



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia N° 75

Sucre, 04 de octubre de 2016

Expediente : 153/2015 C-A
Proceso : Contencioso Administrativo
Demandante : Empresa Metalúrgica Vinto
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria
Resolución Impugnada : AGIT-RJ N° 0433/2015 de 23 de marzo
Magistrado Relator : Dr. Jorge I. von Borries Méndez

VISTOS: La demanda de fs. 21 a 26 impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0433/2015 de 23 de marzo, la respuesta de fs. 58 a 68 y 72 a 76, informe de fs. 79, decreto de Autos para Sentencia de fs. 80, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada y:

CONSIDERANDO I:

I.1. Antecedentes Administrativos

1. Como efecto de verificación de las obligaciones impositivas en documentos que respalda la solicitud de CEDEIM del contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto correspondiente al periodo fiscal abril 2013, la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) emitió la Resolución Administrativa (RA) N° 23-00579-14 de 29 de agosto de 2014, determinando como importe a devolver mediante CEDEIM la suma de Bs.10.870,641 por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) periodo abril 2013. Asimismo, determinó el monto no sujeto a devolución en la suma de Bs.1.689,762 por el IVA, producto de la depuración de crédito fiscal, debiendo el contribuyente presentar declaración jurada rectificatoria por el periodo posterior afectado.

2. Notificado el contribuyente con el citado acto administrativo, interpuso Recurso de Alzada (fs. 36 a 39), resuelto con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0979/2014 de 29 de diciembre que revocó parcialmente la RA CEDEIM previa N° 23-00579-14 de 29 de agosto y dejó sin efecto el monto establecido como no sujeto a devolución de Bs.1.829,478, por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver y declaró subsistente como no sujeto a devolución Bs.16.022 por la diferencia existente entre el importe máximo a devolver y lo solicitado por el contribuyente según Alzada; así como Bs.1.689,762 por depuración de crédito fiscal por falta de medios fehacientes de pago, declarando en consecuencia como sujeto a devolución el importe de Bs.10.870,641 establecido en el primer punto de la parte resolutive del acto impugnado más el monto de Bs.1.829,478 mencionado, sumando un total de Bs.12.700,119 por el periodo abril 2013.

3. Ante esta Resolución, la Gerencia Distrital Oruro del SIN, interpuso Recurso Jerárquico a fs. 101 a 105 del Anexo 1, asimismo la Empresa Metalúrgica Vinto con memorial de fs. 132 a 137, los mismos que fueron resueltos mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0433/2015 de 23 de marzo que confirmó la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0979/2014 de 29 de diciembre y dispuso mantener como crédito fiscal válido para devolución Bs. 12.700,119 por el periodo fiscal abril 2013.

I.2. Contenido de la demanda

La Gerencia General de la Empresa Metalúrgica Vinto, representada legalmente por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, se apersona interponiendo demanda contenciosa administrativa con el fundamento siguiente:

Señala el demandante que la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00579-14 dictada por la Gerente Distrital Oruro a.i. del Servicio de Impuestos Nacionales, estableció a su favor la suma de Bs.10.870,641 como devolución impositiva por el Impuesto al Valor Agregado correspondiente al periodo fiscal abril 2013, de un monto solicitado por la empresa de Bs.14.405.903.

Que, la mencionada reducción no corresponde por las siguientes razones:

1.- La Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) no realizó una revisión del "cálculo del valor 13% IVA exportaciones" del periodo fiscal abril 2013 y;

2.- Se depuró parte del crédito fiscal de las facturas de compras mayores a 50.000 UFV, supuestamente porque no se demostró el pago del 87% de las facturas N° 971, 972, 794, 975, 976, 977, 978, 979, 980 emitidas por COMIBOL-Empresa Minera Huanuni y 13, 14, 16, 17, 18, 19, 21 y 22 COMIBOL -Empresa Minera Colquiri, aseveración falsa ya que en los hechos se pagó el 87% de las mismas, sin embargo el SIN realizó reducciones dentro de las sumas pagadas e irregularmente depuró el crédito fiscal del 14.94% del total de las facturas mayores a 50.000 UFV.

Indica que contra la decisión de la administración tributaria, interpuso recurso de alzada, emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0979/2014 de 29 de diciembre, que resolvió revocar parcialmente la RA CEDEIM Previa N° 23-00579-14 de 29 de agosto de 2014 y dejó sin efecto el monto establecido como no sujeto a devolución de Bs.1.829,478, por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver manteniendo subsistente como no sujeto a devolución Bs.16.022 por la diferencia existente entre el importe máximo a devolver y lo solicitado por el contribuyente según alzada; así como Bs.1.689,762, por depuración de crédito fiscal por falta de medios fehacientes de pago, declarando en consecuencia como sujeto a devolución el importe de Bs.10.870.641 establecido en el primer punto de la parte resolutive del acto impugnado más el monto de Bs.1.829.478 mencionado, sumando un total de Bs.12.700.119 por el periodo fiscal abril 2013.

Que, contra esta Resolución de Alzada la Empresa Metalúrgica Vinto interpuso Recurso Jerárquico al igual que el SIN Oruro, emitiéndose la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0232/2015, que confirmó la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0979/2014 y en lo esencial dispuso mantener firme la depuración de Bs.16.022 por la diferencia entre el importe máximo a devolver determinado en instancia recursiva y lo solicitado por el contribuyente, y el importe depurado de Bs.1.689,762 por falta de medios fehacientes de pago; en consecuencia, estableció como crédito fiscal válido para devolución Bs.12.700.119 por el periodo fiscal abril 2013.

Agravios en la resolución de Recurso Jerárquico

Efectuando relación de los argumentos de la Resolución de Recurso de Alzada y Jerárquico cuyo contenido transcribe parcialmente señala que los fundamentos que desvirtúan la Resolución de Recurso Jerárquico con los siguientes:

1. Gastos de realización

Injustificada depuración de diferencia

Factura 590.- Sostiene que la Resolución de Recurso Jerárquico para confirmar el reparo de Bs.16.022 y sobre la factura N° 590, en el punto viii señala: "... de la lectura del Recurso de Alzada se evidencia que la diferencia determinada como no sujeta a devolución de Bs. 16.022 surge de la diferencia entre el importe establecido por la instancia de Alzada como valor FOB IVA de 143.389.881 y el importe solicitado por el contribuyente de Bs. 14.405.903, motivo por el cual siendo que el valor FOB IVA determinado en Alzada resulta ser menor al importe comprometido por el contribuyente,



se debe considerar como importe sujeto a devolución el determinado en instancia de alzada... consecuentemente se debe confirmar la decisión de alzada, respecto a la depuración de Bs. 16.022 y dejar sin efecto la observación de la Administración Tributaria de Bs. 1.829,478" (sic). De ello- dice- se advierte que la AGIT no realizó revisión del cálculo del valor 13% IVA Exportaciones de la factura N° 590 consiguientemente del periodo fiscal abril 2013, por cuanto del cuadro de ventas por exportación de abril 2013 presentado en etapa de fiscalización inicial al SIN se evidencia que el valor FOB IVA es de 14.405.903 por tanto, solicita que previo cálculo del valor 13% IVA exportaciones de este periodo, se disponga la devolución de Bs.16.022.

2. Medios fehacientes de pago

Expresa que con relación a la recuperación de CEDEIM's de este periodo, la empresa realizó la solicitud de devolución por un monto de Bs.14.405.903,00 pero la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ N° 0433/2015, que confirmó la Resolución de Alzada, estableció como importe a devolución la suma de Bs.12.700.119 existiendo una diferencia de Bs.1.705.784,00 cuyo detalle transcribe entre los que se encuentran gastos de realización (sobre el que se expuso en el punto anterior por 16.022,00), descuentos por manipuleo de concentrados (Bs.3.008,51), servicios análisis dirimición (Bs.69,25), descuentos por retenciones y otros (Bs. 1.056,00), depuración medios fehacientes de pago facturas 50.000 UFV (Bs. 1.685.628,24).

Sobre los Descuentos por manipuleo concentrados

Indica que la Resolución de Recurso Jerárquico aceptó expresamente que las Facturas Nos. 10 y 13 emitidas por SEDCOM se encuentran respaldadas por la documentación pertinentes (Comprobante de provisiones varias de fs. 553 y 555 de antecedentes administrativos), sin embargo, contradictoriamente también señaló que no cursa en antecedentes el pago realizado por la EMV a favor de SEDCOM y en consecuencia en virtud de los arts. 4 y 5 del art. 70 de la Ley N° 2492-Código Tributario Boliviano (CTB) que establecen, entre otras obligaciones, del sujeto pasivo la de respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos y demostrar la procedencia y la cuantía de los créditos fiscales, consideró que se debió presentar documentación contable que acredite dichas transacciones como ser el documento con el que pagó, su registro contable en los libros (diario, mayor) y el resultado al final de la gestión fiscal que confirmen las operaciones realizadas, lo cual no se evidencia.

Denuncia que con ese fundamento la Resolución impugnada confirmó lo resuelto por Alzada, es decir la depuración del crédito fiscal de Bs.3.008,51 por descuentos de manipuleo de concentrados. Que, en su línea contradictoria estableció también que el comprobante de Bancos en bolivianos y la demás documentación adjunta en instancia recursiva por la EMV **no cumple con el art. 81 del CTB** por lo que no corresponde su valoración. Al respecto -dice- las contradicciones de la AGIT son evidentes pues la documentación que señala es precisamente la que respalda el gasto y constituyen medios fehacientes de pago. A ello se añade, en cuanto al fundamento de que las pruebas adjuntadas en etapa recursiva no hubieran cumplido el mandato del art. 81 del CTB, por lo que dispuso que no corresponde su valoración, que la Resolución ni siquiera señala cuál de los requisitos no se cumplió, que legalmente correspondía su valoración y no la depuración de Bs.3.008,51 en la Factura N° 971 de COMIBOL-Huanuni que corresponde al crédito fiscal del 13% de las Facturas 10-13 de Rubén Chambi Gutiérrez por manipuleo de concentrados.

En cuanto a los Descuentos por servicio de análisis dirimisión

Afirma que la AGIT en este punto sostuvo que la Factura N° 971 fue emitida en virtud a las Liquidaciones Finales N° 400/2013-S al 404/2013-S (fs. 559-563 de antecedentes administrativos c.3) para lo cual la EMV adjuntó el cuadro de determinación en el que relaciona con el N° de lotes EMH-D-02/2013, EMH-BLJ-04/2013, EMH-BLJ-05/2013, EMH-BLJ-06/2013, EMH-315/2013, sobre el particular – dice- presentó en etapa de verificación el comprobante de “Bancos Dólares” N° BD 06000013, sin embargo de la lectura del detalle de las Facturas Nos. 026158 y 026356 emitidas por SGS Bolivia S.A. por servicio de ensayo químico H2O 8dirimisión) y servicio de ensayo químico Sn, se tienen que la misma se refiere a los lotes EMH-237/013, EMH-BLJ-04/2013, EMH-246/2013 (Fs. 557-558 de antecedentes administrativos c3) de lo que se deduce que si bien el lote EMH-BLJ-04/2013 forma parte de la liquidación final de la Factura N° 971, los lotes EMH-237/013 y EMH -246/2013, no forman parte de la misma, por lo que no existiendo discriminación del costo que corresponde al lote EMH-BLJ-04/2013, no es posible establecer el importe del costo que corresponde a la Factura N° 971, consiguientemente no corresponde que los documentos presentados como descargo sean considerados como medio de pago, ratificando en consecuencia la Resolución de Alzada que mantuvo la depuración de Bs.69,25 por servicio de análisis de dirimisión.

Denuncia que tal determinación no corresponde en razón a que la coincidencia de los lotes registrados en la factura y el lote en el que se liquida tal factura es imposible ya que el proceso de análisis de dirimisión no lo permite por cuanto desde el momento de entrega de las muestras al laboratorio SGS hasta la presentación de la certificación tarda mínimo 10 días y el tiempo de la entrega de la factura por parte de SGS a la EMV tarda por lo menos 20 días motivo por el que es imposible realizar el descuento o la liquidación de la factura de dirimisión en la liquidación del mismo lote del que se realizó la dirimisión, por ello no corresponde la depuración, más aún si existe evidencia del pago efectivo por el servicio, por ello la AGIT contraviene los arts. 3 y 24 del Decreto Supremo (DS) N° 25465 (IVA), consiguientemente también los arts. 8.a) y 11 de la Ley N° 843, 24.3) y 8 del DS N° 21530, 125 del CTB, 1 y 2 de la Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999 que modifica los arts. 12 y 13 de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993 por lo que solicita su devolución.

Sobre los Descuentos por retenciones y otros

Sostiene que la AGIT confirmó la Resolución de Alzada expresando sobre este punto que “ *la presentación del comprobante BB09000321 por Bs. 8.120 no cumple con el art. 81 de la Ley N° 2492*”, sin considerar que el mencionado comprobante, como toda la documental respaldatoria fue presentada en etapa inicial de fiscalización, misma que para constancia fue nuevamente presentada con el Recurso de Alzada, por lo que no correspondía cumplir con los requisitos del art. 81 del CTB respecto a la pertinencia y oportunidad de las pruebas, que, por ello al señalar “ *que la nota CITE: DEPTO-CONT-IMP-89/14 de 24 de septiembre que señala el contribuyente en su Recurso Jerárquico, no es prueba suficiente que evidencie que se presentó toda la documentación en instancia administrativa*” (sic) muestra la parcialización con el SIN y la ARIT y pasa por alto el principio de verdad material del art. 4.d) de la Ley N° 2341 que rige el procedimiento administrativo (LPA), en cuya aplicación corresponde la devolución de Bs.1.056.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Fundamentos legales que determinan la devolución del 14.94% del total del crédito fiscal de las facturas N° 971 al 980 emitidas por COMIBOL-EMPRESA MINERA HUANUNI y 13 al 22 COMIBOL-EMPRESA MINERA COLOQUIRI

Con ese epígrafe, señala en cuanto a la depuración del 14.94% de facturas por Bs.1.685.628.24 que son ellas precisamente las que le dan derecho a la devolución del crédito fiscal como lo tiene fundamentado en los recursos de Alzada y Jerárquico en base a los arts. 125 del CTB, Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999 art. 1 y 2 que modifica los arts. 12 y 13 de la Ley 1489 de 16 de abril de 1993, art. 8.a) y 11 de la Ley N° 843, DS 25465 de 23 de octubre de 1999, 3 24.3), 8 del DS N° 21530, 37 del DS N° 27310 modificado por el art. 12 del DS N° 27874, toda vez que no se cumple por el SIN Oruro, la ARIT ni AGIT normativa que establece el principio de neutralidad impositiva (art. 1 Ley 1963 que modifica el art. 12 de la Ley 1489), pues la Empresa Minera Vinto compra concentrados de mineral en el mercado interno para refinarlos y fundirlos con destino a operaciones de exportación, labor en la cual emplea muchos insumos a cuyo efecto suscribe contratos de obras y prestación de servicios vinculados a su actividad exportadora y no se le está reconociendo la devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, en consecuencia no se está reintegrando conforme al art. 11 de la Ley N° 843 al exportador EMV 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, conceptos previstos en los arts. 8 de la Ley N° 843, 8 del DS N° 21530, 3 y 24.3) del DS N° 25465.

Sostiene que el SIN depuró Bs.1.685.628,24 de las Facturas Nos. 971, 972, 974, 975, 976, 977, 978, 979 y 980 emitidas por COMIBOL- Empresa Minera Huanuni y 13, 14, 1116, 17, 18, 19, 21 y 22 COMIBOL Empresa Minera Colquiri por compra de insumos sin tomar en cuenta que dichas notas fiscales cumplen las 3 condiciones de validez y devolución cuales son: originales, corresponden al periodo solicitado y están vinculadas con las operaciones gravadas de la empresa cual lo establece el art. 8.a) de la Ley 843, depuración que contraviene la normativa antes citada y sobre todo el art. 2 de la Ley N° 1963 que modifica el art. 13 de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993 porque está expropiando el componente impositivo al no devolver un monto igual al IVA pagado incumpliendo por ende también el segundo párrafo del art. 11 de la Ley N° 843 que establece "*En el caso que el crédito fiscal imputable contra operaciones de exportación no pudiera ser compensado con operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata a través de notas de crédito negociables, de acuerdo a lo que establezca el reglamento*".

Prosigue señalando que en ese contexto tampoco se cumple el concepto de devolución tributaria previsto en el art. 125 del CTB en virtud del cual el Estado debe restituir parcial o totalmente los impuestos efectivamente pagados en el caso corresponde la devolución pues la EMV demostró mediante notas fiscales, comprobantes de pago contables, ordenes de transferencias bancarias y liquidaciones finales la compra de concentrados de estaño a las empresas que emitieron las facturas que constan en el expediente y que constituyen medios fehacientes de pago conforme al numeral 11 del art. 66 y art. 70.4) del CTB.

Por último, pide considerar que la EMV ha sido recientemente revertida al Estado y que el IVA metalúrgico fue creado para que tributen las empresas mineras quienes a momento de vender el concentrado al valor de cotización internacional del mineral incrementa a tal valor el 14.94% en su factura precio con el que compran el concentrado.

Que, Vinto funde y al exportar solo cobra costo de tratamiento en condiciones competitivas internacional y vende a la cotización internacional porque no puede exportar impuestos. Que los CEDEIM's recuperados son para devolver a sus proveedores de concentrados de COMIBOL por ello la recuperación es de vital importancia, lo contrario significaría condiciones no competitivas, pagar menores importes a los proveedores de concentrado o intentar exportar parte de los impuestos y no tener condiciones competitivas para captar concentrados y para exportar metálico.

I.3. Petitorio

Con estos argumentos la empresa demandante solicita se declare probada la demanda y consiguientemente se revoque la Resolución impugnada en las partes especificadas.

CONSIDERANDO II:

II.1. Contestación a la demanda

Que admitida la demanda por decreto de fs. 29, fue corrida en traslado a la autoridad demandada, la Autoridad General de Impugnación Tributaria y tercero interesado.

Respuesta de la Autoridad General de Impugnación Tributaria

En respuesta negativa a la demanda (fs. 58 a 68) expresa:

Medios fehacientes de pago.- Sobre la depuración de crédito fiscal IVA por un total de Bs.1.689.762 correspondiente a las Facturas 971, 972, 974, 975, 976, 977, 978, 980 (COMIBOL) y N° 13, 14, 16, 17, 18, 19, 21, 22 (COMIBOL-Empresa Colquiri) y N° 51 del proveedor Héctor Huallarte, manifiesta que si bien la normativa vigente no contempla la observación parcial de una factura, la Administración Tributaria pudo haber observado el total de las mismas pero, al haber verificado la compra-venta de mineral y su pago por lotes observó solo una parte de las facturas señaladas porque evidenció los medios fehacientes de pago de los lotes que fueron presentados e identificados y en cumplimiento del párrafo II, art. 63 de la LPA ya que en ningún caso puede gravarse la situación inicial del sujeto pasivo solo se refirió a las pretensiones del sujeto pasivo.

Expresa que conforme el art. 76 del CTB quien pretenda hacer valer sus derechos debe probar los hechos constitutivos; cita la Sentencia Constitucional (SC) N° 1642/2010-R y destaca que en etapa recursiva puede admitirse prueba siempre que se cumplan los requisitos del art. 81 del CTB, es decir siempre que su presentación sea antes de la Resolución Determinativa no fuera por causa propia y bajo juramento de reciente obtención. En cuanto a la motivación de la Resolución enunciando la SC N° 532/2014 destaca que esta no consiste en una exposición ampulosa.

Descuento por Manipuleo de concentrados.- En relación al reclamo de depuración del crédito fiscal de Bs.3.008,51 por descuentos de manipuleo de concentrados sostiene que las facturas de SEDCOM-Rubén Chambi Gutiérrez (fs. 554 y 556 de antecedentes administrativos c3), Factura N° 10 está respaldada por comprobante de provisiones varias N° PV04000014 (fs. 553 de antecedentes administrativos), la Factura N° 13 por igual comprobante PV04000018 (fs. 555), sin embargo no cursa en antecedentes administrativos el pago realizado por la EMV a favor de SEDCOM, por lo que en aplicación de los numerales 4 y 5 del art. 70 del CTB que establecen la obligación de respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos y demostrar la procedencia y cuantía de los créditos fiscales, 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, mayor) y el resultado



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

al final de la gestión fiscal, que justifiquen y confirmen las operaciones, aspecto que no se evidencia en el presente caso. Asimismo, el comprobante de Bancos en bolivianos y la demás documentación adjunta en instancia recursiva, que según la EMV evidencia el pago del servicio no cumple con lo previsto en el art. 81 del CTB por lo que no corresponde su valoración, siendo correcta la depuración.

En cuanto a la última parte del art. 81 del CTB debe considerarse lo vertido en sentencias del Tribunal Supremo entre ellas la Sentencia N° 322/2014 de 7 de octubre Sala Plena que establece que en la presentación de prueba de reciente obtención en etapa recursiva se debe cumplir esta norma aspecto establecido también en la SC N° 1642/2010-R de 15 de octubre

Descuento por servicios de análisis de dirimición. Señala que sobre la Factura N° 971 se pronunció de manera fundamentada, que la misma fue emitida en virtud a las liquidaciones finales N° 400/2013-S, 401/2013-S, 402/2013-S, 403/2013-S y 404/2013-S (fs. 559-563) para lo cual la EMV adjuntó el cuadro de determinación en el que relaciona con el N° de lotes EMH-D-02/2013, EMH-BLJ 04/2013, EMH-BLJ-05/2013, AMH-BLJ-06/2013 (comprobante de banco dólares N° BD06000013), sin embargo las Facturas N° 026158 y 026356 emitidas por SGS Bolivia SA se refieren a los lotes EMH-237/013, EMH-BLJ-04/2013, EMH-246/2013 (fs. 557 – 558) y que si bien el lote EMH BLJ-04/2013 forma parte de la liquidación final de la Factura N° 971, los lotes 237 y 246 no forman parte de la misma por lo que no existiendo una discriminación del costo que corresponde al lote EMH-BLJ 04/2013 no es posible establecer el importe del costo que corresponde a la Factura N° 971, por consiguiente considerarlos como medio de pago.

