TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
SENTENCIA N° 50
Sucre, 16 de mayo de 2019

DATOS DEL PROCESO Y DE LAS PARTES

Expediente	:	161/2017 - CA
Demandante	:	Compañía Minera Colquiri
Demandado	:	Autoridad General de Impugnación Tributaria
Tipo de Proceso	:	Contencioso Administrativo
Resolución impugnada	:	AGIT-RJ 1002/2016 de 15 de agosto
Magistrada Relatora	:	María Cristina Díaz Sosa

VISTOS: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 167 a 182 vta., interpuesta por Carlos Raymundo Quintana Orsini, en representación legal de la Compañía Minera Colquiri SA, en mérito al Testimonio de Poder 77/2016 de 25 de febrero, cursante de fs. 29 a 33, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0035/2017 de 16 de enero, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 271 a 293, la réplica de fs. 304 a 310 vta., la dúplica de fs. 314 a 320 vta., los antecedentes del proceso en sede administrativa; y,

I. ARGUMENTOS DE LA DEMANDA

La Compañía Minera Colquiri SA, por intermedio de su representante legal, manifiesta que la Resolución impugnada es atentatoria a sus intereses, a la seguridad jurídica y el debido proceso en todos sus elementos, toda vez que no consideró los argumentos ni documentos de descargo, señalando en base a ello, lo siguiente:

a) Cuestiones formales

El actuado de visita de 30 de de diciembre de 2015 -en el proceso de notificación de la RADI 21-0017-2015-, consignó un domicilio distinto y con

datos erróneos al registrado en la notificación por cédula de 31 de diciembre de 2015, constituyéndose en un vicio que invalida esta última, pues vulnera su derecho a la defensa, el debido proceso y el principio de seguridad jurídica; al respecto, la AGIT pese a reconocer la existencia de dicha irregularidad, sostuvo que el referido proceso de notificación culminó de forma adecuada, y que por ello, dicho extremo no constituye vicio de nulidad que hubiera lesionado ningún derecho; razones por las cuales, solicitan previamente la verificación de la nulidad impetrada y esta sea concedida.

b) sobre la depuración de crédito fiscal por facturas sin medios fehacientes de pago

- La AGIT desconoció todos los descargos presentados, tales como facturas originales, comprobantes de traspasos de fondo bancarizados, notas de solicitud de traspaso de fondos dirigidos a entidades bancarias, extractos bancarios y certificaciones, presentadas como prueba de reciente obtención, que dan cuenta de la efectiva realización de las transacciones que constituyen medios fehacientes de pago, tal como reconoció la Sentencia Nº 34 de 11 de mayo de 2016, emitida por la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia en un caso análogo; y en el supuesto de que dicha documentación no cursa en el expediente administrativo, no es responsabilidad de la compañía, que en su debido momento los presentó, tal como reconoció la Administración Tributaria.

- Por otro lado, la AGIT reconoce que el contrato overhead sirve de complemento a la documentación contable, empero luego señala que no constituye un medio fehaciente de pago; siendo este, un documento que complementando los otros descargos, sirve para entender y explicar la efectiva realización de las transacciones y la existencia de medios fehacientes de pago, pues establece el alcance de los servicios prestados por la Empresa Minera Sinchi Wayra SA, a favor de la Compañía Minera Colquiri SA, entre los que contempla el de tesorería, administración de fondos y cumplimiento de todos los requerimientos financieros, la emisión de cheques para el pago a proveedores, así como el monto de las

contraprestaciones; reconociendo la Administración Tributaria, la existencia de traspasos de fondos efectuados mediante movimientos de cuenta corriente bancaria, que reflejan el pago de dichas prestaciones; empero la AGIT omite incorporarlas en su análisis.

- Respecto a las certificaciones emitidas por Sinchi Wayra SA, que fueron presentadas como prueba de reciente obtención, la AGIT, incurre en incongruencia en su apreciación y análisis, pues por un lado reconoce que las certificaciones refieren transferencias bancarias de importes que habrían sido recibidas por la Empresa Minera Sinchi Wayra SA en sus cuentas bancarias; sin embargo, después señala que dicha compañía no adjuntó ningún documento bancario que demuestre las transferencias; es decir, no comprende que dichas transferencias respecto a las que la aludida empresa minera declaró que efectivamente recibió, son las que Colquiri realizó para pagar las facturas observadas.

Las certificaciones no son medios fehacientes de pagos por si solas, pero son documentos que acreditan la realización de pagos, mediante transferencias bancarias, por los conceptos que hacen a las facturas observadas; de ahí que las certificaciones emitidas por la Empresa Minera Sinchi Wayra SA, constituyen documentación idónea por la que la empresa emitió las facturas observadas, pues acreditan los números de cuenta y las entidades bancarias en las que se realizaron los traspasos bancarios con que se pagaron y cobraron las facturas N° 3199, 3204 y 3214 de la gestión2011 y las facturas N° 3215, 3221, 3225, 3228, 1304, 3234, 3239 y 3243 de la gestión 2012, así como los documentos contables con que fueron registrados dichos pagos, que se convierte en una prueba de la existencia de medios fehacientes de pago debidamente bancarizados.

- Como prueba de reciente obtención se presentó documentación referente a un proceso de verificación de CEDEIM, similar al presente -Sentencia 34 de 11 de mayo de 2016, emitida por la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia-, empero la AGIT ni siquiera analizó que se trataba de un precedente administrativo en el que la Administración Tributaria, aceptó los mismos descargos presentados como medios fehacientes de pago y

desvirtuó los reparos inicialmente planteados; lo que demuestra que ante situaciones similares, respecto a medios fehacientes de pago y descargos de la misma naturaleza (comprobantes contables, transferencias bancarias) en procesos de verificación de CEDIM realizados a la misma empresa, la Administración Tributaria, cambió de criterio, sin ningún fundamento legal, simplemente en base a una interpretación subjetiva, por lo que, el precedente administrativo si es pertinente al presente caso.

Dicha Sentencia, fue emitida en un caso similar al presente, sobre medios fehacientes de pago, y si bien la AGIT refiere que existe analogía entre los procesos, señala que en el caso presente, el contribuyente no presentó los mismos descargos que en el caso de la citado precedente, lo que resulta contradictorio por cuanto en las páginas 5 y 6, la AGIT reconoce expresamente que la compañía presentó traspasos de fondos efectuados mediante movimientos de cuenta corriente, además de fotocopias legalizadas, documentación de descargo consistente en comprobantes contables, notas de solicitud de traspaso de fondos dirigidos a entidades bancarias y extractos bancarios; es decir, la documentación extrañada por la AGIT, para que la referida Sentencia sea considerada como precedente, sí fue presentada como descargo por Colquiri; empero que los actuados no cursen en el expediente, no es atribuible a la empresa.

Por otro lado, el hecho que no se hubiera realizado un pago individualizado por cada operación, no implica que la transacción no se hubiera efectuado, pues la forma de manejo financiero integral no refleja un pago por cada operación, sino mas bien en un sentido amplio y por cuestión de costos y flujo financiero, mediante un abono se paga varias obligaciones conforme se demostró contablemente, en el entendido que ambas empresas tienen vinculación societaria y resulta económica y financieramente menos costoso un manejo de esta naturaleza.

Existe una factura que refleja el pago efectuado como contraprestación por el servicio overhead; dicho contrato establece el detalle de los servicios prestados y existen traspasos de fondos efectuados mediante movimientos en cuenta bancaria. En el caso presente, la AGIT no reconoce el crédito fiscal que surge a partir de dicho servicio y del cumplimiento del referido

contrato, pretendiendo desconocer la existencia de esa realidad material y económica y poniendo en duda la efectiva realización de las transacciones

c) Sobre la depuración del crédito fiscal por facturas canceladas por terceros

Respecto a las facturas Nº 5 y 27 de la gestión 2011, y las facturas Nº 41, 1160, 1159, 1181, 1240, 353466, 1247, 5, 838, 1372, 1371, 1446, 266, 51, 2, 429739, 1534, 280, 283 y 52 de la gestión 2012, por un monto de 514.109, la Administración Tributaria en la página 6 de la Resolución Administrativa señaló que se había advertido que la Empresa Minera Sinchi Wayra SA, realizó pagos a proveedores de la Compañía Minera Colquiri SA, al amparo de un contrato de servicio, el cual no habría sido firmado por su representante legal, por lo que no correspondía dar validez a las facturas sustentadas en dicho contrato; al respecto, correspondía que la AGIT consideren la pertinencia o no de dicha observación, y no introducir de oficio nuevos elementos en la tramitación del recurso; por eso se insistió en reconocer la capacidad de Hilmar Rode, mediante poder que le otorgaba facultades de administración de la empresa, en base a las cuales se realizan pagos a nombre de la Compañía Minera Colquiri SA, y el hecho que el aludido no esté registrado como representante de la empresa en el Servicio de Impuestos Nacionales, no implica que hubiera podido tener un poder que le faculte a suscribir contratos a nombre de la compañía, por lo cual, la observación de la Administración Tributaria que debió dilucidar la AGIT, es arbitraria; toda vez que el contrato de administración overhead, no contiene disposición contraria a la normativa tributaria, por ello resulta sin sentido señalar que es oponible al fisco; en ese entendido, si bien el contribuyente tiene la obligación de respaldar sus actividades y operaciones gravadas mediante registros contables y de facilitar las tareas de control, determinación y fiscalización de la Administración Tributaria, no está relacionado con que el contrato de administración sea oponible al fisco, pues este no contiene disposiciones en contrario a dichas obligaciones, y con que un pago pueda ser realizado por un tercero a nombre de la compañía. Dichas operaciones están contabilizadas por Colquiri, en los libros e instrumentos contables correspondientes.

Por lo señalado, al mantener la depuración del crédito fiscal correspondiente a las facturas citadas, se vulnera el principio de congruencia, pues no se pronunció sobre lo reclamado ni sobre lo resuelto por la ARIT La Paz; además del derecho a la defensa, desconociendo el principio de verdad material y realidad económica, impidiendo que Colquiri se beneficie con el crédito fiscal que legítimamente le corresponde.

d) Sobre la depuración del crédito fiscal por facturas no vinculadas a la actividad gravada.

Dentro del grupo de facturas se incluyeron varios conceptos, como, servicio de transporte, servicios de hotel y hospedaje, inscripción a cursos y seminarios, servicios de imprenta, compra de accesorios para movilidad, recargas telefónicas al paso y tarjetas telefónicas, compras de pasajes en líneas aéreas, respecto a las cuales, la AGIT sólo afirma que no se demostró la vinculación de esos gastos con la actividad exportadora, pero sin detallar las observaciones realizadas que no fueron desvirtuadas, lo que genera indefensión. Al respecto, la actividad de la empresa es la explotación y exportación de minerales, por ello, todos los gastos que se realicen o en los que incurran los empleados, necesariamente están vinculados a la única actividad que tiene, por lo que no se puede observarse que los gastos mencionados, no están vinculados si es que fue realizado por personal de la compañía en el desempeño de sus funciones.

Por ello, al mantener la AGIT, la depuración del crédito fiscal de Bs.31.133, vulnera el derecho a beneficiarse del crédito fiscal, desconociendo el principio de verdad material y realidad económica.

e) Sobre la depuración del crédito fiscal por facturas sin medios de pago

Dentro de esta observación se incluyeron las facturas N° 1043, 13, 1061, 1068, 1, 55, 1071, 1153, 1156, 1158, 1083, 1086 y 1089, todas menores a Bs. 50.000, señalando que la compañía no presentó los medios que respalden las transacciones, lo que carece de sentido por la cuantía de las mismas y principalmente porque las facturas originales son documentos idóneos para acreditar la realización de la transacción, tal como lo disponer

el art. 4 de la Ley de Reforma Tributaria -Ley N° 843 de 20 de mayo de 1986-.

Respecto a las facturas N° 1153, 1156, 1158, 1086 y 1089, al ser todas por montos menores al señalado, no fueron presentadas porque no fueron requeridas por la Administración tributaria durante el periodo de verificación, caso en el cual hubieran sido presentadas, puesto que se cuenta con las facturas y los respaldos correspondientes.

En cuanto a proveedores individuales, a Fidelia Cayo cruz se le realizó un descuento de Bs. 168 por cargo de atención médica, por eso la Administración consigna un monto como pendiente de pago; y en el caso de Ricardo Díaz López, los pagos fueron realizados en efectivo, consignando que no se demostró el pago al proveedor. Por todo lo dicho, no correspondía que la AGIT mantenga la depuración del crédito fiscal de este grupo de facturas.

f) Sobre la jurisprudencia, doctrina y precedentes administrativos

Respecto a lo que se entiende por medio fehaciente de pago, cita nuevamente la Sentencia N° 34 de 11 de mayo de 2016; así como el Auto Supremo 477 de 22 de noviembre de 2012, alegando a continuación que si las operaciones fueron declaradas por ambas partes, aunque estas no respalden el total de los montos, no quiere decir que la transacción no se habría realizado, y de haberse cumplido los tres presupuestos para la apropiación del crédito fiscal (existencia de factura, que la transacción esté vinculada a la actividad gravada y la realización efectiva de la transacción), como ocurrió en el caso presente, el depurar dicho crédito, contraviene el principio de legalidad establecido en el art. 6 del CTB; sin embargo, la AGIT omite pronunciarse sobre la posición jurisprudencial citada, así como la doctrina referida al caso.

Finalmente, la Resolución impugnada fue pronunciada señalando que toda la documentación presentada por la Compañía, no puede ser considerada como medio fehaciente de pago, haciendo una lectura restrictiva de la norma, desconociendo el principio de realidad material y de realidad económica, pues los hechos expuestos, muestran que Colquiri cumplió con las exigencias para la validez del crédito fiscal producto de las

transacciones, consiguientemente, corresponde que se le reconozca el crédito fiscal que fue indebidamente observado. Así mismo, ignora que los gastos realizados por la Compañía Minera Colquiri SA, fueron real, material y tangiblemente efectuados, pagados y registradas las transacciones, conforme dispone el art. 70.4 el CTB y el art. 37 del DS. 27310, que en definitiva, tienen medios fehacientes de pago que probaron la efectividad de la transacción.

Petitorio

En mérito a lo expuesto, solicita se declare probada la demanda, revocando la Resolución impugnada, dejando sin efecto legal alguno, la obligación tributaria correspondiente a la devolución impositiva por los periodos septiembre, noviembre y diciembre de 2011, y enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2012.

II. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA

La AGIT, mediante escrito presentado el 30 de octubre de 2017, cursante de fs. 271 a 293, respondió negativamente a la demanda, señalando lo siguiente:

Respecto a nulidad alegada por la Compañía ahora demandante, si bien la notificación del primer aviso de visita, consigna un error del domicilio fiscal de la Compañía Minera Colquiri SA, el proceso de notificación de la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Nº 21-0017-2015 de 28 de diciembre, culminó de forma adecuada, hecho que evidencia que el citado Acto administrativo, cumplió con su finalidad de dar a conocer al sujeto pasivo, la deuda tributaria emergente del proceso de verificación CEDEIM posterior, que le permitió ejercer su derecho a la defensa y emplear todos los recursos que la ley le franquea para hacer valer sus derechos durante el procedimiento en instancia administrativa; toda vez que para que se pueda considerar la indefensión absoluta de una parte procesal, esta debió estar en completo desconocimiento de las acciones o actuaciones procesales llevadas a cabo en su contra, que le impidan materialmente asumir defensa, lo que en el caso presente, de acuerdo a lo referido anteriormente, no ocurrió, por lo que no se justifica la nulidad de obrados solicitada.

En cuanto a la depuración de crédito fiscal por facturas sin medios fehacientes de pago, al contrato Overhead, las certificaciones emitidas por Sinchi Wayra y la prueba de reciente obtención; así como sobre la depuración de crédito fiscal por facturas canceladas por terceros, por facturas no vinculadas a la actividad gravada, sin medios fehacientes de pago, y la Sentencia N° 34 de 11 de mayo de 2016, invocada como precedente jurisprudencial, ratificó íntegramente los fundamentos de la Resolución Jerárquica impugnada; señalando además en cuanto a los puntos 3, 31, 32, IV, de la demanda, que dichos puntos no pueden ingresar en la referida demanda como nuevos aspectos que no fueron observados en su momento, pues ello implicaría una vulneración del principio de congruencia, máxime si estos no demuestran el supuesto incorrecto actuar de la AGIT, constituyendo únicamente afirmaciones ajenas al procedimiento efectuado en sede administrativa, además de argumentos y normativa que no fueron expuestos en instancia jerárquica.

Petitorio

En base a lo señalado, solicita declarar improbada la demanda contenciosa administrativa.

III. APERSONAMIENTO DE LA PROCURADURÍA GENERAL DEL ESTADO

Mediante memorial cursante de fs. 299 a 300 vta., se apersonó Pablo Menacho Diedereich, Procurador General del Estado, por intermedio de su representante legal, al amparo de los arts. 229 de la Constitución Política del Estado (CPE) y 8 numerales 17, 18 y 19 de la Ley de la Procuraduría General del Estado -Ley N° 064 de 5 de diciembre de 2015-, modificada por la Ley 768 de 15 de diciembre de 2015, señalando que al haber sido notificado con la presente demanda contenciosa administrativa, podrá ejercer sus funciones seguimiento, previstas en el art. 17 del DS 2739 de 20 de abril de 2016.

IV. ANTECEDENTES PROCESALES EN SEDE ADMINISTRATIVA

1. El 3 de agosto de 2015, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Luis Felipe Hartmann Luzio, en su calidad de representante de la

Compañía Minera Colquiri SA, con las Órdenes de Verificación N° 14990200027, 14990200194, 14990200441, 14990200499, 14990200500, 14990200543, 14990200666, 14990200688 y 15990200066 de 7 de enero , 15 de abril, 17 de julio, 4 de agosto, 11 de agosto, 22 de octubre, 27 de octubre de 2014 y 29 de enero de 2015, respectivamente; de verificación posterior del importe solicitado, correspondiente al Impuesto IVA, ICE y formalidades GA, relacionado a los periodos fiscales, septiembre, noviembre, diciembre de 2011, enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio de 2012, para lo cual, mediante Requerimiento N° 97929 (Formulario 4003), solicitó la presentación de Declaraciones Juradas del IVA e IT, Libros de Compra, notas fiscales de respaldo al Crédito Fiscal IVA originales, medios de pago que respalden las transacciones, comprobantes de ingreso y egreso (cheques, extractos, transferencias bancarias), estados financieros y dictamen de auditoría externa, estructura de costos detallada, medios fehacientes de pago por montos mayores a 50.000 UFV, carpetas de devolución impositiva, pólizas de importación y exportación, documentos de respaldo de estructura de devolución impositiva, medios fehacientes de pago por montos superiores a Bs. 50.000, medios de pago por exportaciones realizadas, contratos, y otros a requerimiento del fiscalizador.

2. Luego de la presentación de documentación por parte de la Compañía Minera Colquiri SA, y posterior notificación de Finalización de Verificación Externa CEDEIM, el 24 de diciembre de 2015, la Administración Tributaria, emitió el Informe SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF/04597/2015, que estableció como resultado de la verificación CEDEÍM posterior, efectuada a la compañía referida, la existencia de facturas no vinculadas a la actividad exportadora, factura con régimen tasa cero, facturas por adquisición de gasolina no justificadas por el contribuyente, facturas sin medio probatorio de pago a sus proveedores y pago de menos, facturas que no cuentan con el medio fehaciente de pago, sobre las que concluyó que la documentación presentada sólo demostraba el traspaso de fondos entre la Empresa Minera Sinchi Wayra SA y la Compañía Minera Colquiri SA, no pudiendo determinarse con certeza, que dichos desembolsos correspondan al pago de las facturas observadas; determinando en consecuencia IVA indebidamente

devuelto por Bs.28.056.199, correspondiente a los periodos fiscales septiembre, noviembre y diciembre de 2011; y, enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2012.

3. El 31 de diciembre de 2015, la Administración Tributaria notificó por cédula a Luis Felipe Hartmann Luzio, como representante de la Compañía Minera Colquiri SA, con la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0017-2015 de 28 de diciembre, que determinó como impuesto indebidamente devuelto como CEDEIM, el importe de 2.388.834 UFV, por concepto de tributos adeudados, intereses y mantenimiento de valor del crédito comprometido, por IVA de los periodos fiscales septiembre, noviembre y diciembre de 2011, y enero febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2012.

4. El 20 de enero de 2016, la Compañía Minera Colquiri SA, interpuso recurso de alzada, que fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0359/2016, que revocó parcialmente la Resolución impugnada, dejando sin efecto Bs. 1.422 indebidamente devuelto por IVA, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito fiscal comprometido restituido automáticamente por los periodos fiscales septiembre de 2011, enero, febrero y marzo de 2012; manteniendo firme y subsistente Bs.3.645.884, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor de crédito fiscal comprometido restituido automáticamente por los periodos fiscales septiembre, noviembre y diciembre de 2011; y, enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2012.

5. Ante la impugnación de la señalada Resolución de Alzada, la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1002/2016 d 15 de agosto, que anuló la Resolución impugnada, con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la citada Resolución, inclusive, a fin de que la ARIT emita nueva resolución, en la que exponga la valoración de todas las cuestiones planteadas por el sujeto pasivo en alzada.

6. En cumplimiento a la disposición anterior, la ARIT La Paz, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0857/2016 de 10 de octubre, que revocó parcialmente la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0017-2015, dejando sin efecto Bs.1.422,

observado como indebidamente devuelto por IVA, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito fiscal comprometido restituido automáticamente por los periodos fiscales septiembre de 2011, enero, febrero y marzo de 2012, manteniendo firme y subsistente Bs. 3.645.884 por IVA indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito fiscal comprometido restituido automáticamente, por los periodos fiscales septiembre, noviembre, diciembre de 2011; y, enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2012.

7. Impugnada la Resolución de alzada por parte de la Compañía Minera Colquiri SA, la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0035/2017 de 16 de enero -ahora impugnada-, que confirmó la Resolución recurrida, y consecuencia, dejó sin efecto el crédito fiscal depurado de Bs. 1.422 y firme y subsistente la depuración del crédito fiscal de Bs. 3.645.884, modificando la deuda tributaria de 2.388.834 UFV, a 2.387.886 UFV, que incluye tributo omitido, intereses, por IVA indebidamente devuelto de los periodos de septiembre, noviembre y diciembre de 2011; y, enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2012, ordenando su reliquidación, de acuerdo a lo previsto por el art. 47 del CTB, en conformidad con el art. 212.I inc. b) del miso cuerpo normativo.

V. PROBLEMÁTICA PLANTEADA

La controversia planteada en la demanda contenciosa administrativa, radica en determinar si es correcto lo dispuesto en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0035/2017 de 16 de enero, de confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ 0857/2016 de 10 de octubre, y consiguientemente mantener firme y subsistente la depuración de crédito fiscal, por haber obtenido el contribuyente, indebidamente beneficios fiscales mediante certificados de devolución impositiva, sin documentación de respaldo y facturas que no contarían con medios fehacientes de pago.

VI. ANÁLISIS JURÍDICO LEGAL JURISPRUDENCIAL

El proceso contencioso administrativo, constituye una garantía para el administrado en la que por medio del ejercicio de su derecho a la impugnación, cuestiona los actos de la administración cuando estos le

resultan gravosos, buscando el restablecimiento de sus derechos lesionados; oportunidad en que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en instancia administrativa. Bajo ese contexto, corresponde a este Tribunal Supremo de Justicia 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 ejercidos por las instancias de impugnación; en coherencia con el art. 109.I de la Constitución Política del Estado que prevé que todos los derechos reconocidos por ella, son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección; asimismo, los arts. 115 y 117.I de la misma Norma Suprema, garantizan el derecho al debido proceso que se constituye también en uno de los principios rectores de la jurisdicción ordinaria, conforme a mandato del art. 30.12 de la Ley del Órgano Judicial que establece: "...impone que toda persona que tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar", en la que además se busque la averiguación de la verdad material, trascendente para que el proceso conduzca a decisiones justas, acorde con el Estado Social Constitucional de Derecho, donde la solución de los conflictos, se basa en el establecimiento de la verdad como única garantía de armonía social.

VII. ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA

Así planteado el objeto de controversia, se procede al análisis de cada uno de los puntos expuestos en la presente demanda.

i) En cuanto a las cuestiones formales, la empresa demandante solicita la nulidad de obrados, amparada en que el actuado de visita de 30 de de diciembre de 2015 -en el proceso de notificación de la RADI 21-0017-2015-, consignó un domicilio distinto y con datos erróneos al registrado en el actuado de notificación por cédula de 31 de diciembre de 2015; y que debido a ello, se habría lesionado su derecho a la defensa.

Al respecto, el Tribunal Supremo de Justicia, en observancia de los principios constitucionales que rigen la administración de justicia, así como

los principios específicos inherentes a las nulidades procesales, superando la antigua concepción que consideraba la nulidad procesal como el simple alejamiento de las formalidades o la existencia de un vicio procesal, en resguardo de las formas establecidas por la ley procesal, ha considerado que en definitiva debe resaltarse la protección de las garantías del debido proceso con incidencia en la igualdad y el derecho a la defensa de las partes en litigio, justificando las nulidad procesal, solo en los casos en la que una situación de injusticia, no pueda ser remediada de algún otro modo, a fin de que las partes en conflicto, hagan valer sus derechos en el marco del debido proceso y en condiciones de igualdad, ante un juez natural y competente, siempre y cuando ese estado de indefensión no sea atribuible a la parte que reclama dicha nulidad; postura que de ninguna forma implica desconocer los principios que rigen las nulidades procesales, tales como el de especificidad o legalidad, trascendencia, convalidación, entre otros.

Así, la jurisprudencia constitucional en cuanto a las nulidades procesales, se ha referido a través de reiterados fallos, *verbigracia* la SCP 0876/2012 de 20 de agosto y complementado el razonamiento en la SCP 0376/2015-S1 de 21 de abril de 2015; en esta última se estableció presupuestos específicos para la procedencia de la nulidad de los actos procesales exponiendo el siguiente criterio: *"En cuanto a la nulidad de los actos procesales, complementando el entendimiento establecido en la SC 0731/2010-R 26 de julio, en la SC 0242/2011-R de 16 de marzo, el Tribunal Constitucional afirmó: '...el que demande por vicios procesales, para que su incidente sea considerado por la autoridad judicial, debe tomar en cuenta las siguientes condiciones: 1) El acto procesal denunciado de viciado le debe haber causado gravamen y perjuicio personal y directo; 2) El vicio procesal debe haberle colocado en un verdadero estado de indefensión; 3) El perjuicio debe ser cierto, concreto, real, grave y además demostrable; 4) El vicio procesal debió ser argüido oportunamente y en la etapa procesal correspondiente; y, 5) No se debe haber convalidado ni consentido con el acto impugnado de nulidad. La no concurrencia de estas condiciones, dan lugar al rechazo del pedido o incidente de nulidad.*

Dichas condiciones deberán ser explicadas, además, por el incidentista en su solicitud, señalando, en forma concreta, clara y precisa, la existencia del perjuicio que le haya causado el acto impugnado; deberá mencionar y demostrar expresamente, los medios de defensa de los que se ha visto privado de oponer o las que no ha podido ejercitar con la amplitud debida, ya que la sanción de nulidad debe tener un fin práctico y no meramente teórico o académico, pues, no basta la invocación genérica a la lesión al derecho a la defensa, por ejemplo, sino que el perjuicio debe ser cierto, concreto, real y además grave, ya que las normas procesales sirven para asegurar la defensa en juicio y no para dilatar los procesos o entorpecer la resolución'".

Por otro lado, en cuanto a la eficacia de la citación y/o notificación, aún en el caso de incumplir formalidades, la SC 1568/2010-R de 11 de octubre, entre muchas otras, estableció: «*Respecto a la validez de la citación, la SC 0193/2006-R de 21 de febrero señaló que: "... 'una citación o notificación es válida cuando se ha cumplido la finalidad de que la parte afectada tenga conocimiento de la determinación pronunciada dentro del proceso judicial que se sigue en su contra' (SC 933/2004-R, de 15 de junio) vale decir que la finalidad procesal de la citación o notificación cual es la de poner en conocimiento del notificado o citado alguna resolución o pretensión de la parte, se tiene por cumplida aún si existieran vicios de nulidad en su diligencia; empero, a pesar de esos defectos, se cumplió con la finalidad de poner en conocimiento cierto esos actos procesales. Consiguientemente, conforme concluyó la SC 1164/2001-R, de 12 de diciembre de 2001: 'Los actos procesales son válidos en la medida en que cumplen adecuadamente la finalidad que conllevan sin lesionar derecho fundamental alguno'; por lo mismo no es posible convocar la nulidad de citación o notificación por no haberse cumplido con las formalidades legales previstas al no haberse lesionado un derecho fundamental o alguna garantía constitucional, cual sería -entre otras-el de provocar la indefensión de alguna de las partes"*».

Bajo ese marco jurisprudencial, resulta evidente que en el caso de autos no se configuran las condiciones para proceder a la nulidad de obrados, tal cual solicita la empresa demandante, por cuanto, el error al que hace referencia en cuanto al domicilio consignado en la primera visita, y en la

notificación cedularia, con de la RADI 21-0017-2015, desde ningún punto de vista, le causa algún tipo de indefensión o lesión de algún otro derecho, pues de todas formas, se cumplió el cometido de la misma, cual era, informar al sujeto pasivo -ahora demandante-, el contenido de la aludida Resolución; prueba de ello es que, una vez informada del proceso iniciado, hizo uso de las medios recursivos establecidos por ley, para la defensa de sus derechos; razones por las que no existe razón alguna, que justifique disponer la nulidad de obrados, como tampoco corresponde realizar mayores consideraciones al respecto.

ii) Sobre la depuración de crédito fiscal por facturas sin medios fehacientes de pago, emergentes del contrato Overhead; y, sobre la depuración del crédito fiscal por facturas canceladas por terceros

En el caso de autos, la Administración Tributaria, depuró el monto de Bs.3.562,216, correspondiente al crédito fiscal de notas con importes iguales o superiores a Bs.50,000, a raíz de que la Compañía Minera Colquiri SA, no demostró la realización de sus transacciones a través de medios fehacientes de pago, por los importes facturados por sus proveedores, en los periodos fiscales septiembre, noviembre y diciembre de 2011; y, enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2012.

Al respecto, de la revisión de obrados, se constata que del crédito fiscal señalado precedentemente como depurado, Bs.3.048.107, correspondía a las facturas 3199, 3204, 3214, 3215, 3225, 3228, 1304, 3234, 3239 y 3243, emitidas por la Empresa Minera Sinchi Wayra, en base a un contrato overhead, a favor de la Compañía Minera Colquiri SA, de la que, a decir, de la Administración Tributaria, sólo se tendría registro contable, o sea, la apropiación al gasto y el crédito fiscal que genera, empero no estarían demostrados los medios de pago de las facturas observadas.

Ahora bien, el referido contrato, suscrito entre la Empresa Minera Sinchi Wayra SA y la Compañía Minera Colquiri SA, establece la prestación de servicios de administración general, por las que la Compañía demandante paga el 10% del costo de producción mensual de su operación minera, estableciendo el mismo que la Empresa Sinchi Wayra SA, otorgará a favor de la Compañía demandante, una factura por los servicios prestados

durante cada mes; sin embargo, la Administración Tributaria, advirtió que si bien el referido contrato evidencia la relación contractual existente entre las dos empresas, el objeto, el alcance de los servicios, contraprestaciones, gastos reembolsables, facturación, vigencia, entre otros aspectos; este, demuestra solo las obligaciones entre particulares; empero, no se acreditaron los medios de pago; siendo esta la observación de la Administración Tributaria, referida a la falta de medios fehacientes de pago y la efectiva realización de las transacciones, es decir, la prestación efectiva del servicio de administración por parte de la Empresa Minera Sinchy Wayra SA, avalada con las facturas señaladas anteriormente

Por otro lado, la Administración Tributaria, estableció la depuración de la facturas N° 5 y 27 de la gestión 2011, y las facturas N° 41, 1160, 1159, 1181, 1240, 353466, 1247, 5, 838, 1372, 1371, 1446, 266, 51, 2, 429739, 1534, 280, 283 y 52 de la gestión 2012, por un monto de Bs.514.109, observando que dichos pagos fueron efectuados por la Empresa Minera Sinchi Wayra SA, amparada en un contrato de servicios firmado entre partes, que no fue firmado por el representante legal de la compañía, por lo que no correspondería dar validez a las mismas, por estar sustentadas en contratos firmados por otra persona jurídica y que además tienen otro NIT, como es el caso de Sinchi Wayra SA, y que por ello Colquiri no podía pagar facturas de contratos que no le corresponden y pedir se le devuelva el CEDEIM con cargo a las mismas, debido a que no figura en los contratos de prestación de servicios y no se evidenció quien sería el beneficiario por los servicios contratados y prestados.

Al respecto, en la Resolución jerárquica impugnada, la AGIT refirió que la Compañía Minera Colquiri SA, adjuntó como respaldo de las citadas facturas, la lista de pagos, consulta de transferencias bancarias, documentos de pago, comprobantes de operación, estado de cuenta corriente, cheques N° 5271-2, 5287-8, 36277-2, 35790-5 y 37277-2, del Banco de Crédito de Bolivia SA; empero, que dichos documentos de pago correspondían a la Empresa Minera Sinchi Wayra SA, razón por la que se observó que dichos pagos realizados por un tercero, se encontraban amparados por el contrato de servicios firmado entre partes, pero además

observó que dicho contrato no estaba firmado por el representante legal de la Compañía Minera Colquiri SA, por lo que no correspondía dar validez a las facturas sustentadas en contratos firmados por otra persona jurídica, y que si bien en alzada, la empresa ahora demandante presentó el Testimonio de Poder N° 228/2008, en mérito al que Hilmar Rode suscribió dicho contrato en representación legal de la Compañía Minera Colquiri SA; empero, de acuerdo al art. 70.4 y 6 del CTB, el contribuyente resulta ser el responsable del respaldo de sus operaciones gravadas, y de demostrar la procedencia y cuantía de sus créditos impositivos, que en el caso de autos no habría sido cumplido, toda vez que presentó como documentación de respaldo, comprobantes contables y extractos bancarios de la contabilidad de la Empresa Minera Sinchi Wayra SA, además de documentación contable de la Compañía Minera Colquiri SA, que acredite la compra; por lo que el crédito fiscal, le correspondería a esta; incumpliendo de esta forma lo establecido en el art. 36 del Código de Comercio, relativo a la obligación de contribuyente de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza, importancia y organización de la empresa, sobre una base uniforme que permita demostrar la situación de sus negocios y justificación clara de todos los actos y operaciones sujetos a contabilización.

De lo anterior se entiende que la Administración Tributaria, más allá de mantener la depuración de la facturas citadas, porque supuestamente el contrato de prestación de Servicios, no habría sido suscrito por el representante legal de la Compañía Minera Colquiri SA, el fondo de la observación radica en que las facturas citadas, fueron observadas porque los pagos fueron efectuados por la Empresa Minera Sinchy Wayra SA; en ese sentido, los arts. 66.11 del CTB y 12.III del DS 27874, que modifica el art. 37 del DS 27310, establecen que las operaciones de devolución impositiva, deben ser respaldadas por el contribuyente, por medio de documentos bancarios, puesto que la ausencia de dichos medios fehacientes de pago, hará presumir la inexistencia de la transacción; sumado a que el contribuyente tiene la obligación de llevar una contabilidad adecuada, que justifique el movimiento financiero de sus

transacciones, y justificarlas, de acuerdo a lo previsto por el art. 70.4 del CTB.

En base a ello, la Administración Tributaria advirtió que los pagos con las facturas señaladas, fueron realizados con recursos de la Empresa Minera Sinchi Wayra SA, y afectan a las cuentas de esta empresa, no así a las de la Compañía Minera Colquiri SA, y no permite establecer de manera cierta que las compras fueron a favor de esta; consiguientemente, al no haber adjuntado comprobantes de egreso o pago, libro mayor, registros auxiliares y otros medios fehacientes de pago de las transacciones, mantuvo la depuración del crédito fiscal de las facturas de compras señaladas inicialmente, que fueron canceladas por la Empresa Minera Sinchi Wayra SA; criterio que debe ser refrendado por este Tribunal, en el entendido de que el contribuyente, incumplió lo previsto por el art. 66.1 y 70.4 del CTB, 12.III del DS 27874.

Finalmente, respecto a la Sentencia Nº 34 de 11 de mayo de 2016, emitida por este Tribunal Supremo de Justicia, corresponde mencionar que, para que un fallo pueda considerarse aplicable para la resolución de otro caso de similares características, este debe tener identidad de causa, y si bien en la controversia del caso resuelto por la referida Sentencia, versaba respecto a la depuración de facturas por medios fehacientes de pago, al igual que el caso presente; sin embargo, de su lectura se advierte que la misma declaró probada la demanda interpuesta por la Compañía Minera Colquiri, determinación que fue asumida en atención a la documentación suficiente presentada por la referida empresa, pues en dicho caso, presentó comprobantes de bancos, Libros de Ventas IVA de Sinchi Wayra SA, extractos bancarios correspondientes a Sinchi Wayra y Colquiri del Banco de Crédito y Banco Bisa, en cambio en el caso presente, no se adjuntó comprobantes de bancos, extractos u otros documentos bancarios, como tampoco las citadas facturas se encuentran bancarizadas, que reflejen las transferencias de pago bancario a la empresa proveedora, y que desvirtúen de manera indudable, los aspectos observados por la Administración Tributaria, lo que no ocurrió en el caso de autos, donde lo que se observó no es precisamente el contrato overhead al que se hizo referencia

precedentemente, que si bien sirve de complemento a la documentación contable, por si solo no constituye un medio fehaciente de pago; sino precisamente a la falta de respaldo con medios fehacientes de pago bancario de las referidas facturas, como era obligación de la empresa demandante.

iv) Sobre la depuración del crédito fiscal por facturas no vinculadas a la actividad gravada.

La empresa demandante, alega que dentro del proceso de devolución de CEDEIM presentó ante la Administración Tributaria, facturas por diversos conceptos, como servicio de transporte, servicios de hotel y hospedaje, inscripción a cursos y seminarios, servicios de imprenta, compra de accesorios para movilidad, recargas telefónicas al paso y tarjetas telefónicas, compras de pasajes en líneas aéreas, respecto a las cuales, la AGIT afirmó que no se demostró la vinculación de esos gastos con la actividad exportadora, pero sin detallar las observaciones realizadas que no fueron desvirtuadas, lo que criterio suyo, le genera indefensión.

Con relación a la controversia señalada, el art. 8.a) de la Ley N° 843, establece que, sólo dará lugar al crédito fiscal, las compras, adquisiciones, 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. Así también, el DS N° 21530 de 27 de febrero de 1987 -Reglamento al Impuesto al Valor Agregado-, en su art. 8 refiere que: *"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, vinculadas con la actividad sujeta al tributo."*

En ese contexto, se debe tener en cuenta que las compras consideradas como "gastos" que generen simultáneamente crédito fiscal, deben tener relación directa con los gastos operativos deducibles para la determinación de la utilidad neta imponible, y, de la normativa antes referida, se entiende que el sujeto pasivo, para beneficiarse del crédito fiscal (IVA) por compras, éstas deben cumplir con dos requisitos: 1) Que se vinculen con las operaciones gravadas; es decir, aquellas destinadas a la actividad por la

que el sujeto resulta responsable del gravamen, y 2) Que se vinculen con la actividad sujeta al tributo.

En ese razonamiento, la jurisprudencia tributaria, emitida por este Tribunal Supremo de Justicia, mediante Auto Supremo Nº 477 de 22 de noviembre de 2012, estableció que: *"El sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar 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 Nº 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 Nº 843; y 3) La realización efectiva de la transacción; es decir, que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el art. 15 de la Ley Nº 843, concordante con el art. 8 del DS Nº 21530"*. Esta misma resolución al establecer que, el primer y el último requisito, están estrechamente ligados a los medios fehacientes de pago, añadió que: "... *es insuficiente presentar la factura como prueba, el instrumento fidedigno que dio nacimiento al hecho generador, debe ser respaldado contablemente, es decir deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables -susceptibles de ser verificados- establecidos tanto en el Código Tributario como en el Código de Comercio. Así mismo, para la comprobación de la realización efectiva de la transacción, también ésta, deberá estar materialmente documentada (...) los pagos por la adquisición y venta de bienes y servicios, deberán estar respaldados a través de documentos reconocidos por el sistema bancario y de intermediación financiera"*; así también, mediante Auto Supremo Nº 75 de 13 de marzo de 2013, respecto al primer presupuesto -establecido en el AS Nº 477- se completó señalando que: "... *no bastará presentarlo en original; sino que, además la factura nota fiscal o documento equivalente como instrumento fidedigno que prueba el nacimiento del hecho generador, debe ser irrebatible por la Administración Tributaria, por el estricto cumplimiento con la normativa*

tributaria para su emisión"; entendimientos que fueron refrendados por los Autos Supremos N°136/2013 de 8 de abril y N° 165/2013 de 11 de abril. De igual manera, la doctrina tributaria, sobre la importancia de la vinculación de las compras por gastos operativos de un contribuyente, señala que: *"El objetivo perseguido ha sido evitar que una determinada cantidad de operaciones consumidas particularmente por los dueños de las empresas, sus directivos, su personal o terceros, sean deducidas en la liquidación por la misma, por el solo hecho de haber sido facturadas a su nombre."* (FENOCHIETTO, Ricardo. El Impuesto al Valor Agregado, 2da. Edición. Buenos Aires: Editorial "La Ley". 2007. Pág. 631.

Bajo ese marco, la Administración Tributaria, para realizar la depuración por este concepto, debe someter las notas fiscales al análisis del cumplimiento de los tres requisitos legales establecidos en la Ley N° 843 -refrendadas por la jurisprudencia supra anotada- para determinar si el contribuyente puede o no beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA; en ese sentido, de la verificación y análisis realizado por la Administración Tributaria, se estableció que las facturas, fueron depuradas porque responden a pagos de servicio de transporte, servicios de hotel y hospedaje, inscripción a cursos y seminarios, servicios de imprenta, compra de accesorios para movilidad, recargas telefónicas al paso y tarjetas telefónicas, compras de pasajes en líneas aéreas, entre otros, gastos que no fueron avalados por documentos idóneos por el contribuyente y además porque no se encuentran vinculadas con la actividad propia de la empresa, desconociendo por tanto que toda compra debe ser debidamente documentada y registrada, conforme exigen las normas tributarias y la jurisprudencia señaladas *ut supra*, de donde se concluye que no corresponde el derecho al cómputo del crédito fiscal de las mismas, correspondiendo confirmar su depuración, toda vez que el aspecto observado en cada una de ellas, no fue desvirtuado por el sujeto pasivo, no obstante la obligación que tenía por mandato del art. 76 del CTB, por el contrario la Administración Tributaria demostró que las facturas no giraban en torno a la actividad de la empresa y por tanto no son sujetas a crédito fiscal, dentro de los alcances establecidos por la Ley N° 843 y el DS N° 21530; resultando en consecuencia insustentables sus observaciones a la

Resolución Jerárquica impugnada, máxime, si ésta no presentó la documentación de respaldo que acredite la información contenida en las facturas, que posibilite justificar los gastos realizados, no siendo posible vincular los mismos con la actividad exportadora de la empresa, circunscribiéndose este hecho en las previsiones de los art. 70 numerales 4, 5 y 8, y 76 de la Ley N° 2492.

v) Sobre la depuración del crédito fiscal por facturas sin medios de pago

La Administración Tributaria, observó las facturas N° 1043, 13, 1061, 1068, 1, 55, 1071, 1153, 1156, 1158, 1083, 1086 y 1089, por montos menores a Bs. 50.000, señalando que la compañía ahora demandante, no presentó los medios que respalden las transacciones, lo que a criterio de la aludida empresa, carecería de sentido por la cuantía de las mismas, toda vez que, de acuerdo al art. 4 de la Ley 843, en el caso de ventas y prestación de servicios, el contribuyente tiene la obligación de emitir la factura, nota fiscal o documento equivalente, constituyéndose en el documento que acredita la realización de una transacción y al no ser una cuantía mayor de Bs. 50.000, no existe obligatoriedad de presentar otros medios probatorios bancarizados.

Sobre el particular, el art. 37 del DS N° 27310 de 9 de enero de 2004, establece la obligatoriedad que tienen los contribuyentes de demostrar las transacciones comerciales mayores a 50.000 UFV a efectos impositivos, debiendo respaldarlas 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.

Al respecto, 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, se concluye que el objetivo de los medios fehacientes de pago es validar la realización efectiva de una transacción, la cual también debe 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.

En consecuencia, la facultad de la Administración Tributaria para reconocer la devolución de impuestos correspondiente, se circunscribe a las compras por importes mayores a Cincuenta Mil 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda, caso en el cual el sujeto pasivo o tercero responsable deberá respaldar las mismas con los medios fehacientes de pago establecidos por la norma, en virtud a lo prescrito por el parágrafo III del artículo 12 del Decreto Supremo N° 27874, que dispuso la modificación del artículo 37 del Decreto Supremo N° 27310.

En el presente caso, la Compañía Minera Colquiri SA, no está obligada legalmente a avalar con medios fehacientes de pago las mencionadas transacciones, dado que las compras efectuadas, respaldadas con las facturas aludidas, son menores al monto establecido en la normativa cita *ut supra*; empero, su obligación se ciñe a la presentación de registros contables y estados financieros, en atención a que el sujeto pasivo, como tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar tres presupuestos legales necesarios esenciales y concurrentes, que fueron mencionados en el punto de análisis anterior, pero que por la importancia, requieren ser reiterados; estos son: **1)** La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme 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, es decir que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el art. 15 de la Ley N° 843, concordante con el art. 8 del DS N° 21530.

En base a lo anterior, si bien el contribuyente no está obligado a la presentación de medios fehacientes de pago, consistentes en documentos que acrediten la bancarización de la transacción, sin embargo, toda transacción de cuya operación el contribuyente pretenda su devolución del crédito fiscal IVA, debe estar respaldada y acreditada contablemente, con documentos como ser, comprobantes de egreso, libros diarios, libros mayores, que en el caso presente no fueron presentados por la empresa ahora demandante, pese a la solicitud efectuada por la Administración Tributaria mediante Requerimiento N° 97929, cursante de fs. 29 del Anexo 1 de antecedentes administrativos, en el que se requirió además de la presentación de notas fiscales de respaldo al Crédito Fiscal IVA, en originales, otros medios de pago que avalen las transacciones, lo que desvirtúa lo afirmado por la parte demandante, en sentido de que no le fueron solicitados dichos documentos.

Situación similar ocurre con las facturas N° 1153, 1156, 1158, 1086 y 1089, todas ellas emitidas por montos menores a 50.000, y las facturas emitidas por los proveedores individuales Fidelia Cayo Cruz y Ricardo Díaz López, cuyos pagos fueron efectuados en efectivo, empero de igual modo no fueron respaldas de la forma señalada precedentemente; consiguientemente, corresponde confirmar lo resuelto por la instancia jerárquica, y mantener la depuración de las facturas observadas por por falta de medios de pago.

La fundamentación precedentemente efectuada en el marco de la congruencia con los argumentos fácticos emitidos por el recurrente, permite concluir que lo resuelto por la AGIT, se enmarca dentro de una interpretación acertada de las normas que rigen la materia, que en esos términos, es compartido y ratificado por esta Sala, al haber evidenciado de la revisión y análisis de todo lo obrado, que no se desvirtuaron los motivos para la depuración efectuada por la Administración Tributaria,

correspondiendo en consecuencia, ratificar lo determinado en la Resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 2-2) y 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la Ley N° 439, declara: **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 167 a 182 vta., interpuesta por la Compañía Minera Colquiri SA, representada legalmente por Carlos Raymundo Quintana Orsini; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la determinación asumida por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0035/2017 de 16 de enero, emitido por la AGIT.

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

Regístrese, comuníquese y cúmplase.

Abog. María Cristina Díaz Sosa
MAGISTRADA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Lic. Esteban Miranda Terán
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

Sentencia N° 50

Fecha: 16 de Mayo de 2019

Libro Tomas de Razón N° 1

Ante mí:

Abog. Claudia A. Castellón Arancibia
ABOGADA
SALA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

María del Rosario Villar Gutiérrez
SECRETARIA DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA