



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

Sentencia N° 61

Sucre, 4 junio de 2018

Expediente : 246/2016
Demandante : EMPRESA METALÚRGICA VINTO
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria
Tercero Interesado : Gerencia Distrital Oruro del Servicio de
Impuestos Nacionales
Tipo de proceso : Contencioso Administrativo
Resolución Impugnada: AGIT-RJ 0686/2016 de 27 de junio
Magistrado Relator : María Cristina Díaz Sosa

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 22 a 27, presentada por la EMPRESA METALÚRGICA VINTO (EMV) representada por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán en su condición de Gerente General de la empresa demandante, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, pretensión que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0686/2016 de 27 de junio; la contestación de fs. 81 a 90; intervención del tercero interesado de fs. 51 a 55; réplica de fs. 110 y vta.; dúplica de fs. 113 a 117; decreto de Autos para Sentencia de fs. 118; los antecedentes del proceso y de sede administrativa; y,

I. ARGUMENTOS DE LA DEMANDA Y CONTESTACIÓN.

1. Demanda y petitorio.

Mediante escrito de demanda de 30 de septiembre de 2016, el demandante Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán en su condición de Gerente General de la EMPRESA METALÚRGICA VINTO manifiesta que:

a) Sobre los **gastos de realización**, la solicitud de Certificado de Devolución Impositiva (CEDEIM) fue aceptada de acuerdo a las Declaraciones Únicas de Exportación (DUEs) de la Aduana Nacional y la normativa correspondiente, pues el cálculo solicitado por la EMV corresponde al Free on Bord (FOB) o libre a bordo del Impuesto al Valor Agregado (IVA) frontera, de Bs.19.445.622.- (diecinueve millones cuatrocientos cuarenta y cinco mil seiscientos veintidós

bolivianos) por el cual se realiza la devolución de los CEDEIMs, ello en el marco legal del art. 3 del Decreto Supremo (DS) 25465; en consecuencia, la EMV realizó el cálculo del Formulario 1137 otorgado por el SIN conforme al informe de la Aduana en función a las DUEs; al contrario, el cálculo realizado en alzada y confirmado en el jerárquico, de Bs.19.427.948.- (diecinueve millones cuatrocientos veintisiete mil novecientos cuarenta y ocho bolivianos) fue realizado al valor total de las facturas comerciales de exportación, cálculo errado para la devolución impositiva, por cuanto dicho cálculo es rechazado por el sistema del SIN, por lo que no corresponde confirmar la injusta diferencia de **Bs.17.674.-** (diecisiete mil seiscientos setenta y cuatro bolivianos); finalmente, de la revisión de la CEDEIM 23-01783-15 de 25 de noviembre de 2015, no es correcta la aseveración de la AGIT en sentido que dicha diferencia fue establecida por el SIN a partir de la determinación del 13% sobre el valor oficial de cotización, deducidos de los gastos de realización antes de su depuración.

b) En cuanto a los **medios fehacientes de pago**, la empresa solicitó la devolución de Bs.19.445.622.- sin embargo la AGIT estableció la suma de Bs.16.655.886.- (dieciséis millones seiscientos cincuenta y cinco mil ochocientos ochenta y seis bolivianos), existiendo una diferencia de **Bs.2.789.736.-** (dos millones setecientos ochenta y nueve mil setecientos treinta seis bolivianos); así, el **descuento por Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) de Bs.38.235.-**, respecto a las Facturas 1201 por Bs.16.120,09.- de COMIBOL-Huanuni, 1210 por Bs.14.735,50.- de COMIBOL-Huanuni y 251 por Bs.7.379,78.- de COMIBOL-Colquiri, no corresponde porque son transacciones anteriores al periodo fiscalizado octubre/2014; en cuanto al **descuento por diferencia de tipo de cambio de Bs.74.369.-**, sobre las Facturas 250, 251, 25, 253, 254, 256, 257, 258, 259, 260 y 261 de COMIBOL-Colquiri, revoca parcialmente la Resolución de Alzada manteniendo firme y subsistente la observación y en cuanto a las Facturas 1201, 1202, 1203, 1204, 1205, 1206, 1207, 1208, 1209 y 1210 de COMIBOL-Huanuni, al supuestamente advertir que al momento de la transferencia del pago, la EMV consideró el tipo de cambio Bs.6,86.- y que según la AGIT generó la diferencia de crédito fiscal de Bs.165.097.-, confirmando la resolución de alzada; sin considerar que el cálculo realizado tanto en la contabilización y en la emisión de dichas facturas fue con el tipo de cambio VENTA pero los pagos realizados



