



31
Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

3-10-17

8:48

SALA PLENA

SENTENCIA: 85/2017.
FECHA: Sucre, 13 de marzo de 2017.
EXPEDIENTE: 909/2013.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Pastor S. Mamani Vilca.

Pronunciada en el proceso Contencioso Administrativo seguido por la Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 95 a 103 vta. de obrados, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1177/2013 de 17 de julio, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 149, la contestación de fs. 199 a 204; los memoriales de réplica y dúplica de fs. 212 a 218 y 227 a 228, los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

En mérito a la Resolución Administrativa de Presidencia del SIN N° 03-0457-12 de 10 de octubre, Zenobio Vilamani Atanacio en representación de la Gerencia Distrital Potosí del SIN, se apersona e interpuso demanda contencioso administrativa contra la AGIT, e impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1177/2013 de 17 de julio, en virtud de los siguientes argumentos:

I.1. Fundamentos de la demanda.

Que la AGIT al confirmar la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0563/2013 y por consiguiente revocar parcialmente la Resolución Determinativa No. 17-1157-2012, lesionó los derechos de la Administración Tributaria (AT) al haber considerado erradamente los datos del proceso y violando flagrantemente la CPE y la normativa tributaria aplicable, ello en consideración a los siguientes argumentos de hecho y derecho:

I.1.1. De la factura 6, emitida por CABLETEL BOLIVIA SRL.

Refiere que la actividad principal del contribuyente Empresa Minera San Cristóbal es la extracción y comercialización de minerales, extracción recolección y explotación de minas, canteras y otros yacimientos mineralógicos; por ello en instancia jerárquica, la AT, manifestó que efectuada una compulsión de los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843 y art. 8 del Decreto Supremo N° 21530, el crédito fiscal reclamado en devolución emerge de gastos efectuados por el contribuyente que necesariamente deben estar vinculados directa o indirectamente a la actividad del

contribuyente, en ese antecedente, si bien los razonamientos efectuados por la ARIT y la AGIT establecen que el crédito fiscal de la Factura 6 emitida por Cabletel Bolivia SRL, por la suma de Bs. 79.254,70 se encuentra vinculada de manera indirecta con la actividad exportadora.

Por su parte, la AT tanto en instancia de Alzada como instancia Jerárquica, ha descrito el contexto del art. 11 del DS N° 24051, que en su parte pertinente refiere: "...Asimismo podrán deducirse otros gastos y contribuciones efectivamente realizados en favor del personal dependiente, por asistencia sanitaria, ayuda escolar y educativa y clubes deportivos para esparcimiento de dicho personal...", para establecer que el contribuyente, debió ejercer otro tipo de procedimiento para el gasto efectuado y que se encuentra descrito en la Factura 6 emitida por CABLETEL Bolivia SRL, por Bs. 79.254,70 sea deducible.

En ese antecedente, la AT comprende que el crédito fiscal de la factura 6 emitida por Cabletel SRL, por la suma de Bs. 79.254,70, no se encuentra vinculado directamente con la actividad del contribuyente, siendo necesario que el Tribunal Supremo efectuó una nueva valoración de los fundamentos técnicos jurídicos de la AGIT y consiguientemente proceda a revocar la decisión de dejar sin efecto la depuración de la Factura 6 emitida por CABLETEL Bolivia SRL, por Bs. 79.254,70.

I.1.2. De las facturas 11 y 12, emitidas por Newrest Soporte SRL.

Refiere y señala textualmente parte de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0216/2010 de 1 de julio, indicando que conforme el razonamiento empleado por la Autoridad de Impugnación Tributaria, que los gastos en favor del personal dependiente por asistencia sanitaria, ayuda escolar y educativa y clubes deportivos pueden ser reclamados a manera de deducción del Impuesto a la Utilidades de las Empresas (IUE), ello en razón a la normativa utilizada a efectos de proceder con la verificación del crédito fiscal, que se encuentra enmarcado en lo dispuesto en los arts. 4 y 8 de la Ley 843, art. 8 del DS N° 21530; en ese entendido recalca que los gastos descritos en las facturas 11 y 12 no se encuentran vinculadas directamente con la actividad del contribuyente, puesto que si bien se ha procedido a valorar y validar la devolución impositiva en el importe de Bs. 880.300,47 y Bs. 940.315,65, respecto a los no residentes, sin embargo esos gastos merecen un tratamiento distinto al empleado por la AGIT, por ello la AT requiere que este Tribunal establezca un razonamiento adecuado respecto a depuración de crédito fiscal y consiguiente valoración del crédito fiscal de las Facturas 11 y 12 emitidas pro Newrest Bolivia Soporte SRL.

I.1.3. De la factura 33, emitida por Valeria Quispe Luna, por servicio de cafetería.

Reitera, que el tratamiento para la verificación del crédito fiscal se encuentra en los arts. 4 y 8 de la Ley 843, art. 8 del DS N° 21530 y no en el DS N° 24051, los cual se encuentran vinculados con el IUE, por ello comprende que el crédito fiscal debió ser depurado en la instancia jerárquica, aspecto que no ha sido razonado por la Autoridad Jerárquica advirtiendo que no se contó con un detalle con el nombre de cada uno de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 909/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

los trabajadores de Minera San Cristóbal S.A. que recibieron el servicio de cafetería, que establezca la correcta dependencia de cada persona a quien se preste el servicio con el contribuyente a efectos de establecer la verdad material de los hechos.