Descuentos por retenciones y otros. Aludiendo el art. 4.d) de la LPA sobre la verdad material señala que la presentación del comprobante BB09000321 por Bs.8.120 no cumple con el art. 81 del CTB, toda vez que la nota CITE DPTO: CPNT –IMP-89/14 de septiembre de 2014 aludida por el contribuyente en el recurso jerárquico no es prueba que evidencia que toda la documentación fue presentada en instancia administrativa, además que en aplicación de los numerales 4 y 5 del art. 70 del CTB debe respaldar las actividades gravadas y demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos, al no existir los descargos corresponde la depuración efectuada.

Facturas COMIBOL.- Para el beneficio del crédito fiscal, las facturas deben estar respaldadas con factura original o documento equivalente, encontrarse vinculada a la actividad gravada y que la transacción se haya realizado efectivamente, que el art. 70.4) y 5) impone respaldar las actividades con registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, otros documentos e instrumentos públicos y demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos.

En el caso –dice- efectuada la solicitud de devolución impositiva se solicitó los medios fehacientes de pago por compras mayores a 50.000 UFV, que la EMV presentó comprobantes de pago acompañados de los extractos bancarios y liquidaciones de la regalía minera y los formularios F-3009 que respaldan el empoce de los importes a favor del fisco y que la depuración del crédito fiscal por Bs.1.689,762 cuya observación es el Código b: no se encuentra completamente respaldada con medios fehacientes de pago, debido a que no fueron pagadas en su totalidad.

En cuanto al principio de neutralidad impositiva que según el demandante no está siendo cumplido señala si bien el art. 12 de la Ley N° 1489 modificado por Ley N° 1963 establece la devolución de impuestos, el art. 13 de la misma norma aclara que esta estará sujeta a reglamentación, es decir el DS N° 25465 que en el art. 10 establece que

la devolución de IVA será reintegrado según lo dispuesto en los arts. 8 y 11 de la Ley N° 843 y en el caso no se respaldó la totalidad de las facturas y los documentos contables que dice haber presentado respaldan parcialmente las facturas emitidas por COMIBOL-EMC, EMH y Héctor Huallarte Gutiérrez.

II.2. Petitorio

Concluye aludiendo doctrina tributaria y jurisprudencia de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia contenida en la Sentencia N° 30/2014 de 14 de mayo y pide se declare improbada la demanda, consiguientemente se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0433/2015, de 3 de marzo.

III.1. Respuesta del tercero interesado – Gerencia Distrital Oruro del SIN

Invocando los arts. 66.11) y 70.40) y 5) del CTB destaca que los sujetos pasivos deben respaldar a través de medios fehacientes sus solicitudes de devolución impositiva. Que, en el caso de las facturas emitidas por COMIBOL –Empresa Minera Huanuni y Empresa Minera Colquiri y Factura N° 51 de Héctor Huallarte no fueron debidamente respaldadas por lo que se observó Bs.1.689,762 que las facturas del proveedor COMIBOL no demuestran el 100% de pago de los importes por lo que se depuró el monto no pagado por el contribuyente existiendo un crédito fiscal indebidamente apropiado de Bs.1.689.762, por tanto se procedió a la depuración como se muestra en las cédulas V7 y V7-1, considerándose los pagos efectivamente respaldados en estricta aplicación del art. 37 del DS N° 27310 modificado por el parágrafo III art. 12 del DS 27874 y aunque no se presentó todos los documentos que acrediten las compras tal cual dispone el art. 76 de la Ley N° 2492.

III.2. Petitorio

Con ese fundamento concluye solicitando se declare improbada la demanda.

IV.1. Réplica y Dúplica

Revisado el expediente, se advierte que no se hizo uso al derecho a la réplica, de acuerdo al Informe cursante a fs. 79 de obrados, y por consiguiente, tampoco de la dúplica.

V. Decreto Autos para Sentencia

Concluido el trámite del proceso, se decretó Autos para Sentencia conforme consta en la providencia de 7 de marzo de 2016 cursante a fs. 80.

CONSIDERANDO II:

Fundamentos Jurídicos del fallo

Que, así vistos los antecedentes del proceso, teniéndose reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia para la resolución de la controversia mediante su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, por mandato del art. 2 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, debe recordarse con carácter previo que el proceso contencioso administrativo por su naturaleza, reviste características de juicio ordinario de puro derecho en virtud al cual se efectúa control de legalidad de la actividad administrativa (actos ejercidos por la AGIT); de tal modo que se garanticen los derechos procesales de las partes y en su mérito se ordene se subsanen los defectos en que hubiesen podido incurrir las autoridades en el ejercicio de la actividad y los procedimientos administrativos.

En esa labor, la Sala Especializada del Tribunal Supremo, analiza si fueron interpretadas y aplicadas correctamente las disposiciones legales, en relación a los argumentos expuestos por el demandante, con el objeto de salvaguardar los derechos e intereses legítimos frente a posibles extralimitaciones en que pudiese incurrir la Administración que, en todo caso, debe actuar con sometimiento a Ley. Para ello, a fin



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

de que el Tribunal pueda cumplir su labor de control (de interpretación y aplicación) de la legalidad ordinaria, tal como lo ha expuesto en múltiples razonamiento el Tribunal Constitucional de Bolivia es necesario que razonablemente: "... la parte procesal, que se considera agraviada con los resultados de la interpretación porque lesionan sus derechos fundamentales, exprese de manera adecuada y precisa los fundamentos jurídicos que sustenten su posición, fundamentos en los que deberá exponer con claridad y precisión los principios o criterios interpretativos que no fueron cumplidos o fueron desconocidos por el juez o tribunal que realizó la interpretación y consiguiente aplicación de la norma interpretada; asimismo, exponer qué principios fundamentales o valores supremos no fueron tomados en cuenta o fueron desconocidos por el intérprete al momento de desarrollar la labor interpretativa y asumir la decisión impugnada; pues resulta insuficiente la mera relación de hechos o la sola enumeración de las normas legales supuestamente infringidas.." (SC N° 0865/2007-R de 12 de diciembre)

En el caso, se advierte que la entidad demandante, plantea una serie de aspectos técnicos relativos a la depuración de crédito fiscal por gastos de realización, medios fehacientes de pago, descuento por manipuleo de concentrados, servicio de análisis dirimición, retenciones y otros, así como facturas observadas emitidas por COMIBOL, expresa su punto de vista en relación a los hechos, transcribe el fundamento contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico y concluye identificando las normas vulneradas pidiendo que "previa compulsión de las pruebas" se proceda a la "devolución de la diferencia" (sic) por haberse cometido una "injusticia", sin señalar caso por caso con que hecho específico relaciona la norma vulnerada o la norma que debió aplicarse, desconociendo con ello la naturaleza jurídica del proceso contencioso de puro derecho.

No obstante, en el desordenado y confuso planteamiento de la demanda, de lo expuesto en el punto 3 bajo el epígrafe de "Fundamentos que desvirtúan la Resolución de Recurso jerárquico", logra comprenderse jurídicamente que la empresa demandante cuestiona la Resolución de Recurso Jerárquico en los siguientes aspectos:

- 1.- Injustificada depuración de Bs.16.022 por la diferencia existente entre el importe máximo a devolver determinado en instancia recursiva y lo solicitado por el contribuyente. Debido a que la AGIT no realizó revisión del cálculo del valor del 13% IVA Exportaciones de la Factura N° 590, y;
- 2.- Injusta depuración de crédito fiscal por Bs.1.689.762 por falta de medios fehacientes de pago. Infracción del art. 81 del CTB en cuanto a la prueba ofrecida y reiterada en Alzada.

Hechos que habrían determinado vulneración de los arts. 125 del CTB, Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999 art. 1 y 2 que modifica los arts. 12 y 13 de la Ley 1489 de 16 de abril de 1993, art. 8.a) y 11 de la Ley N° 843, DS N° 25465 de 23 de octubre de 1999, art. 3 y 24.3) y art. 8 del DS N° 21530, 37 del DS N° 27310 modificado por el art. 12 del DS N° 27874, toda vez que según el demandante, no se cumplió por el SIN Oruro, la ARIT ni AGIT normativa que establece el principio de neutralidad impositiva (art. 1 Ley 1963 que modifica el art. 12 de la Ley 1489).

En ese marco, sin necesidad de referir los aspectos sustantivos y procedimentales para la devolución impositiva y todas las normas que han sido denunciadas como vulneradas, del marco normativo debe recordarse que por determinación del art. 126 del CTB, la AT tiene facultades de revisar y evaluar los documentos pertinentes que sustenten la solicitud de devolución tributaria, siendo parte de sus facultades el controlar, verificar, fiscalizar e investigar el comportamiento del sujeto pasivo o tercero responsable; no obstante, dentro de su propósito de verificación, la entidad demandante

debe acomodar sus actos a momento de emitir la Resolución impugnada, y actuar conforme a la normativa tributaria resguardando el debido proceso previsto en el art. 180 de la Constitución Política del Estado (CPE).

A este efecto, de la revisión de antecedentes administrativos, en el caso, de la lectura de la Resolución de Recurso jerárquico impugnada se constata:

1. Sobre la depuración de Bs.16.022 por la diferencia entre el importe máximo a devolver determinado en instancia recursiva Bs.14.389.881 y lo solicitado por el contribuyente Bs.14.405.903

El demandante refiere que la AGIT no se molestó en realizar una revisión del cálculo del valor 13% IVA exportaciones de la Factura N° 590, y simplemente ratificó el cálculo de la ARIT sin fundamento, por lo que pide previa compulsión de las pruebas y cálculo del valor 13% IVA Exportaciones de este periodo fiscal se disponga la devolución de Bs.16.022.-

Al respecto, se entiende que la denuncia refiere una incongruencia omisiva que puede tener trascendencia en el ámbito constitucional, por tanto, en primer término debe verificarse este punto.

En ese propósito, revisada la Resolución de Recurso Jerárquico, no puede dejar de mencionarse que la AGIT, no obstante haberse interpuesto dos recursos jerárquicos, el primero por la Administración Tributaria y el segundo por el sujeto pasivo, a tiempo de pronunciarse sobre los mismos plasmó la fundamentación técnica-jurídica de manera confusa sin pronunciarse por separado sobre cada uno de los recursos, aspecto que genera que el mismo sea desordenado y de difícil comprensión en algunos aspectos.

Específicamente, en lo referente a los gastos de realización, la empresa Metalúrgica Vinto en el recurso jerárquico (a fojas 135) expuso: "... De ninguna manera corresponde se mantenga subsistente como no sujeto a devolución Bs. 16.022.- por la diferencia existente entre el importe máximo a devolver y los solicitado por la empresa metalúrgica Vinto, aspecto respaldado por el cuadro de fojas 12 de 23 de la misma Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 979/2014, en el que se establecen respecto de todas las facturas comerciales de exportación sobre "Gastos de Realización Presuntos, consiguientemente demando la devolución de Bs. 16.022.-injustificadamente subsistente". Analizado este acápite en relación a los demás argumentos expuestos en el recurso, queda claro que EMV reclamó la revisión de la diferencia de Bs.16.022 que surgió del importe máximo a devolver mediante CEDEIM determinado en instancia recursiva Bs.14.389.881, que resulta ser menor a lo solicitado por el contribuyente Bs.14.405.903, conforme al cuadro "VENTAS POR EXPORTACION ABRIL 2013" que cursa foja 92 del cuerpo N° 1 de Antecedentes Administrativos presentado en etapa de fiscalización inicial al SIN.

Al respecto la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada (fs. 170) en el punto viii se pronunció expresando "... de la lectura del Recurso de Alzada se evidencia que la diferencia determinada como no sujeta a devolución de Bs. 16.022.- surge de la diferencia entre el importe establecido por la instancia de alzada, como valor FOB IVA de Bs.14.389.881.- y el importe solicitado por el contribuyente de Bs. 14.405.903.- motivo por el cual, siendo que el valor FOB IVA determinado en alzada resulta ser menor al importe comprometido por el contribuyente, se debe considerar como importe sujeto a devolución el determinado en instancia de alzada, es decir de Bs. 14.389.881.- al ser el menor, consecuentemente, se debe confirmar la decisión de la instancia de alzada respecto a la depuración de Bs.16.022.-..."(sic). De la fundamentación transcrita, resulta evidente que la AGIT, con ese escaso e irracional



argumento evadió efectuar la revisión del cálculo del 13% del IVA exportaciones, no pudiendo comprenderse de su infundada conclusión por qué considera justa y legal la depuración efectuada en Alzada del importe reclamado, incurriendo con ello en vulneración del debido proceso y el principio de impugnación previsto en el art. 180 de la CPE, vulneración grosera que siendo tan evidente no puede ser convalidada por este Tribunal cuya función precisamente es el de control de la legalidad de los actos de la administración.

La Administración Tributaria al igual que todas las autoridades judiciales están obligadas a preservar el debido proceso en su vertiente debida fundamentación derecho que exige que la 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, consecuentemente cuando se omite la motivación de una resolución, no sólo suprime una parte estructural de la misma, sino que se toma una decisión de hecho y no de derecho que vulnera de manera flagrante el debido proceso ya que no permite a las partes conocer cuáles son las razones para que se declare en tal o cual sentido.

2.- Depuración de crédito fiscal por Bs.1.689.762 por falta de medios fehacientes de pago

Descuento por Manipuleo de concentrados.-

En lo fundamental de este punto, en la demanda se reclama que la AGIT aceptó expresamente que las Facturas Nos. 10 y 13 emitidas por SEDCOM se encuentran respaldadas por la documentación pertinente, sin embargo, contradictoriamente también señaló que no cursa en antecedentes el pago realizado por la EMV a favor de SEDCOM y confirmó lo resuelto por Alzada, es decir la depuración del crédito fiscal de Bs.3.008,51 por descuentos de manipuleo de concentrados. Para ello, en su línea incongruente o contradictoria estableció que el comprobante de Bancos en bolivianos y la demás documentación adjunta en instancia recursiva por la EMV no cumple con el art. 81 del CTB, por lo que no corresponde su valoración, al respecto —dice— las contradicciones de la AGIT son evidentes y causan agravio pues la documentación que señala es precisamente la que respalda el gasto y constituyen medios fehacientes de pago; asimismo, que la Resolución no señala cuál de los requisitos no se cumplió, que correspondía su valoración y no la depuración de Bs.3.008,51 en la factura N° 971 de COMIBOL-Huanuni que corresponde al crédito fiscal del 13 % de las Facturas Nos. 10 y 13 de Rubén Chambi Gutiérrez por manipuleo de concentrados.

Nuevamente, por razones de economía procesal, comenzaremos por verificar la presunta omisión de la AGIT, para el efecto es necesario recordar que el art. 81 del CTB, bajo el epígrafe de (APRECIACIÓN, PERTINENCIA Y OPORTUNIDAD DE PRUEBAS) establece: 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. 3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo. 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.

[Handwritten mark]

11/13

En ese marco de la revisión de antecedentes administrativos (ANEXO 1) se constata que de fojas 12 a 35 EMV presentó ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) (con su recurso de alzada) Comprobantes de Bancos N° BB04000184 y N°BB04000338, Estados de Cuenta del Banco Unión, Estados de Cuenta Analíticos, Comprobantes de Provisiones varias, Facturas Nos. 10 y 13 emitidas por SEDCOM, aclarando en el Otrosí Primero que la misma fue presentada al SIN en etapa de fiscalización. Sobre esta documental la Resolución de Alzada se pronunció a fs. 81 a 82 del Anexo 1, enumerándola una a una para concluir: *"...en esta instancia recursiva el contribuyente adjunto los comprobantes de Bancos N° BB04000184 y N°BB04000338, Estado de Cuenta del Banco Unión, que demuestran el pago de parte de la Empresa Metalúrgica Vinto de las facturas Nos. 10 y 13 a SEDCOM, fojas 12-24 de obrados; por lo señalado estos pagos siendo a terceros y no al proveedor COMIBOL, no corresponde considerar como medio de pago de la Factura N° 971, en ese sentido se mantiene la depuración del crédito fiscal"* (sic).

Del pronunciamiento, se constata que la ARIT efectuó valoración de la prueba literal enunciada sin realizar observación alguna referida a la previsión del art. 81 del CTB; no obstante la Resolución de Recurso Jerárquico al pronunciarse sobre este punto (fs. 28) señala: *"...Por otro lado el Comprobante de Bancos en Bolivianos y la demás documentación adjunta en instancia recursiva, que según la EMV evidencia el pago del servicio, no cumple con lo previsto en el art. 81 de la Ley 2492 (CTB) por lo que no corresponde su valoración; en consecuencia corresponde confirmar lo resuelto la resolución de alzada, es decir la depuración del crédito fiscal de Bs. 3.008,51 por descuentos de manipuleo de concentrados."* (sic).

Decisión confirmatoria que, resulta arbitraria por infundada toda vez que nuevamente la Autoridad jerárquica, negando su propia competencia, mediante esta observación de forma, eludió ingresar al análisis de la prueba presentada y ya valorada en instancia de Alzada.

En lo que respecta a la prueba en instancia recursiva, se debe señalar en principio, que éste Tribunal en reiterados fallos, ha denominado esa etapa como fase garantista, donde el administrado tiene a su alcance los instrumentos para la defensa de sus derechos y garantías constitucionales, a objeto de que se imparta justicia en mérito principalmente, a los principios de igualdad de las partes y verdad material; es por ello que la empresa contribuyente a momento de formular recurso de Alzada adjuntó prueba documental de conformidad a la previsión del art. 218 d) de la Ley 3092, pretendiendo demostrar la realización de la transacción a través de documentos bancarios tal cual se le exigió, documental valorada en Alzada correspondiendo a la Autoridad de Recurso Jerárquico en resguardo del principio de verdad material que rige el procedimiento administrativo, controlar esa valoración, no pudiendo de modo alguno convalidarse una decisión de hecho en la que efectivamente no expone siquiera por qué la literal no cumple con la previsión del art 81 del CTB.

El razonamiento anterior, no obstante efectuarse similar denuncia, no es aplicable al punto relativo a Descuentos por retenciones y otros expuestos en la demanda debido a que, revisada la Resolución de Alzada, a fs. 82 reverso se constata que la ARIT fundó de manera suficiente por qué mantuvo el crédito depurado por retenciones de garantías de la Factura N° 51 de Héctor Huallarte Gutiérrez.

Por lo argumentado, siendo evidente la vulneración del debido proceso en la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, lo que impide al

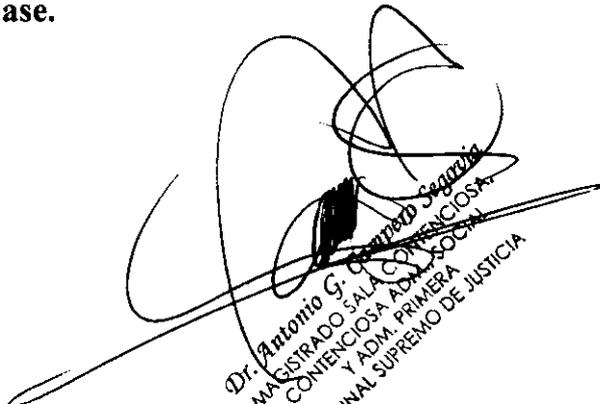


contribuyente la posibilidad de ejercer una defensa plena; sin necesidad de ingresar al análisis de los demás motivos de demanda, corresponde a este Tribunal emitir decisión.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Adm., Social y Adm. Primera del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 778 a 781 del CPC-1975, en concordancia con los arts. 2.2 y 4 de la Ley N° 620 de 31 de diciembre de 2014, administrando justicia a nombre de la Ley, y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla declarando **PROBADA EN PARTE** la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Empresa Minera Vinto y, en consecuencia, deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico RJ-AGIT-RJ N° 0433/2015 de 23 de marzo, debiendo emitirse una nueva, sin necesidad de turno conforme a los razonamientos expuestos en la presente resolución, para el efecto procédase a la devolución de los antecedentes.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.


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


Dr. Antonio G. G. G. G.
MAESTRADO SALA CONTENCIOSA
Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

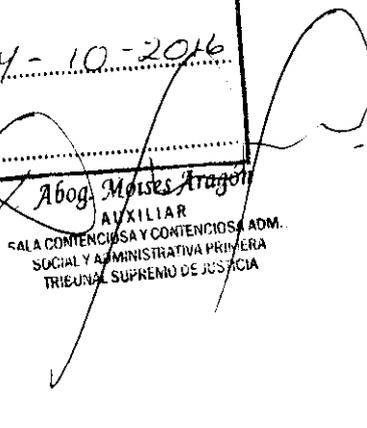
Ante mí:

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

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

Auto Supremo N° 75 Fecha: 04-10-2016

Libro Tomas de Razón N°


Abog. Moises Aragon
AJXILIAR
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