por la empresa y las transferencias que realiza el Banco Central de Bolivia en su cuenta en dólares, son con tipo de cambio COMPRA existiendo una diferencia de 10 puntos por dólar, por lo que debe considerarse que la empresa puede optar por usar uno de ellos ya que ambas son oficiales, en consecuencia no corresponde ningún descuento por diferencia de tipo de cambio; sobre el **descuento en facturas comerciales**, el descuento de Bs.10.- corresponde a las facturas comerciales de exportación 871, 874, 878 y 883, que resulta el 13% de la diferencia existente en los medios fehacientes de pago de gastos puerto, que corresponden a esas facturas, descuento que no corresponde simplemente porque tales facturas fueron debidamente respaldadas precisamente por los medios fehacientes de pago de los gastos puerto; en cuanto al **descuento por manipuleo de concentrados de Bs.3.901.-**, en la Factura 1210 de COMIBOL-Huanuni, que la empresa paga a cuenta de Huanuni, siendo el crédito fiscal depurado de la Factura 2 Pablo Ruiz García Bs.30.005.-, corresponden a COMIBOL y están dentro del total de la factura de compra venta de concentrado 1210 de COMIBOL- Huanuni, factura de la cual, en etapa de fiscalización la empresa presentó toda la documentación de respaldo, comprobantes de pago, cuadro por trabajos efectuados y estado de cuentas de lo contabilizado; finalmente, en cuanto al **descuento de facturas iguales o mayores a 50.000 UFVs**, 250, 251, 25, 253, 254, 256, 257, 258, 259, 260 y 261 emitidas por COMIBOL-Colquiri y de las facturas 1201, 1202, 1203, 1204, 1205, 1206, 1207, 1208, 1209 y 1210 emitidas por COMIBOL-Huanuni, no se consideró que los medios fehacientes de pago son ellas mismas porque constituyen el título ejecutivo de cumplimiento obligatorio; además los documentos presentados al SIN-Oruro, respaldan efectivamente la realización de la transacción y por ende, en aplicación del principio de neutralidad impositiva, corresponde la devolución en mérito al art. 125 de la Ley 2492 y arts. 1 y 2 de la Ley 1963 de 23 de marzo de 1999, que modifica el art. 12 de la Ley 1489 de 16 de abril de 1993, por cuanto la EMV compra concentrados de mineral en el mercado interno para refinarlos y fundirlos con destino a operaciones de exportación, utilizando otros insumos a través de contratos de obras y prestación de servicios vinculados a la actividad; la administración tributaria no se está reintegrando el IVA conforme al art. 11 de la Ley 843, art. 8 del DS 21530 y 3.3 y 24 del DS 25465 de 23 de julio de 1999, menos la

devolución hasta un monto igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación.

c) VINTO es una empresa recientemente revertida al Estado boliviano; el impuesto IVA metalúrgico fue creado para que tributen las empresas mineras, quienes a su vez, a momento de vender el concentrado al valor de la cotización internacional del mineral, incrementan el valor el 14.94% en su factura, precio en el que se compra el concentrado; entonces, al momento en que la empresa VINTO funde y luego exporta, únicamente cobra su costo de tratamiento en condiciones competitivas internacionales y vende a la cotización internacional porque no puede exportar impuestos; los CEDEIMs recuperados son para devolver a los proveedores de concentrados, COMIBOL-Huanuni y COMIBOL-Colquiri y otros, motivo por el cual esta recuperación es de vital importancia para el futuro actuar de la empresa que como componente de la Bolivia Productiva genera empleo y excedentes para el país; actuar en contrario implica carecer de condiciones competitivas para captar concentrados y para exportar.