I.2.4. De las facturas 1606 y 1607, emitidos por Constructora Congar Ltda., 105 emitida por Eugenia Calcina Flores, 1651 y 1652 emitida por Fundación San Cristóbal, emitidas en periodos posteriores.

Al respecto manifiesta, que las facturas 1606 y 1607 debieron ser emitidas desde el momento en que finalizó la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio o el que fuere anterior; por ello si bien de la revisión de los contratos respectivos se comprende que la vigencia del contrato es a partir de 1 de septiembre al 31 de diciembre de 2008; es decir, que las facturas debieron emitirse dentro de ese plazo y no así el 10 de marzo de 2009, y que si bien esa omisión en el presente caso se la atribuyó al proveedor, empero comprende que por cronología, el gasto efectuado correspondía a la gestión 2009, incongruencia que vulnera lo previsto en el art. 4 b) de la Ley N° 843, aspecto que al presente justifica la decisión asumida por la AT de depurar el crédito fiscal de las Facturas 1606 y 1607 emitidas por Constructora CONGAR LTDA.

Con respecto a la factura 105 que corresponde a los gastos efectuados en los meses de enero y febrero de 2009, en que las mismas fueron emitidas posteriormente pero que según el razonamiento de la AGIT esta omisión es atribuible al proveedor; empero se establece que el gasto efectuado por la Empresa Minera San Cristóbal, corresponde a periodos distintos del cual al presente solicita la devolución impositiva, en ese contexto, refiere que se ha demostrado de manera real y objetiva el incumplimiento a lo dispuesto por el inc. b) del art. 4 de la Ley N° 843, por ello considera necesario reconducir la interpretación efectuada por la AGIT.

Referente a las facturas 1651 y 1652, corresponden de igual forma a otros periodos ajenos al reclamado por el contribuyente, que se atribuye estrictamente al emisor de las facturas y no al receptor de las mismas, por lo que la AT no puede validar el crédito fiscal reclamado, puesto que contraviene en lo dispuesto en el art. 4. b) de la Ley 843, por lo que solicita se establezca la depuración del crédito fiscal por los importes de Bs. 63.909, Bs. 370.888, Bs. 21.060, Bs. 237.552; equivalente a un crédito fiscal de Bs. 8.308, Bs. 48.215, Bs. 2.738, Bs. 11.728 y Bs. 30.882 por las facturas 1606, 1607, 105, 1651 y 1652.

I.2.5. Respecto a la Factura N° 389 emitida por AMX Logística Ltda.

Al respecto indica, que la AT comprende que si bien la factura 389 emitida por AMX Logística Ltda. el 20 de octubre de 2005 por Bs.101.808, ha sido depurada en el concepto inexistencia de registros contables gastos no contabilizados, la misma no ha sido explicada de manera clara en lo referente a qué concepto se ha dejado sin efecto y en consecuencia la AGIT establezca a que se refiere cuando señala válido el importe de Bs.101.808, equivalente a un crédito fiscal de Bs.13.235.

I.2.6. Respecto a la Factura 653 emitida por Teodoro Colque Choquerive.

Señala, que si bien la AGIT refiere que nunca existió una prohibición contra el contribuyente por la cual agrupe el pago de facturas; empero aclara que la observación se basa en el hecho de que por las facturas o el crédito fiscal reclamado, no existía el depósito en la cuenta del proveedor, situación respaldada en la instancia recursiva por prueba documental; pero que en el momento de la revisión del crédito fiscal por la AT se le solicitó documentación que acredite o respalde el crédito fiscal solicitado, aspecto que no fue ofrecido por el contribuyente; por lo que la AT dictó la Resolución Administrativa de Restitución N° 23-00000001-12 de 27 de abril de 2012, en base a la documental ofrecida; por lo que considera que la presentación de documentación en instancia recursiva vulnera el art. 81 de la Ley 2492 CTb, referentes a la apreciación, pertinencia y oportunidad de las pruebas.

I.2.7. Depuración de póliza por el valor de importación FOB en dólares australianos.

Señala que la DUI N° 2005543C426, no sólo fue observada en base a lo dispuesto por el art. 27 de la Ley 1990 Ley General de Aduanas (LGA), que refiere: *“para el cálculo de la base imponible los valores expresados en moneda extranjera serán convertidos a moneda nacional al tipo de cambio oficial de venta del Banco Central de Bolivia vigente a la fecha de aceptación de declaración de mercaderías”*, sino que a efectos de la devolución impositiva, era imprescindible que se establezca el monto que erogó el contribuyente por la compra efectuada; en este antecedente, la ARIT manifestó que conforme a la revisión de la DUI N° 2005543C426, se colige que en la casilla 46 se consigna el valor CIF en la suma de Bs.129.942, sin embargo considera la AT que en instancia de alzada existió un error respecto al cálculo del crédito fiscal, en razón de que si se considera valor CIF de Bs.129.942, el importe no reflejaría el gasto o importe cancelado por parte del contribuyente por la importación efectuada, más al contrario emplea como parámetro el valor CIF que describe el costo seguro y flete en las fronteras de un país, asimismo comprende los gastos erogados hasta que la mercadería llegue al puerto de destino; los cuales no deben ser considerados por la AT respecto a la devolución del crédito que solicitó el contribuyente, pues en este caso es preciso solicitar el valor FOB, que en el presente caso resulta ser el Valor de mercado en las fronteras aduaneras de un país, de las exportaciones de mercaderías y otros bienes, incluidos todos los costos de transporte de los bienes a la frontera aduanera, los derechos de exportación y el costo de cargar los bienes, en el medio de transporte utilizado, a menos que este último sea a cargo del transportista; por ello comprende que tanto la Autoridad de Alzada como Jerárquica omitió el incumplimiento de lo dispuesto en el art. 27 de la Ley 1990 LGA, por ello corresponde que en esta instancia se proceda a efectuar una revisión de los antecedentes que fueron generados producto del recurso de alzada y posteriormente en la interposición del recurso jerárquico a efectos de establecer una interpretación normativa correcta.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

I.2. Petitorio de la demanda.

Concluye solicitando se declare probada la demanda y por consiguiente se mantenga vigente e incólume la Resolución Administrativa de Restitución N° 23-000001-12 de fecha 27 de abril de 2012.

II. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

II.1. Fundamentos de la contestación.

Por su parte, Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT, luego del traslado corrido, contesta la demanda en forma negativa, en virtud de los siguientes fundamentos:

Refiere, que de la verificación de antecedentes se tiene que la factura 6 fue emitida por Cabletel Bolivia SRL el 2 de marzo de 2009, por el servicio de TV por cable del mes de febrero de 2009 (MSC-10374) por un importe de Bs. 79.254,70; y que la AT para el respaldo de esa observación, elaboró el papel de trabajo "Facturas depuradas -gestión 2009, periodos: marzo"; del cual se advierte que la mencionada Factura fue depurada por no estar relacionada a la actividad exportadora; asimismo, de la revisión de las pruebas se advierte de la factura observada cuenta con el contrato de prestación de servicio-MS 1037, cuyo objeto según la cláusula tercera señala "la prestación de servicios de TV Cable para el campamento Minero San Cristóbal"; y según cláusula séptima de alcance y lugar donde se presta el servicio, refiere que se llevará a cabo el Servicio en la Mina San Cristóbal Provincia Nor Lípez del Departamento de Potosí-Bolivia. De donde evidencia que se entiende que dicho gasto se encuentra vinculada con la actividad de la empresa por lo que correspondía confirmar la Resolución de Alzada sobre este concepto que dejó sin efecto la observación del crédito fiscal de Bs. 10.303.

Sobre la vinculación de las facturas 11 y 12, se tiene que de la verificación y compulsas de antecedentes, se tiene que las facturas 11 y 12 fueron emitidas por Newrest Bolivia Soporte SRL, ambas el 6 de marzo de 2009 por un importe de Bs. 4.497.822,01 y Bs. 4.640.807,81, asimismo conforme el papel de trabajo "Facturas depuradas-gestión 2009 periodos: marzo"; las mismas fueron observadas parcialmente por tratarse de "servicio de alimentación a no residentes del campamento, así como servicio de parrilladas, gasto no relacionado con la actividad exportadora", por Bs. 888.508,53 y Bs. 940.315,66; sin embargo conforme a la documental adjunta si bien no se establece el grado de dependencia de los "no residentes", se entiende que este personal también presta servicios y se encuentra en relación de dependencia con Minera San Cristóbal SA, consecuentemente el gasto efectuado si está en relación con la actividad del contribuyente, situación por la cual manifiesta haber confirmado lo determinado en Alzada.

Sobre la vinculación de la factura N° 33, realizada la verificación y compulsas de antecedentes administrativos se tiene que corresponde al servicio de cafetería, asimismo conforme al papel de trabajo "Facturas depuradas- gestión 2009 periodos: marzo"; la misma fue observada por tratarse de "servicio de cafetería y evento social- no relacionados a la actividad exportadora". Al respecto se tiene que conforme a la

documentación adjunta se evidencia que el gasto estuvo direccionado a la alimentación de los trabajadores de la empresa, en consecuencia está relacionada con la actividad de la misma, por tanto correspondió confirmar la Resolución de Recurso de Alzada, siendo válido el importe de Bs. 572.670 que equivale a un crédito fiscal válido de Bs. 74.447.

Sobre la emisión de las facturas 1606, 1607, 105, 1651 y 1652 en periodos posteriores, se tiene que de la verificación y compulsas de los antecedentes las mismas se emitieron por servicio de alquiler de retroexcavadora y excavadora, servicios ejecutados en noviembre y diciembre de 2008; asimismo conforme el papel de trabajo "Facturas depuradas-Gestión: 2009 periodos: marzo"; las mismas fueron observadas por "servicio de alquiler de excavadora en noviembre y diciembre de 2008".

Ahora bien, conforme el inc. b) del art. 4 de la Ley N° 843, establece el nacimiento del hecho imponible para los contribuyentes sujetos pasivos, quienes al ejercer una actividad y prestar un determinado servicio están en la obligación de emitir la correspondiente factura, para el caso específico de servicios desde el momento que se finalice la ejecución o prestación del servicio, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior; en tal sentido se observa que la obligación se la impone a quien presta el servicio, y no así a quien recibe el servicio determinado; por lo que la depuración del crédito fiscal al contribuyente que registró y consideró el crédito fiscal conforme la fecha de emisión registrada en la factura no es correcta, puesto que esta responsabilidad corresponde a quien prestó el servicio, en el presente caso a Constructora Congar Ltda. Eugenia Calcina Flores y Fundación San Cristóbal.

Sobre depuración de la factura 653, la misma se emitió por un importe de Bs. 231.600 por pago de 6 viajes cisterna, adjunta la Orden de Compra, Mayor General, Orden de Pago por 33.439,18 \$us; asimismo, conforme el papel de trabajo "Verificación de comprobantes y medios fehacientes de pago de compras superiores a 50.000 UFV equivalente a Bs. 56.000"; la misma fue observada porque "No existe depósito en la cuenta del proveedor".

Por lo inferido refiere, que la AGIT establece que el argumento de que no es posible agrupar el pago de dos facturas, carece de asidero legal, situación por la que se confirmó la determinación asumida en Alzada, en consecuencia válido el importe de Bs. 231.600 equivalente a un crédito fiscal de Bs. 30.108.

Sobre la depuración de póliza por el valor de importación FOB, en dólares australianos, de la verificación de antecedentes se tiene que conforme el papel de trabajo "pólizas de importación depuradas y pólizas de importación con importes mayores o iguales a 50.000 UFV gestión: 2009 periodo: marzo"; la misma fue observada por "Valor FOB de póliza de importación en dólares australianos".

Con respecto a ello, de la revisión del Informe Complementario CITE: SIN/GDPT/DF/VE/INF/179/11, en el cuadro: "Detalle General de Observaciones del IVA", el tercer concepto refiere la observación de las pólizas de importación por gastos no contabilizados, y falta de medio



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 909/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

fehaciente de pago; asimismo, señala como referencia el PT V11 y V14; en ese sentido, refiere que no es cierto que esta póliza de importación este observada por medios fehacientes de pago, porque el papel de trabajo que es el de "Pólizas de Importación Depuradas y Pólizas de importación con importes mayores o iguales a 50.000UFV gestión 2009 periodo: marzo", se limita a la observación que el valor FOB se encuentra en dólares australianos; situación por la se consideró válido el importe de Bs. 149.346 equivalente a un crédito fiscal de Bs. 19.415.

II.2. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital Potosí del SIN.

II.3. Asimismo conforme se tiene en el proveído de 16 de junio de 2016, la Empresa San Cristóbal en calidad de tercero interesado, notificado legalmente en fecha 14 de abril de 2014, no respondió a la demanda.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

El 3 de marzo de 2011, la AT notificó personalmente a la Minera San Cristóbal SA con la Orden de Verificación CEDEIM N° 011OVE00035, con alcance de la verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido en el periodo, verificación de las formalidades del Gravamen Arancelario (GA), relacionadas al periodo, bajo modalidad de Verificación Posterior CEDEIM, por el periodo de marzo 2009; asimismo, notificó el Requerimiento de Información F-4003 N° 00107536 donde solicitó la presentación de las Declaraciones Juradas (DDJJ) del IVA F-210 y del IT F-400 libro de compras IVA, notas fiscales de respaldo al Crédito Fiscal IVA, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingreso y Egresos con respaldo, Estados Financieros con Dictamen de Auditoria por las gestiones 2009 y 2006, Plan de Código de Cuentas Contables, Libros de Contabilidad (Diario, Mayor), y en anexo solicitó la presentación de fotocopia de NIT, Registro a FUNDEMPRESA, Poder del Representante Legal, Constitución de Sociedad y modificaciones actuales, declaraciones únicas de exportación, facturas comerciales de exportación, certificado de salida emitido por la Administración Aduanera o el concesionario de depósito aduanero que corresponda y sus respectivos manifiestos de carga, RUE, pólizas de importación, documentación de respaldo a la exportación, estructura de costos, libro de compras y ventas de regalías mineras, contratos de exportación, contratos con proveedores, detalles de activos fijos, formulario de restitución de crédito fiscal (si corresponde), libro GA insumos y libros GA Activos Fijos (si corresponde), comprobantes de egreso de respaldo a las compras con importes superiores a Bs. 60.000, medios fehacientes de pago a las compras con importes superiores a 50.000 UFV.

El 14 y 23 de marzo, 25 de abril, 6 de julio y 2 de agosto de 2011, la AT mediante Actas de Recepción /Devolución, recibió documentación de la Minera San Cristóbal como ser NIT, RUE, Libro de compras IVA, notas fiscales de respaldo al crédito fiscal con medios fehacientes de pago y registros contables marzo 2009 y octubre 2005, Estados Financieros con Dictamen de Auditoria al 30 de septiembre de 2009, plan de cuentas

2

contables, estructura de costos, libro de compras y ventas Regalía Minera, contrato de venta de concentrado Apex Metals Marketing GMBH, detalle de activos fijos, libro GA insumos y libro GA activos fijos, medio magnético de libro de compras, documentos de exportación de las facturas 615 a 685, con certificado de salida, DUE, factura comercial, TIFs e informe laboratorio de ensayos, póliza de importación marzo 2009 y octubre 2005, pólizas DUI C-472, C-466, C-505, C-527, C-506, C-504, C-548, C-551, C-569, C-566.

El 30 de junio de 2011, la AT notificó personalmente a Mercedes Ruiz Largo representante de la Minera San Cristóbal con la notificación de finalización de verificación externa.

El 29 de julio de 2011, la AT emitió el Informe de Actuación SIN/GTPT/DF/VE/INF/094/2011, señalando que la revisión realizada se limitó a la solicitud efectuada por el contribuyente mediante la Declaración Única de Devolución Impositiva (DUDIE) F-1137 N° 5032497290, correspondiente al IVA y GA del periodo marzo 2009; y que en vista de que el crédito fiscal del periodo sujeto a revisión resultó insuficiente para el importe solicitado, de acuerdo con la reconstrucción de saldos del crédito fiscal y crédito comprometido; reportando un crédito faltante significativo, por lo cual se completó extendiendo la revisión al periodo octubre de la gestión 2005, y partir de su página 11 expone el detalle de las facturas observadas por periodo fiscal y por concepto y determinó un total de crédito fiscal observado de Bs. 4.635.076 por los siguientes conceptos: facturas que no cuentan con respaldo original; 1) facturas depuradas por: a) no vinculación con la actividad exportadora, b) fletes internacionales c) deficiencias en su emisión d) gastos no contabilizados e) facturas sin respaldo; y f) facturas por servicios cuyo hecho imponible corresponde a periodos pasados; 2) Facturas observadas por falta de medios fehacientes de pago; 3) Pólizas de importación observadas. En relación al GA, se observaron facturas, por el concepto 3 anteriormente descrito; y se estableció diferencias a favor del fisco por restitución automática del crédito fiscal observado del periodo marzo 2009, por Bs. 255.737. El citado informe es ratificado por el Informe Complementario SIN/GDPT/DF/INF/179/2011 de 10 de octubre de 2011; determinado deuda tributaria por IVA, GA, y restitución de crédito fiscal del periodo marzo 2009 de 3.187.871 UFV correspondiente a tributo omitido e intereses; adicionalmente la sanción por omisión de pago de 3.131.383 UFV.

El 11 de mayo de 2012, la AT notificó por cédula a la Minera San Cristóbal con la Resolución Administrativa de Restitución N° 21-00000001-12 de 27 de abril de 2012, que declaró de oficio y sobre base cierta -como monto indebidamente devuelto- la suma de 2.249.023 UFV, correspondientes al tributo indebidamente devuelto, mantenimiento de valor e intereses del IVA y GA, por el periodo marzo 2009, en aplicación de los arts. 47 de la Ley 2492 CTb y 19.2 g) de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07. También declaró de oficio y sobre base cierta, como monto indebidamente devuelto, la suma de 99.584 UFV, por restitución automática de crédito fiscal, correspondientes al tributo omitido e intereses del IVA, por el periodo marzo 2009; en aplicación de los arts. 47 de la Ley 2492 CTb y 19.2 h) de la RND N° 10-0037-07.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 909/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Ante dicha Resolución, el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la ARIT-Chuquisaca mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0061/2013 de 22 de abril, misma que **revocó parcialmente** la Resolución Administrativa de Restitución N° 21-0000001-12 de 27 de abril de 2012, emitida por la Gerencia Distrital Potosí del SIN, dejando sin efecto la depuración del Crédito Fiscal IVA de las facturas observadas e impugnadas en el presente recurso, por un importe total de Bs. 554.564 correspondiente a los periodos octubre de 2005 y marzo 2009. Asimismo, se mantuvo firme y subsistente la depuración del Crédito Fiscal IVA equivalente a Bs. 3.946.173; así como Bs.134.339 correspondiente a restitución automática de crédito fiscal IVA; y, también el GA de Bs. 255.737, refiere que no toma en cuenta el pago a cuenta realizado por el recurrente, el cual deberá ser considerado a momento de la liquidación del pago de la deuda determinada.

Ante éste hecho; la Empresa Minera San Cristóbal SA. y la Gerencia Distrital Potosí del SIN interpusieron Recursos Jerárquicos, que fueron resueltos con Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1077/2013 de 17 de julio, pronunciada por la AGIT, que **revoca parcialmente** la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0061/2013 de 22 de abril, en consecuencia deja sin efecto la depuración del crédito fiscal IVA por un importe de Bs. 486.059 y mantuvo firme y subsistente el importe indebidamente devuelto de Bs. 2.217.663,01 por IVA y de Bs. 221.871 por GA, importe en los que consideró el pago a cuenta de Bs. 1.797.011 por IVA y Bs. 33.886 por GA y firme la suma de Bs. 134.339 correspondiente a la restitución automática de crédito fiscal IVA, del periodo marzo de 2009, importes consignados en la Resolución Administrativa de Restitución N° 21-00001-12, emitida por la Gerencia Distrital Potosí del SIN. Resolución que dio origen a la presente demanda contencioso administrativa.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Que, así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la AT.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

- a. Si la factura 6, emitida por Cabletel Bolivia SRL. se encuentra vinculada de manera indirecta con la actividad exportadora conforme al art. 4 y 8 de la Ley 843 y art. 8 del DS N° 21530.

- b. Si las facturas 11 y 12, pueden ser reclamados a manera de deducción del IUE por estar vinculadas con la actividad del recurrente.
- c. Si la factura 33, debió ser depurada en la instancia jerárquica.
- d. Si las facturas 1606 y 1607, 105, 1651 y 1652, debieron ser emitidos desde el momento en que finalizó la ejecución o prestación o desde la percepción total o parcial del precio o el que fuere anterior
- e. Que la factura 389, emitida por AMX Logística Ltda. no fue explicada de manera clara por la AGIT respecto a la depuración del crédito fiscal.
- f. Si la validación de la factura 653, vulnera el art. 81 de la Ley 2492 CTb.
- g. Si en la depuración de la póliza por el valor de importación FOB en dólares australianos, la instancia jerárquica omitió el cumplimiento de lo dispuesto en el art. 27 de la Ley 1990 LGA.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

V.1. La Gerencia Distrital del SIN en su memorial de demanda, expone agravios respecto a la depuración del crédito fiscal de las facturas que fueron revocadas en la instancia de alzada y confirmada en el jerárquico; en tal sentido este Tribunal verificará los fundamentos de cada factura depurada; para ello corresponde efectuar una revisión de las disposiciones relacionadas con el crédito fiscal IVA, así se tiene el num. 4 del art. 70 de la Ley 2492 CTb, que estipula; *que constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo: Respaldo las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas.*

Por otro lado el art. 4 de la Ley 843, establece que el hecho imponible debe estar respaldado con la emisión de la respectiva factura, nota fiscal o documento equivalente, en tanto que el inc. a) del art. 8 de la Ley 843, dispone que el crédito fiscal IVA resulta de aplicar la alícuota correspondiente; *“sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida”.*

Asimismo, el art. 8 del DS N° 21530, determina que el crédito fiscal computable a que se refiere el inc. a) del art. 8 de la Ley 843, es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas, alcanzadas por el gravamen, vinculadas con la actividad al tributo. A los fines de la determinación del crédito fiscal a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes aplicarán la alícuota establecida en el art. 15 de la mencionada ley, sobre el monto facturado de sus compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzado por el gravamen.

En ese sentido de conformidad a lo dispuesto en los arts. 4 y 8 de la Ley 843, 8 del DS N° 21530 y 70.4 de la Ley 2492 CTb; se establece, para que un contribuyente pueda beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

producto de las transacciones que declara, debe cumplir con tres requisitos: **1)** Estar respaldado con la factura original o documento equivalente; **2)** Que se encuentre vinculado a la actividad gravada; y **3)** Que la transacción se haya realizado efectivamente.

Conforme a ello, la observación de las facturas de compra que respaldan el crédito fiscal comprometido de Minera San Cristóbal SA, se refieren a la compra de bienes y servicios que no se vinculan con su actividad o que no se encuentran debidamente respaldados con medios fehacientes de pago.

V.2. a. Sobre la vinculación de la factura N° 6, de la revisión de antecedentes administrativos se tiene que, fue emitida por Cabletel Bolivia SRL el 2 de marzo de 2009; por el servicio de TV cable del mes de febrero de 2009, por un importe de Bs. 79.254,70; misma que cuenta con el contrato de prestación de servicio- MSC 1037, cuyo objeto según cláusula tercera señala: *"la prestación de servicios de TV Cable para el campamento Minero San Cristóbal"*; y según la cláusula séptima de alcance y lugar donde se presta el servicio, refiere que se llevará a cabo el Servicio en la Mina de San Cristóbal Provincia Nor Lípez del Departamento de Potosí-Bolivia.

Conforme a ello se evidencia que, por los documentos presentados por Minera San Cristóbal SA, la prestación del servicio de TV Cable si bien no tiene una relación directa con la actividad realizada por el contribuyente, el mismo fue realizado en el campamento minero a requerimiento del contribuyente en cumplimiento de las necesidades de esparcimiento de los trabajadores del campamento; por lo que se entiende que este servicio, viene a ser un cargo comprometido por la empresa, en consecuencia dicho gasto se encuentra vinculado con la actividad de la misma; por lo que corresponde confirmar lo dispuesto en la instancia jerárquica, que dejó sin efecto la observación del crédito fiscal de Bs. 10.303.

b. Con respecto a la vinculación de las facturas 11 y 12, emitidas por Newrest Bolivia Soporte SRL el 6 de marzo de 2009 por un importe de Bs. 4.497.822,01 y Bs. 4.640.807,81 respectivamente, conforme a los papeles de trabajo "Facturas depuradas- gestión 2009 periodos: marzo"; las mismas fueron observadas parcialmente por tratarse de "servicio de alimentación a no residentes del campamento, así como servicios de parrilladas, gasto no relacionado con la actividad exportadora". De la revisión de los antecedentes, se tiene el contrato de servicios de Catering MSC-1152, en el que refiere en su capítulo I, num. 1.3.; a los Campamentos de Aguirre y Toldos localizados aproximadamente a 100 kilómetros al Sur Oeste de Uyuni, Provincia Nor Lípez del Departamento de Potosí, donde se encuentra localizado el comedor y viviendas actuales; asimismo, el numeral 1.4, en cuanto a los comedores refiere para el personal dependiente del propietario y sub contratistas donde se desarrollara el servicio de alimentación, los mismos que están localizados en el campamento, así también, en su Anexo A establece en su numeral 1.0; los servicios a ser prestados por el Contratista - entre estos- el servicio de comedor; en su numeral 3.0, referido al Servicio de Comedor señala; que la atención será para los trabajadores, supervisores de nacionalidad boliviana y personal extranjero, agrega, que el control de admisión será a través de un sistema electrónico de acceso, para el control del número de

comidas proporcionadas a cada persona, modalidad de control también empleada para el personal no residente; finalmente, conforme el horario de los servicios, establecido en el Numeral 3.2.5 establece precisamente los horarios de atención al personal residente y no residente.

Entre otros documentos de respaldo se presentó: el Libro Mayor que registra el gasto total de las dos facturas; el detalle en cantidad del número de comidas otorgadas por día, haciendo la distinción entre residentes y no residentes.

Conforme a lo descrito, la AGIT efectuó una adecuada valoración probatoria e interpretación normativa por la que consideró que las personas “no residentes” también prestan servicios y se encuentran en relación de dependencia con el contribuyente, en consecuencia el gasto efectuado por concepto de servicios de alimentación se encuentran en relación con el gasto que efectúa San Cristóbal; por tanto corresponde confirmar lo resuelto por la AGIT, dando por válido el importe de Bs. 880.300,47 y Bs. 940.315,65 equivalente a un crédito fiscal de Bs.114.439 y Bs.122.241.

c. Ahora, con respecto a la **vinculación de la factura 33**, de la verificación de los antecedentes administrativos la factura fue emitida por Valeria Quispe Lupa, el 9 de marzo de 2009, por un importe de Bs. 572.670 que corresponde al servicio de cafetería, misma que cuenta con el respaldo documental consistente en: contrato de prestación MSC-1153, que refiere en su Cláusula Tercera, objeto: “... prestar el Servicio de atención de Puntos de Cafeterías en el Campamento Minero de la Empresa”, en su Cláusula Séptima num. 7.2: el servicio se llevará a cabo en el campamento minero de la empresa, es decir, la Mina San Cristóbal, Provincia Nor Lítez del departamento de Potosí; asimismo conforme las especificaciones particulares del Anexo A, refiere que la atención será al número de personas que se encuentran detalladas en el Anexo B, misma que corresponden a la Mina San Cristóbal.

De lo inferido, se tiene que el gasto estuvo direccionado a las necesidades básicas de los trabajadores de la empresa, como es su alimentación, por lo que conforme señala la AGIT, se afirma que guardan relación con la labor de quienes se dedican a la actividad minera y coadyuvan a ella. Ahora, con respecto al detalle que debiese existir de cada uno de los trabajadores no residentes, dicha omisión no fue advertida por la AT a momento de interponer el recurso jerárquico, circunstancia por la que no puede ser considerada por este Tribunal.

d. Sobre la emisión de **las facturas 1606, 1607, 105, 1651, y 1652**, en periodos posteriores, al respecto de la verificación y compulsas de los antecedentes se tiene que las facturas 1606 y 1607, fueron emitidas por la Constructora Congar Ltda. el 10 de marzo de 2009, por un importe de Bs. 63.909 y Bs. 370.888, respectivamente, por servicio de alquiler de retroexcavadora y excavadora, servicios ejecutados en noviembre y diciembre de 2008; asimismo, conforme los papeles de trabajo “Facturas depuradas- gestión 2009 periodos: marzo”; las mismas fueron observadas por “servicio de alquiler de excavadora en noviembre y diciembre de 2008”.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 909/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

La factura 105, fue emitida por Eugencia Calcina Flores, el 18 de marzo de 2009, por un importe de Bs. 21.060 por servicio de Transporte de personal, servicio ejecutado en enero y febrero de 2009, asimismo conforme el papel de trabajo "facturas depuradas- gestión: 2009 periodos: marzo"; fueron observada por "servicio de alquiler de bus por los periodos enero y febrero de 2009"; y las facturas N° 1651 y 1652 fueron emitidas por Fundación San Cristóbal el 26 de marzo de 2009 por un importe de Bs90.213,20 y Bs237.552.-, respectivamente, por servicio de alquiler de Volquetas Volvo y Volquetas Ford por los periodos de junio a diciembre de 2008 y julio a diciembre de 2008, asimismo conforme el papel de trabajo "facturas depuradas-gestión 2009 periodos: marzo"; las mismas fueron observadas por "servicios prestados en julio, agosto, septiembre, octubre, octubre, noviembre y diciembre de 2008".

De lo referido se tiene que conforme a lo dispuesto en el art. 4 b) de la Ley 843, se establece el nacimiento del hecho imponible para los contribuyente sujetos pasivos, quienes al ejercer una actividad y prestar un determinado servicio están en la obligación de emitir la correspondiente factura, que en el presente caso fueron emitidas en periodos posteriores, omisión atribuible estrictamente al emisor de la factura y no al receptor de la misma; siendo declarada la factura por el recurrente en correspondencia a la fecha de emisión y en cumplimiento de la normativa reglamentaria para la validez de las facturas para efectos del crédito fiscal, art. 43.1 de la RND 10.0016.07; en consecuencia corresponde confirmar lo dispuesto en la Resolución Jerárquica, declarándolo válido para crédito fiscal los importes de Bs. 63.909, Bs. 370.888, Bs. 21.060, Bs. 90.213,20 y Bs. 237.552, equivalente a un crédito fiscal de Bs. 8.308, Bs. 48.215, Bs. 2.738, Bs. 11.728 y Bs. 30.882 por las facturas 1606, 1607, 105, 1651 y 1652, respectivamente.

e. Con respecto a la **factura 389 emitida por AMX Logística Ltda.**, a efectos de establecer si la misma no fue explicada de manera clara por la AGIT respecto a la depuración del crédito fiscal; se advierte que conforme a la Resolución de Alzada se evidencia que dicha factura fue depurada en el concepto 1 -depuración de facturas de los periodos marzo 2009 y octubre 2005- por no contar con registro contable de acuerdo al art. 20 del DS N° 25465; asimismo, fue depurada por no contar con documentación respaldatoria de la transacción realizadas, siendo en consecuencia depurada dos veces, correspondiendo confirmar lo advertido por la Resolución de alzada y jerárquica por este concepto y dar por válido el importe de Bs. 101.808 equivalente a un crédito fiscal de Bs.13.235; no advirtiéndose asimismo la ausencia de fundamentación es este agravio, tal como refiere el demandante.

f. En cuanto a la **factura 653 a objeto de determinar si la misma vulnera el art. 81 de la Ley 2492**, bajo el entendimiento de que la prueba documental ofrecida en instancia administrativa no fue de conocimiento de la AT al momento de emitir Resolución Administrativa de Restitución N° 23-00000001-12 de 27 de abril de 2012; se verifica que el recurso jerárquico interpuesto por la AT plantea como agravio el hecho que la RND 10-0016-07 establece la forma de emisión de la factura, sin que al

presente sea un justificativo el hecho de que se haya efectuado el pago de dos facturas; aspecto que fue respondido en el Recurso Jerárquico.

Conforme a lo descrito, la AT planteó un nuevo argumento que no fue motivo de impugnación o agravio en instancia administrativa; al efecto los arts. 139 inc. b) y 144 de la Ley 2492 CTb y 198 inc. e) y 211.I de la Ley 3092 Complementaria al CTb, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la resolución de alzada, deberá interponer de manera fundamentada su agravio para que la AGIT pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos, lo cual no ha ocurrido en el presente caso, razón por la que no corresponde responder a este punto no impugnado en el recurso jerárquico, por tanto, la demanda contencioso-administrativa no es la vía para resolver actos consentidos y no impugnados.

g. Por último para verificar si **en la depuración de la póliza por el valor de importación FOB en dólares australianos, la instancia jerárquica omitió el cumplimiento de lo dispuesto en el art. 27 de la Ley 1990**, cabe referir que conforme a los antecedentes administrativos, el recurso jerárquico interpuesto por la AT refiere a la presentación de documentación en fotocopias simples, por ello considera que la prueba presentada no cumplía con las formalidades de norma así como las formalidades de oportunidad y pertinencia, circunstancia por la que consideraba que la depuración fue efectuada de forma justificada.

Ahora conforme se tiene de la demanda, el SIN refiere que en instancia de Alzada existió un error respecto al cálculo del crédito fiscal en razón de que si se considera el valor CIF de Bs. 129.942 el importe no refleja el gasto o importe cancelado por parte del contribuyente por la importación efectuada, mas al contrario emplear como parámetro el valor CIF describe el costo seguro y flete en las fronteras de un país; asimismo, comprende los gastos erogados hasta que la mercadería llegue al puerto de destino, que en su criterio de debieron ser considerados para la AT respecto a la devolución del crédito que solicita el contribuyente, puesto que este caso es preciso solicitar el valor FOB, que en el presente caso resulta ser el Valor de Mercado en las fronteras aduaneras de un país de las exportaciones de mercaderías y otros bienes, incluidos todos los costos de transporte de los bienes a la frontera aduanera, los derechos de exportación y el costo de cargar los bienes, en el medio de transporte utilizado, a menos que este último sea a cargo del transportista; por ello comprende que tanto la Autoridad de Alzada como Jerárquica omitió el incumplimiento de lo dispuesto en el art. 27 de la Ley 1990 LGA, por ello corresponde a esta instancia se proceda a efectuar una revisión de los antecedentes que fueron generados producto del recurso de alzada y posteriormente en la interposición del recurso jerárquico a efectos de establecer una interpretación normativa correcta.

A tal efecto la AT planteó un nuevo argumento que no fue motivo de impugnación o agravio en instancia administrativa; conforme a ello en virtud a los fundamentos referidos en el punto anterior, esta instancia no puede resolver actos consentidos y no impugnados.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

V.3. Conclusión.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que en la actuación de la AGIT, no se encuentra vulneración a norma alguna que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada mediante la presente acción, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la AT.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y por lo dispuesto por los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 95 a 103 de obrados, interpuesta por la Gerencia Distrital Potosí del SIN; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 11077/2013 de 17 de julio, emitida por la AGIT.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.


Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

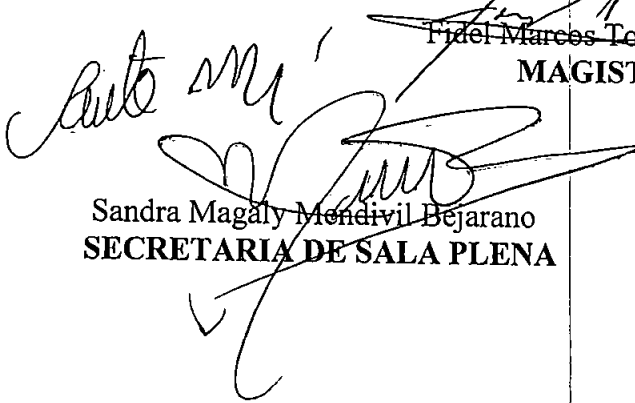

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Soutura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO




Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017.....

SENTENCIA Nº ... 85..... FECHA 13 de marzo

LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº ... 1/2017.....

Dra. Rita S. Naca Ducaín

VOTO DISIDENTE:

