solicitó la devolución impositiva; y que la Administración Tributaria al inicio de la verificación, solicitó los medios fehacientes de pago por compras mayores a 50.000,- UFV, ante lo que la EMV, presentó comprobantes de pago, acompañados de los respectivos extractos bancarios además de las liquidaciones de la regalía minera y los formularios F-3009 que respaldan el empoce de los importes a favor del fisco. También indica que la Administración Tributaria procedió a realizar la depuración de las facturas 2683, 2684, 2685, 2686, 2687, 2688, 2689, 2690, 944, 945, 946, 947, 949, 950, 954, 955, 2712, 2713, 2714, 2715, 2716, 2717, 2718, 2719 y 2720, emitidas por COMIBOL, porque no se encuentran completamente respaldadas con medios fehacientes de pago, debido a que verificó que no fueron pagadas en su totalidad, existiendo una diferencia de Bs.2.418.748.- que no puede ser sujeta de devolución.

Señala que los argumentos de la demanda no establecen de forma indubitable una errada interpretación de la AGIT, habiéndose limitado a realizar afirmaciones generales y no precisas.

Posteriormente, con el subtítulo de Sistema de Doctrina Tributaria, hace alusión a las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ-0233/2015, AGIT-RJ-0261/2015 y AGIT-RJ-0488/2015, sin especificar fechas de emisión; y, como jurisprudencia hace referencia a las Sentencias N° 238/2013 de 5 de julio emitida por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia; y, a la Sentencia N° 280 de 7 de octubre de 2014 emitida por Sala Plena, sin especificar de qué Tribunal.

II.6. Petitorio.

La autoridad demandada solicita sea declarada improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta; y, se mantenga firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0233/2015 de 18 de febrero, emitida por la AGIT.

III. DE LOS ARGUMENTOS DE LA TERCERA INTERESADA

Mediante memorial de fs. 56 a 60, se apersonó la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Verónica Jeannine Sandy Tapia, argumentando en síntesis lo siguiente:

Después de hacer referencia a antecedentes, la tercera interesada, en relación a los "Medios Fehacientes de Pago" hace alusión a los arts. 66.11) y 70, incs. 4) y 5) de la Ley N° 2492, art. 37 del DS N° 27310 modificado por el art. 12.III del DS N° 27874, para posteriormente señalar que de la revisión que efectuó a la documentación del contribuyente, observó que las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal por importes iguales o superiores a 50.000,- UFV, sus importes no demostraron la totalidad de pago, "*importes por diferencias de cambio que no fueron pagadas, retenciones por el Impuesto a las Transacciones Financieras no declaradas e importes por manipuleo no declaradas a la Administración Tributaria*" (fs. 58 vta.) y que no cuentan con documentación de respaldo, por lo que el importe deducido asciende a Bs.2.418.748,-

Asimismo señala que respecto al descuento por "MANIPULEO DE CONCENTRADOS Y DESCUENTO POR ANÁLISIS", evidenció que las facturas de los pagos realizados por el contribuyente a cuenta de COMIBOL -por manipuleo de mineral- no fueron emitidas a nombre del contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto, por lo que corresponden a costos y/o gastos sujetos de devolución para el contribuyente COMIBOL. Asimismo indica que la empresa ahora demandante, por concepto de manipuleo de concentrados, presentó como medio de pago la factura N° 126 por Bs.21.950,- emitida por SEDECAR, así como el comprobante de provisiones varias y que no adjuntó el medio de pago respectivo que acredite el pago efectivo del referido servicio, por lo que no corresponde validar el crédito solicitado por este concepto.

Señala que respecto a los gastos de "*Dirimisión*" (fs. 58 vta.), evidenció que la empresa ahora demandante, presentó como medio de pago la factura N° 14664 emitida por Spectrolab por un monto de Bs.60, la que haría referencia al servicio N° 21168 que no se encuentra en "*antecedentes Administrativos*" y que por ende, no corresponde a lo señalado en la Factura N° 947 emitida por la Corporación Minera de Bolivia, por lo que corresponde mantener la depuración efectuada.

Asimismo indica que de similar manera evidenció que en los medios fehacientes de pago, identificó facturas de compra de concentrado de mineral cuyo pago no fue respaldado como lo muestra en la cédula V8 (fs. 59).

También indica que se determinó como monto no sujeto a devolución la suma de Bs.2.418.748,- correspondiente a la devolución impositiva del periodo "febrero-2013". También señala que comunicados los resultados al contribuyente,



el mismo no presentó ninguna objeción a las observaciones establecidas dentro del proceso de verificación.

Haciendo alusión al art. 12 de la Ley N° 1489, modificada por "Ley N° 196" (fs. 59), también refiriendo el "art. 13 de la citada Ley" (fs. 59), modificada por la Ley N° 1963; y posteriormente, mencionado al art. 3 del DS N° 25465, señala que las devoluciones impositivas, constituyen erogaciones que realiza el Estado a favor de un particular exportador; y que procede la devolución del IVA efectivamente pagado, por los insumos de cualquier naturaleza incorporados en los productos de exportación, siempre que se hubiere realizado efectivamente la exportación.

Indica que el Departamento de Fiscalización, consideró los pagos efectivamente respaldados con medios fehacientes de pago, en aplicación de disposiciones legales, habiendo la Administración Tributaria determinado devolver Bs.16.638.700.- por el IVA del periodo febrero de 2013, por lo que no vulneró derechos del sujeto pasivo; y por el contrario, el contribuyente debió presentar todos los documentos que efectivamente acrediten las compras realizadas a la Corporación Minera de Bolivia. Y, que consiguientemente los argumentos de la empresa demandante no son ciertos, habiendo la Resolución ahora impugnada, realizado una correcta apreciación acorde a las disposiciones legales respecto a las facturas Nos. 944, 945, 946, 947, 949, 950, 954, 955, 2683, 2684, 2685, 2686, 2687, 2688, 2689, 2690, 2712, 2713, 2714, 2715, 2716, 2717, 2718, 2719 y 2720, emitidas por COMIBOL.

III.1. Petitorio.

El tercero interesado, solicita se declare improbadamente la demanda; y, consiguientemente se confirme la Resolución ahora impugnada y la Resolución Administrativa de CEDEIM N° 23-00396-14 de 30 de junio de 2014 emitida por la Administración Tributaria, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

Prosiguiendo el trámite de la causa, se corrió en traslado a la entidad demandante para réplica, misma que cursa a fs. 79 y vta.; y, corrida para dúplica, la misma fue enviada vía fax de fs. 88 a 92 y en original de fs. 93 a 94 vta.; asimismo el tercero interesado presentó memorial que cursa de fs. 56 a 60; y, por decreto de fs. 95, se dispuso Autos para Sentencia.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

De la revisión de antecedentes, se advierte:

IV.1.- A fs. 874 del anexo 5, se encuentra un cuadro firmado por el

apoderado de la Empresa Metalúrgica Vinto, en el que hace referencia al mes de febrero 2013, y señalando en una columna central "*Determinación del importe de la factura N° 955*".

IV.2.- A fs. 878 del anexo 5, cursa la nota EMV-C-0203/2013 de 8 de marzo de 2013 en papel membretado de la Empresa Metalúrgica Vinto, de parte del encargado de la División Compra Minerales, dirigido al Jefe del Depto. Contabilidad a.i., que instruye efectuar la cancelación de la liquidaciones de referencia, "**Menos :**" "*CARGO I.T.F. SEGÚN DETALLE ADJUNTO*".

IV.3.- A fs. 691 del anexo 4, se encuentra un cuadro firmado por el apoderado de la Empresa Metalúrgica Vinto, en la que hace referencia al mes de febrero 2013, y señalando en una columna central "*Determinación del importe de la factura N° 2690*".

IV.4.- A fs. 695 del anexo 4, cursa la nota EMV-C-0219/2013 de 12 de marzo de 2013 en papel membretado de la Empresa Metalúrgica Vinto, de parte del encargado de la División Compra Minerales, dirigido al Jefe del Depto. Contabilidad a.i., que instruye efectuar la cancelación de la liquidación de referencia, "**Menos :**" "*CARGO I.T.F. SEGÚN DETALLE ADJUNTO*".

IV.5.- A fs. 752 del anexo 4, se encuentra un cuadro firmado por el apoderado de la Empresa Metalúrgica Vinto, en la que hace referencia al mes de febrero 2013, y señalando en una columna central "*Determinación del importe de la factura N° 2720*".

IV.6.- A fs. 756 del anexo 4, cursa la nota EMV-C-0229/2013 de 12 de marzo de 2013 en papel membretado de la Empresa Metalúrgica Vinto, de parte del encargado de la División Compra Minerales, dirigido al Jefe del Depto. Contabilidad a.i., que instruye efectuar la cancelación de la liquidación de referencia, "**Menos :**" "*CARGO I.T.F. SEGÚN DETALLE ADJUNTO*".

IV.7.- De fs. 985 a 990 del anexo 5, se encuentra la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00396-14 de 30 de junio de 2014, que estableció devolver mediante Certificados de Devolución Impositiva al contribuyente Empresa Metalúrgica VINTO, "**Bs16,638,700-**" (sic)

IV.8.- De fs. 13 a 15 vta., cursa Recurso de Alzada interpuesto por la Empresa Metalúrgica Vinto, con sello de recepción de fecha 21 de julio de 2014.

IV.9.- De fs. 43 a 50 vta. del anexo 1, cursa la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0729/2014 de 13 de octubre, que dispuso CONFIRMAR la



Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00396-14 de 30 de junio de 2014, emitida por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Empresa Metalúrgica Vinto; consecuentemente, mantiene firme y subsistente el punto primero de la parte resolutive y el importe no sujeto a devolución de Bs2.418.748.- establecido en la parte segunda resolutive, por falta de medios fehacientes de pago, por el período fiscal febrero 2013.

IV.10.- De fs. 4 a 15, se encuentra la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT- RJ-0233/2015 de 18 de febrero, que resolvió confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0729/2014 de 13 de octubre; y, consiguientemente declaró firme y subsistente la Resolución CEDEIM Previa N° 23-00396-14 de 30 de junio de 2014.

V. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Que el motivo de la *litis* se circunscribe a determinar: Si la empresa demandante, tiene razón para exigir la devolución de Bs.2.418.748 correspondiente al periodo fiscal febrero 2013 que le fue depurado por la Administración Tributaria dentro la solicitud de CEDEIM que realizó por el total de Bs.19.057.448.-; y, consiguientemente, si fue correcta la resolución de la AGIT que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0729/2014 de 13 de octubre y declaró firme y subsistente la Resolución CEDEIM Previa N° 23-00396-14 de 30 de junio de 2014.

VI. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

Que, el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye garantía formal 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, los arts. 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, establecen el procedimiento contencioso administrativo, señalando que la demanda se interpondrá ante la Corte Suprema de Justicia, ahora Tribunal Supremo de Justicia, y que el proceso será tramitado en la vía ordinaria de puro derecho; y, conforme también se tiene previsto en el art. 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

En consecuencia, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio

de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas 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:

VI.1. En relación a descuento por el Impuesto a las Transacciones Financieras.

De la revisión de antecedentes, se advierte: a) Respecto a la factura N° 955, a fs. 874, se encuentra un cuadro firmado por el apoderado de la Empresa Metalúrgica Vinto, en la que hace referencia al mes de febrero 2013, y señalando en una columna central "*Determinación del importe de la factura N° 955*"; y, en una columna derecha titulada "*Medios Fehacientes de pago Expresado en dólares*", se encuentra una sub columna titulada "*Líquido Pagable Final*" en la que establece el monto de "*1,111,086.92*", que es coincidente con la suma total de las liquidaciones finales Nos. 240/2013-F al 247/2013-F (ocho liquidaciones) referidas en la nota EMV-C-0203/2013 de 8 de marzo de 2013 en papel membretado de la Empresa Metalúrgica Vinto, de parte del encargado de la División Compra Minerales, dirigido al Jefe del Depto. Contabilidad a.i., que instruye efectuar la cancelación de la liquidaciones de referencia, "**Menos :**" "*CARGO I.T.F. SEGÚN DETALLE ADJUNTO*", **advirtiéndose que se hizo la resta por este concepto** reflejándose el saldo tanto en forma numérica como literalmente (fs. 878); b) Respecto a la factura N° 2690, a fs. 691, se encuentra un cuadro firmado por el apoderado de la Empresa Metalúrgica Vinto, en la que hace referencia al mes de febrero 2013, y señalando en una columna central "*Determinación del importe de la factura N° 2690*"; y, en una columna derecha titulada "*Medios Fehacientes de pago Expresado en dólares*", se encuentra una sub columna titulada "*Líquido Pagable Final*" en la que establece el monto de "*186,130.51*", que es coincidente con el señalado por la nota EMV-C-0219/2013 de 12 de marzo de 2013 en papel membretado de la Empresa Metalúrgica Vinto, de parte del encargado de la División Compra Minerales, dirigido al Jefe del Depto. Contabilidad a.i., que instruye efectuar la cancelación de la liquidación de referencia, "**Menos :**" "*CARGO*



I.T.F. SEGÚN DETALLE ADJUNTO", advirtiéndose que se hizo la resta por este concepto reflejándose el saldo tanto en forma numérica como literalmente (fs. 695); y, c) Respecto a la factura N° 2720, a fs. 752, se encuentra un cuadro firmado por el apoderado de la Empresa Metalúrgica Vinto, en la que hace referencia al mes de febrero 2013, y señalando en una columna central "Determinación del importe de la factura N° 2720"; y, en una columna derecha titulada "Medios Fehacientes de pago Expresado en dólares", se encuentra una sub columna titulada "Líquido Pagable Final" en la que establece el monto de "392,301.10", que es coincidente con el señalado por la nota EMV-C-0229/2013 de 12 de marzo de 2013 en papel membretado de la Empresa Metalúrgica Vinto, de parte del encargado de la División Compra Minerales, dirigido al Jefe del Depto. Contabilidad a.i., que instruye efectuar la cancelación de la liquidación de referencia, **"Menos :"** **"CARGO I.T.F. SEGÚN DETALLE ADJUNTO"**, advirtiéndose que se hizo la resta por este concepto reflejándose el saldo tanto en forma numérica como literalmente (fs. 756).

Consiguientemente, la empresa demandante, descontó el pago que debería haber realizado por concepto del ITF. Al respecto, el art. 4 de la Ley N° 3446, indica que son sujetos pasivos del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) las personas naturales o jurídicas, titulares o propietarias de cuentas corrientes y cajas de ahorro, sea en forma individual, mancomunada o solidaria; las que realizan pagos o transferencias de fondos; las que adquieren cheques de gerencia, cheques de viajero u otros instrumentos financieros similares existentes o por crearse; las que sean beneficiarias de la recaudación o cobranza u ordenen pagos o transferencias; las que instruyan las transferencias o envíos de dinero y las que operen el sistema de pagos, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria que tendrá quien ordene la entrega o reciba los fondos, por las operaciones que ha realizado con el operador; las que rediman o cobren Depósitos a Plazo Fijo; las que rescaten cuotas de participación y/o sus rendimientos en Fondos de Inversión, a que se refiere el art. 2 de esta citada Ley; por tanto, en las órdenes emanadas por el encargado de la "DIVISIÓN COMPRA MINERALES" dirigida al Jefe del Depto. de Contabilidad -en papel membretado de la Empresa Metalúrgica Vinto-, referidas en párrafos precedentes, habiendo instruido que se proceda a la cancelación a la orden de COMIBOL – Empresa Minera Huanuni (respecto a la factura N° 955) y COMIBOL – Empresa Minera Colquiri (respecto a las facturas Nos. 691 y 2720);

menos el "CARGO I.T.F.", por lo que no tiene razón la empresa demandante en su reclamo, en sentido de que la Administración Tributaria, indebidamente habría realizado la depuración las facturas Nos. 955, 2690 y 2720, respecto al Impuesto a las Transacciones Financieras; consiguientemente, en el caso de autos, no corresponde se devuelva sumas de dinero que no fueron pagadas por la Empresa Metalúrgica Vinto en cuanto al ITF, por lo que la determinación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), fue correcta.

VI.2. En relación a descuento por manipuleo de concentrados.

De la revisión de la Resolución ahora impugnada, se advierte que si bien en su página 19 (fs. 13 de obrados) indica que "...se establece que la misma se encuentra respaldada por el 'Estado de Cuenta/Analíticos al 21/02/2013', en el que se registra la cuenta por cobrar a COMIBOL..."; empero, no es menos cierto que posteriormente señala "...sin embargo, no cursa en antecedentes el pago realizado por el recurrente a favor de SEDECAR..." haciendo alusión al art. 70, numerales 4 y 5 de la Ley N° 2492 en sentido que establece que el sujeto pasivo debe respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas y otros documentos; y, que en el caso de autos, debió presentar documentación contable que acredite dichas transacciones como ser el documento con el que se pagó y su respectivo registro contable en los libros Diario y Mayor; y, el resultado final de la gestión fiscal, que justifiquen y confirmen las operaciones realizadas, lo que no evidenció. Por otra parte, indicó que la documentación adjunta en su recurso jerárquico, no cumplió con lo previsto en el art. 81 de la Ley N° 2492, indicando que no corresponde su valoración, y que debe confirmarse lo resuelto en la Resolución del Recurso de Alzada.

Al respecto, el mencionado art. 81 de la Ley N° 2492, indica que las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquéllas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: 1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas; 2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa; y, 3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo. Asimismo indica que en los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo



de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención. Sin embargo, en el caso de autos, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no mencionó por cuál de las causas referida en el citado artículo, no las valoró, menos fundamentó las razones para considerar las mencionadas pruebas presentadas en esa instancia, considerando que uno de los elementos del debido proceso, es la debida fundamentación de las resoluciones.

El art. 115.II de la CPE, establece que el Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones; y que de conformidad al art. 180.II. de la CPE, el debido proceso en uno de los principios procesales en los que se fundamenta la jurisdicción ordinaria. Al respecto, la jurisprudencia constitucional señaló en la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 1441/2016-S3 de 7 de diciembre 2016, lo siguiente:

*"...la SC 1289/2010-R de 13 de septiembre, estableció que: 'La jurisprudencia del Tribunal Constitucional, contenida en la SC 0752/2002-R de 25 de junio, recogiendo lo señalado en la SC 1369/2001-R de 19 de diciembre, ha establecido que el derecho al debido proceso '...exige que toda Resolución sea debidamente fundamentada. Es decir, que cada autoridad que dicte una Resolución debe imprescindiblemente exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la misma. **Que, consecuentemente cuando un Juez omite la motivación de una Resolución, no sólo suprime una parte estructural de la misma, sino también en los hechos toma una decisión de hecho no de derecho que vulnera de manera flagrante el citado derecho que permite a las partes conocer cuáles son las razones para que se declare en tal o cual sentido; o lo que es lo mismo cuál es la ratio decidendi que llevó al Juez a tomar la decisión**" (las negrillas son nuestras)".*

Posteriormente esta jurisprudencia señala:

"En ese orden este Tribunal en ese mismo entendimiento jurisprudencial en la SCP 0893/2014 de 14 de mayo, sostuvo que: 'La motivación es una exigencia constitucional de las resoluciones -judiciales y administrativas o cualesquiera otras-, expresadas en una resolución en general, sentencia, auto, etcétera, porque sin ella se vulnera la garantía del debido proceso (art. 115.I de la CPE) sin ella. El

contenido esencial del derecho a una resolución fundamentada o derecho a una resolución motivada fue desarrollado en la SCP 2221/2012 de 8 de noviembre, y complementado por la SCP 0100/2013 de 17 de enero, teniendo en cuenta las finalidades que persigue este derecho fundamental"

Consiguientemente, se advierte que en relación a este aspecto, la demanda señaló que la fundamentación de la Resolución ahora impugnada, es imprecisa e insuficiente, porque no señaló cuál de los requisitos establecidos en el citado artículo no se cumplió, refiriéndose al art. 81 de la Ley N° 2492, por lo que este reclamo es evidente, conforme se advierte a fs. 13 y vta. de obrados, correspondiente a las páginas 19 y 20 de la Resolución, ahora impugnada.

En mérito a lo expuesto, se advierte que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no ajustó a derecho su determinación, al no haber emitido una fundamentación y motivación que corrobore debidamente su determinación.

VI.3. En relación a descuento por servicio de análisis "DIRIMISION".

Del análisis de la Resolución impugnada, se advierte que la AGIT observó que según el detalle de la factura N° 014664 emitida por Spectrolab por servicio de análisis de humedad por Dirimisión, la misma hace referencia al "Detalle de Servicio 21168", por lo que dicho análisis no corresponde al análisis de los números de lotes EMH-BL-10/2013 al EMH-BL-14/20136, por lo que no corresponde que los documentos presentados como descargos sean considerados como medio de pago.

Al respecto, la demanda no desvirtúa los fundamentos expuestos en la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ-0233/2015 de 18 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), habiéndose limitado a señalar que **la coincidencia de los lotes registrados en la factura y el lote en el que se liquida tal factura es imposible**, porque el proceso de análisis de dirimisión no lo permite, por cuanto desde el momento de entrega de muestras al laboratorio de Spectrolab hasta la presentación de la certificación tarda mínimo 10 días; y, el tiempo de entrega de la factura por parte de Spectrolab a la E.M.V. tarda por lo menos 20 días, por lo que por el transcurso del tiempo, **es imposible realizar el descuento o la liquidación de la factura de dirimisión en la liquidación del mismo lote.**

Es de considerar que el art. 4 y su inciso a) de la Ley N° 843, señala que el hecho imponible se perfeccionará 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.

Al respecto, si bien es cierto que la autoridad demandada, no cuestiona sobre el objetivo del mencionado análisis; sin embargo, al confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0729/2014 de 13 de octubre, que a su vez confirmó la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00396-14 de 30 de junio de 2014, está dando por bien hecha la depuración que realizó la Administración Tributaria, toda vez que el contenido de la factura, debe ser coherente con los hechos generadores, aspecto que no fue desvirtuado por la empresa demandante.

Consiguientemente, la Empresa Metalúrgica Vinto, al afirmar que es imposible realizar el descuento o la liquidación de la factura de dirimición en la liquidación del mismo lote, está dando la razón a los fundamentos expuestos en la Resolución emitida por la AGIT.

VI.4. En relación a descuento sin fundamento.

Del examen de la Resolución impugnada, se advierte que la misma refiere que la empresa ahora demandante, en su recurso jerárquico sólo señaló que el detalle del importe reclamado se encuentra en el punto 2.1. Medios Fehacientes de pago, del Recurso de Alzada; y que habiendo verificado, estableció que el único detalle que observó, es con relación al importe de Bs2.418.748.-, importe total de la resolución Administrativa de CEDEIM, citando de forma general que ese importe es un descuento por monto desconocido, sin precisar la composición del mismo, por lo que no existió reclamo específico de ese importe ni respaldo suficiente para su consideración. (fs. 13 vta.)

De la revisión del Recurso de Alzada interpuesto por la EMV, se advierte que evidentemente, en el punto "2.1. MEDIOS FEHACIENTES DE PAGO", en un detalle que realiza respecto a la diferencia de Bs. 2.418.748.00, especifica en una línea "*Descuento monto desconocido*" para luego señalar en la parte derecha, "Bs. 2.00". Sin embargo, se advierte que en el reclamo que realiza, no especifica que parte de la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00396-14 de 30 de junio de 2014, no fue correctamente valorada y analizada para concluir que existe un monto desconocido de Bs.2,- que estaría siendo injustamente depurado, por lo que era su obligación cumplir con lo estipulado en el art. 76 de la Ley N° 2492 que

señala que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, por lo que se advierte que la empresa demandante, ni siquiera realizó una fundamentación debida al respecto, por lo que las autoridades que resolvieron los recursos impugnativos, no pueden de oficio suplir aquello que las partes se encuentran en la obligación de demostrar, toda vez que atentaría la imparcialidad que debe existir en las autoridades de impugnación tributaria.

Consiguientemente, lo fundamentado al respecto por la AGIT en la Resolución ahora impugnada, se ajusta a derecho.

VI.5. En relación a facturas observadas.

De la revisión de la Resolución ahora impugnada, se advierte que la AGIT, realizó la correspondiente fundamentación, haciendo alusión a los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843 y el art. 70, numerales 4 y 5 de la Ley N° 2492, para posteriormente señalar que revisó antecedentes y que evidenció que la Administración Tributaria depuró un crédito fiscal de Bs.2.418.748, al que le asignó el código b, que refiere que no se encuentra completamente respaldada con medios fehacientes de pago, debido a que no fueron pagadas en su totalidad, por lo que determinó el Crédito Fiscal IVA generado por los importes no pagados para que sea reducido del importe solicitado para su devolución. Sin embargo, del contenido de la demanda, a los fines de analizar sus fundamentos y la correspondiente demostración de sus pretensiones, se advierte que la Empresa Metalúrgica Vinto, no precisó cuáles son documentos que respaldan su demanda, y qué parte de las resoluciones vulneraron sus derechos respecto a este motivo de la demanda "facturas observadas" habiéndose limitado a mencionar disposiciones legales para luego realizar generalizaciones, refiriendo la situación y limitaciones de la Empresa Metalúrgica Vinto, arguyendo que la misma, funde y luego exporta, señalando también que únicamente cobra su costo de tratamiento en condiciones competitivas internacionales y que vende a la cotización internacional, porque no puede exportar impuestos, alegando asimismo que los CEDEIM recuperados son para devolver a sus proveedores de concentrados; por lo que no demostró de qué manera, la administración tributaria y principalmente la autoridad demandada, habría actuado de manera diferente a los que las disposiciones legales disponen.

Al respecto, el art. 65 de la Ley N° 2492, establece que los actos de la Administración Tributaria por estar sometidos a la Ley se presumen legítimos y



serán ejecutivos, salvo expresa declaración judicial en contrario emergente de los procesos que este Código establece. Consiguientemente, la empresa demandante al no haber demostrado que existió una indebida depuración de facturas, en observancia a la disposición legal citada, se concluye que la determinación de la AGIT, se presume legítimo.

VI.6. Conclusiones.

Consiguientemente, se advierte que la determinación asumida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al emitir la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0384/2015 de 17 de marzo, ajustó parcialmente a derecho sus determinaciones.

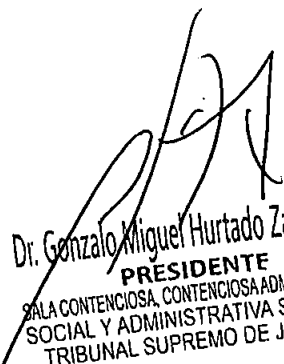
POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, con la atribución contenida en los arts. 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, y los arts. 2.2 y 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **PROBADA en parte** la demanda contencioso administrativa de fs. 23 a 27 vta., interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto, representada por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán; en consecuencia, se declara la nulidad de la resolución impugnada en la parte referida al descuento por manipuleo de concentrados, desarrollada en el punto VI.2. de la presente Sentencia, manteniéndose la Resolución AGIT-RJ-0233/2015 de 18 de febrero, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), firme y subsistente en todo lo demás.

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

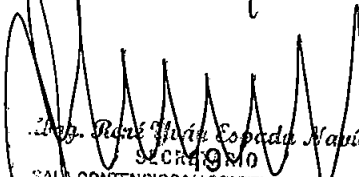
Regístrese, notifíquese y cúmplase.


Mgr. Fidel Matcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA




Dr. Genzalo Miguel Hurtado Zamorano
PRÉSIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:


Mgr. René Iván Espada Navia
SECRETARIO
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

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

Resolución N° 45/2017 Fecha: 20/03/17

Libro Tomas de Razón N° 01/2017-CA

Abg. René Urán Lozada Navea
SECRETARIO
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

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