Solicita que se declare **probada** la demanda y se **revoque** la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0686/2016 de 27 de junio, en las partes especificadas.

2. Contestación y petitorio.

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad genera de Impugnación Tributaria demandada, se apersona al proceso el 7 de marzo de 2017 y responde la demanda en forma negativa, con los siguientes argumentos:

a) La demanda carece de relevancia jurídica al omitir la fundamentación pertinente; es una transcripción de antecedentes y de normas legales; no expone los motivos técnico jurídicos necesarios para establecer la violación expresa de la ley por parte de la Autoridad de Impugnación tributaria (AIT), omitiendo la fundamentación la supuesta interpretación errónea o aplicación indebida de la ley, por cuanto no es suficiente argüir que la resolución Jerárquica le genera agravios y lesiona derechos.

b) Sobre los **gastos de realización**, el contribuyente arguyó en su recurso jerárquico que la diferencia determinada por la ARIT de bs.17.674.- no corresponde por la administración tributaria aceptó su solicitud de Bs19.115.622, sin embargo, se debe aclarar que dicha diferencia se debe a la



forma de cálculo al valor FOB 13% IVA Exportaciones, que en este caso, la administración consideró el valor oficial bruto del formulario de liquidación de regalía minera, aspecto no observado por el sujeto pasivo ahora demandante, por lo que corresponde considerar el contenido de la Sentencia 92/2014 de 6 de junio y 131/2013 de 17 de abril de la sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, sobre el principio de verdad material.

c) En cuanto a los **medios fehacientes de pago**, el art. 3 del DS 25465 dispone que el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obra o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme al art. 11 de la Ley 843; además, la determinación del crédito fiscal para las exportaciones, se realiza bajo las mismas normas que rigen para el sujeto pasivo que realiza la operación en el mercado interno, en aplicación del art. 8 de la Ley 843; como los exportadores no generan o generan parcialmente débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar el crédito fiscal, el excedente de crédito del periodo respectivo, se devuelve hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación; asimismo el art. 12.III del DS 27874 que modifica el art. 37 del DS 27310 prevé que cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a 50.00 UFV's deben ser respaldadas por los sujetos pasivos y/o terceros responsables, con medios fehacientes de pago, para que la administración reconozca el crédito correspondiente; también el art. 70.4 y 5 de la Ley 2492 determina como obligación del sujeto pasivo respaldar las actividades y operaciones gravadas, a través de libros, registros generales y espaciales, facturas, notas fiscales, otros documentos o instrumentos públicos, así como demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos; con ese marco normativo, consta la observación en el papel de trabajo "Verificación de Compras-Medios Fehacientes de Pago" (fs. 537 C.3), respecto a las facturas 250, 251, 252, 253, 254, 256, 257, 258, 259, 260 y 261 emitidas por COMIBOL-Colquiri y 1201, 1202, 1203, 1204, 1205, 1206, 1207, 1208, 1209, y 1210 emitidas por COMIBOL-Huanuni, por un total de crédito fiscal de Bs.2.772.052.-

d) Sobre el **descuento por ITF**, de las facturas 1201, 1210 y 251, la empresa VINTO del total a pagar a COMIBOL-Colquiri y COMIBOL-Huanuni por la

compra de estaño, descontó el importe que corresponde al ITF, es decir, en lugar de asumir el gasto por éste concepto, lo trasladó a los proveedores, siendo evidente además que los documentos presentados no constituyen de ninguna manera medios de pago, sino más bien evidencia de que la empresa demandante no realizó el gasto por ITF.

e) En cuanto a los **descuentos por diferencias de cambio**, la administración tributaria evidenció que el importe consignado en las facturas de compra 250, 251, 252, 253, 254, 256, 257, 258, 259, 260 y 261 de COMIBOL-Colquiri (fs. 569, 576, 584, 591, 598, 605, 612, 619, 625, 632 y 639, C.3 y C.4) efectivamente fueron expresadas en bolivianos al tipo de cambio de venta Bs6,96.- por \$us1, habiéndose registrado en los comprobantes de Bancos Dólares, a través del Banco Central de Bolivia; sin embargo, en las Notas de Liquidación Final, la administración tributaria admitió como medio fehaciente de pago por estas facturas las fs. 574, 582, 589, 596, 603, 610, 617, 623, 630, 637 y 644 de antecedentes administrativos; y, en instancia jerárquica se advirtió que VINTO solicitó a su departamento de contabilidad se efectúe la cancelación de la compra de concentrado de estaño a los proveedores en moneda nacional, considerando el tipo de cambio de compra Bs6.86.-, lo que en suma generó la diferencia de Bs572.070,83 que deja en evidencia la falta de medios fehacientes de pago por el importe total de las citadas facturas emitidas por COMIBOL-Colquiri, generando un crédito fiscal no válido de Bs847.809.-

f) En cuanto a los **descuentos por manipuleo de concentrados**, de la verificación de la Factura 2 de Bs30.005 emitida por SEDECOMADECA (fs. 823 C.5) se evidencia que está respaldada por el Estado de Cuenta/Analíticos al 31/10/2014, en el que se registra la cuenta por cobrar a COMIBOL-Huanuni, el Comprobante de Bancos Bolivianos N° BB01000109 y el Comprobante de Provisiones Varias N° PV00900036 en el que se registra Otras Cuentas por Cobrar a COMIBOL-Huanuni contra Otras Cuentas por Pagar MN (Pablo Antonio Ruiz García), de acuerdo a fs. 819 a 825; sin embargo, dichos pagos refieren a Pablo Antonio Ruiz García, es decir, a terceros y no así a COMIBOL, motivo por el cual no puede considerarse como pago a cuenta de la Factura 1210.

g) Sobre el **descuento de facturas iguales o mayores a 50.000.- UFV's**, de las facturas 250, 251, 252, 253, 254, 256, 257, 258, 259, 260 y 261 emitidas



por COMIBOL-Colquiri y 1201, 1202, 1203, 1204, 1205, 1206, 1207, 1208, 1209 y 1210 de COMIBOL-Huanuni, el art. 12 de la Ley 1489 modificado por la Ley 1963, establece que los exportadores recibirán la devolución de impuestos, el art. 13 de la citada Ley, aclara que la devolución estará sujeta a reglamentación, es decir, al DS 25465 que en su art. 10 prevé que la devolución IVA será reintegrado según lo dispuesto en los arts. 8 y 11 de la Ley 843, y en el presente caso, es evidente que el demandante no respaldó con medios fehacientes de pago la totalidad de las facturas recurridas, los documentos contables presentados respaldan parcialmente las mismas.

Por todo lo expuesto, la AGIT concluyó que el crédito fiscal válido para devolución impositiva del periodo fiscal octubre/2014, asciende a Bs16.655.886.- y no a Bs19.445.622.- peticionados.

Solicita declarar **improbada** la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0686/2016 de 27 de junio.

II. ANTECEDENTES PROCESALES EN SEDE ADMINISTRATIVA.

1.- Ante la Solicitud de Devolución Impositiva DUDIE N° 4036988301, correspondiente al periodo octubre/2014, el SIN Distrital Oruro, en ejercicio de las facultades conferidas por el art. 100 de la Ley 2492, procedió a la Verificación Previa CEDEIM al contribuyente EMV relativa al IVA; y, el 12 de agosto de 2015 se notificó al contribuyente con la Orden de Verificación Externa N° 15990200263.

2.- Mediante el Informe CITE SIN/GDO/DF/VE/ INF/00391/2015 de 16 de noviembre de 2015, se concluye que como resultado de la verificación efectuada a la documentación que respalda la solicitud de extensión del CEDEIM, corresponde la devolución del IVA por **Bs.16.060.830.-** del periodo fiscal octubre/2014 (fs. 864 a 870 Anexo 6).

3.- El 25 de noviembre de 2015, se emite la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA No. 23-01783-15, que ratifica la devolución impositiva por el IVA de Bs.16.060.830.- y se notifica al contribuyente el 11 de diciembre de 2015 (fs. 887 a 892 vta. Anexo 6).

4.- La EMV formula **recurso de alzada** el 28 de diciembre de 2015 (fs. 7 a 10 vta. Anexo 1); y, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), mediante Resolución de Recuso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0233/2016 de 21 de marzo, **revoca parcialmente** la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA No. 23-01783-15, dejando sin efecto el importe observado de Bs669.435.- y

confirma el importe de Bs2.715.357 no sujeto a devolución, determinando el monto total a devolver de **Bs16.730.265.-** (fs. 51 a 64 vta. Anexo 1).

5) El 20 de abril de 2016, la EMV presenta **recurso jerárquico** contra la Resolución de Recuso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0233/2016, respecto a los descuentos por gastos de realización, ITF, diferencias de tipo cambio, manipuleo de concentrados y por la depuración por medios fehacientes de pago de facturas iguales o mayores a 50.000 UFV's, vinculadas a las Facturas 250, 251, 252, 253, 254, 256, 257, 258, 259, 260 y 261 emitidas por COMIBOL-Colquiri y 1201, 1202, 1203, 1204, 1205, 1206, 1207, 1208, 1209 y 1210 de COMIBOL-Huanuni (fs. 118 a 121 vta. Anexo 1).

6) Mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0686/2016 de 27 de junio, la AGIT **revoca parcialmente** la Resolución de Alzada, en la parte referida a la diferencia de cambio por facturas emitidas por COMIBOL-Colquiri, manteniendo la observación por Bs74.369.- y declara firme y subsistente la revocación del monto establecido como no sujeto a devolución de Bs595.066, por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver, firme la depuración de Bs17.674.- por la diferencia entre el importe máximo a devolver determinado en instancia recursiva y lo peticionado por el contribuyente, así como el importe depurado de Bs2.772.052.- (Bs74.369 + Bs2.697.683.-) por falta de medios fehacientes de pago, estableciendo la suma de **Bs.16.655.886.-** como Crédito Fiscal válido para devolución (fs. 146 a 163 vta. Anexo 1).

III. PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Del análisis del contenido de la demanda contenciosa administrativa, se evidencia que la misma impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0686/2016 de 27 de junio, pronunciada por la AGIT, que revoca parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0233/2016 de 21 de marzo, que a su vez confirma la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-01783-15 de 25 de noviembre de 2015 y que la pretensión de la Empresa Metalúrgica VINTO, se circunscribe a determinar si la administración tributaria, obró de manera correcta al depurar el crédito fiscal a efectos de devolución impositiva IVA por gastos de realización, medios fehacientes de pago y descuentos por ITF, tipo de cambio, facturas comerciales, manipuleo de concentrados y descuentos de facturas iguales o mayores a 50.000 UFV's.

IV. ANÁLISIS JURÍDICO LEGAL Y JURISPRUDENCIAL PERTINENTE.



De acuerdo a la problemática planteada, se realiza una interpretación desde la Constitución Política del Estado, el bloque de constitucionalidad y las normas ordinarias aplicables al caso concreto.

Sobre el debido proceso.

Consagrado por el art. 115.II de la CPE, constituye una garantía constitucional que abarca los presupuestos procesales mínimos que rigen un proceso judicial, administrativo o corporativo, vinculados a todas las formas propias del mismo y a las leyes preexistentes, para materializar la justicia con base en la igualdad de condiciones de los sujetos intervinientes, de conformidad con el art. 119.I de la Ley Fundamental; el debido proceso tiene dos perspectivas; de un lado, se trata de un derecho en sí reconocido a todo ser humano; y de otro, es una garantía jurisdiccional a favor de toda persona para asegurar el ejercicio de sus derechos en las instancias administrativas, jurisdiccionales o jurisdicciones especiales.

Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en la Opinión Consultiva OC-16/99 de 1 de octubre de 1999, ha manifestado: *“En opinión de esta Corte, para que exista «debido proceso legal» es preciso que un justiciable pueda hacer valer sus derechos y defender sus intereses en forma efectiva y en condiciones de igualdad procesal con otros justiciables. Al efecto, es útil recordar que el proceso es un medio para asegurar, en la mayor medida posible, la solución justa de una controversia. A ese fin atiende el conjunto de actos de diversas características generalmente reunidos bajo el concepto de debido proceso legal”*.

En ese contexto, el resguardo del derecho al debido proceso no solamente es exigible dentro de los procesos judiciales, sino también abarcan a los procesos administrativos, en razón a que la Constitución Política del Estado lo consagra como un principio, un derecho y una garantía (triple dimensión), esto debido a la naturaleza y sus elementos constitutivos como instituto jurídico y mecanismo de protección de los derechos fundamentales que le faculta a todo ciudadano afectado, exigir del Estado un juzgamiento imparcial y justo, ante un juez responsable, competente e independiente, puesto que el Estado no sólo está obligado a proveer la prestación jurisdiccional, sino que está obligado a proveerla bajo determinadas garantías mínimas que le aseguren tal juzgamiento imparcial y justo.

Por su parte, la SC 0281/2010-R de 7 de junio, establece que: “*Como se puede advertir la jurisprudencia del Tribunal Constitucional establece claramente que el derecho al debido proceso no solamente es exigible dentro de los procesos judiciales, sino que también abarcan a los procesos administrativos, jurisprudencia que no contradice los principios constitucionales; y que por lo tanto, es compatible con la Constitución vigente...*”, razonamiento reiterado en la SCP 0169/2012 de 14 de mayo, entre otras.

Sobre los gastos de realización.

El art. 10 del DS 25465, establece que: “*la devolución o reintegro del crédito fiscal a los exportadores del sector minero metalúrgico se efectuará conforme a los criterios señalados en el artículo 3 del presente decreto supremo, excepto en lo referente al monto máximo de devolución, que en este caso será equivalente a la cuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización. De no estar estos últimos explícitamente consignados en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el cuarenta y cinco % (45%) del valor oficial de cotización. Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal*”, esos gastos denominados de realización, comprenden las erogaciones por flete terrestre, seguro y gastos en puerto, efectuados desde frontera o punto de embarque hasta el lugar de entrega al comprador, en la forma que hubiera sido acordada.

2. Sobre los medios fehacientes de pago de una transacción.

Se entiende por medio fehaciente de pago, según lo desarrollado por la doctrina tributaria, y acudiendo al Diccionario de la Lengua Española (Espasa-Calpe 2005), es posible establecer que: “*medio fehaciente de pago, es el instrumento fidedigno empleado en una transacción, en virtud del cual se da testimonio de la certeza de la cancelación o pago en la compra de bienes o contratación de servicios, herramienta comúnmente aceptada entre particulares, en un mercado, comercio, institución y la administración pública, comenzando por el dinero en efectivo, tarjetas bancarias (débito o crédito), transferencias entre entidades financieras (pagarés, letras de cambio, pólizas, etc.), hasta los medios de pago online vía internet (compra electrónica, comercio electrónico, etc.)*”.

Así definido el medio fehaciente de Pago, resulta claro que, tanto el sujeto pasivo o tercero responsable, para poder beneficiarse con el cómputo del



crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar los siguientes tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes, a saber: 1) La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por el cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme establece el art. 4 inc. a), concordante con el art. 8 inc. a) ambos de la Ley 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 inc. a) de la citada Ley 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 843, concordante con el art. 8 del DS 21530. El art. 12.III del DS 27874 de 26 de noviembre de 2004 que modifica el art. 37 del DS 27310, Reglamento del CTb, dispone que cuando se solicite devolución impositiva, las compras iguales o mayores a 50.000.- UFV's, deben ser respaldadas por medios fehacientes de pago para que la administración tributaria reconozca el crédito correspondiente.

Por su parte, el art. 70 num. 4 y 5 del CTb establecen la obligación del sujeto pasivo de respaldar sus actividades, demostrando procedencia y cuantía de los créditos.

En ese contexto, a efectos de devolución impositiva, existen documentos que sirven de respaldo como medios fehacientes de pago total o parcial de la transacción contenida en una factura y otros documentos que demuestran como medio fehaciente la transacción en sí.

Al respecto, del latín *transactio*, transacción es un término definido por el diccionario de la Real Academia Española (RAE) como la acción y efecto de transigir o acordar voluntariamente con otra parte algún punto litigioso para compartir la diferencia de la disputa, consentir a fin de terminar con una diferencia; para la economía, las finanzas o el comercio, una transacción es una operación de compra y venta que implica que alguien vende un producto a un comprador y el vendedor acuerda entregar el producto al comprador aceptando el monto de dinero convenido a modo de compensación por la transacción.

V. ANÁLISIS DEL CASO CONCRETO.

Con base en el análisis jurídico legal y jurisprudencial contenido precedentemente y establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso

administrativo, que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la administración tributaria y la AGIT, y analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante para disponer los descuentos ante la solicitud de Certificado de Devolución Impositiva IVA.

Con carácter previo, en mérito a la contestación de la autoridad demandada en sentido que la demanda carece de relevancia jurídica por omitir la fundamentación pertinente, se deja establecido que ello no es evidente; conforme consta en el punto I. Argumentos de la Demanda consignados en la presente Sentencia, el escrito contiene la expresión de agravios pertinente, la relación de hechos y el nexo de causalidad necesario con el derecho o normativa que se considera aplicada erróneamente, por lo que se ingresa al análisis de la problemática respectiva.

Sobre los **gastos de realización**, respecto a las Facturas 871, 881 y 882, el descuento se debe a la diferencia generada por la forma de cálculo al valor FOB 13% IVA Exportaciones; la administración tributaria consideró el valor oficial bruto del Formulario de Liquidación de Regalía Minera; sin embargo, ésta situación no fue objetada por la EMV ahora demandante a momento de presentar recursos administrativos de impugnación; en consecuencia, resulta necesario señalar que en aplicación del principio de congruencia que debe existir entre las cuestiones impugnadas en sede administrativa y la demanda contenciosa administrativa, se evidencia que éste argumento no fue observado ni reclamado por el demandante en instancia administrativa, motivo por el cual éste Tribunal Supremo de Justicia, no puede pronunciarse.

En cuanto a los **medios fehacientes de pago**, con base en la normativa descrita precedentemente, consta las observaciones realizadas a las facturas 250, 251, 252, 253, 254, 256, 257, 258, 259, 260 y 261 emitidas por COMIBOL-Colquiri y 1201, 1202, 1203, 1204, 1205, 1206, 1207, 1208, 1209, y 1210 emitidas por COMIBOL-Huanuni, por un total de crédito fiscal de Bs.2.772.052.- en el Papel de Trabajo "Verificación de Compras-Medios Fehacientes de Pago" cursante a fs. 537 Anexo 3), por lo que la administración



tributaria verificó que las mismas no fueron respaldadas en su totalidad y en consecuencia, corresponde el descuento por depuración a efectos de devolución impositiva IVA.

En cuanto al **descuento por ITF**, de las facturas 1201, 1210 y 251, la empresa VINTO del total a pagar a COMIBOL-Colquiri y COMIBOL-Huanuni por la compra de estaño, la EMV demandante descontó el ITF trasladando éste gasto a sus proveedores, contraviniendo el art. 4 de la Ley 3446 que prevé que el sujeto pasivo del impuesto es el titular de la cuenta bancaria, siendo evidente que corresponde la depuración de Bs38.235.-

Sobre los **descuentos por diferencias de cambio**, respecto a las facturas de compra 250, 251, 252, 253, 254, 256, 257, 258, 259, 260 y 261 de COMIBOL-Colquiri, cursantes a fs. 569, 576, 584, 591, 598, 605, 612, 619, 625, 632 y 639, Anexos 3 y 4), se evidencia que las mismas contienen el monto en bolivianos, al tipo de cambio de Venta de Bs6,96.- por cada \$us1; empero, en las Notas de Liquidación Final, la administración tributaria admitió como medio fehaciente de pago por estas facturas los documentos cursantes a fs. 574, 582, 589, 596, 603, 610, 617, 623, 630, 637 y 644 Anexos 3 y 4; además, la EMV solicitó a su departamento de contabilidad se efectúe la cancelación de la compra de concentrado de estaño con el tipo de cambio de compra Bs6.86.-, situación que provoca la diferencia (Bs572.070,83.-) y que naturalmente deja en evidencia la falta de medios fehacientes de pago por el importe total de las facturas comerciales emitidas por el proveedor COMIBOL-Colquiri y un crédito fiscal no válido de Bs847.809.-

Respecto a los **descuentos por manipuleo de concentrados**, de la verificación de la Factura 2 de fs. 823 por Bs30.005.- emitida por SEDECOMADECA, se registró en Otras Cuentas por Cobrar a COMIBOL-Huanuni contra Otras Cuentas por Pagar MN (Pablo Antonio Ruiz García), conforme consta a fs. 819 a 825; sin embargo, dichos pagos refieren a Pablo Antonio Ruiz García y no así a COMIBOL, por lo que no puede ser válida a efectos de respaldo de pago.

Sobre el **descuento de facturas iguales o mayores a 50.000.- UFV's**, de las facturas 250, 251, 252, 253, 254, 256, 257, 258, 259, 260 y 261 emitidas por COMIBOL-Colquiri y 1201, 1202, 1203, 1204, 1205, 1206, 1207, 1208, 1209 y 1210 de COMIBOL-Huanuni, la administración tributaria evidenció que la EMV demandante no respaldó con medios fehacientes de pago la totalidad de

las facturas recurridas, así consta en los documentos contables de la empresa (Anexos), que respaldan de manera parcial el pago de las facturas.

Por lo expuesto, éste Tribunal concluye que la autoridad demandada, actuó correctamente al revocar parcialmente la Resolución de Alzada y determinar que el crédito fiscal válido para devolución impositiva del periodo fiscal octubre/2014, asciende a Bs16.655.886.-.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contencioso Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 2.2 y 4 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 22 a 27, presentada por la EMPRESA METALÚRGICA VINTO representada por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán en su condición de Gerente General de la empresa; y, en consecuencia, se **mantiene firme y subsistente** la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0686/2016 de 27 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

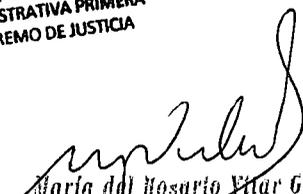
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal y sea con nota de atención.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.


Abog. Maria Cristina Diaz 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

Ante mí:


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

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

Nº 61 Fecha: 04-06-2018

Tomas de Razón Nº 1


Abog. Marco Antonio Menéndez Mayluf
AUXILIAR
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA