



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

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

SENTENCIA N° 112/2017

EXPEDIENTE : 014/2016.
DEMANDANTE : Compañía Minera Colquiri.
DEMANDADO(A) : Autoridad General de Impugnación Tributaria.
TIPO DE PROCESO : Contencioso Administrativo.
RESOLUCIÓN IMPUGNADA : R.J. AGIT-RJ 1784/2015, de 9 de octubre.
MAGISTRADO RELATOR : Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.
LUGAR Y FECHA : Sucre, 16 de octubre de 2017.

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 138 a 147 vta., interpuesta por Roberto Luis Martín Botero Reynolds, en representación legal de la Compañía Minera Colquiri S.A., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1784/2015, de 19 de octubre, de fs. 49 a 68, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la respuesta de fs. 220 a 228, los antecedentes procesales y,

I.- CONTENIDO DE LA DEMANDA:

I.1.- Antecedentes de la demanda.

La parte demandante, expuso los antecedentes de la demanda manifestando lo siguiente:

Que el 28 de mayo de 2015, la Gerencia Distrital GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales notificó a la Compañía Minera Colquiri S.A. con la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0007-2014 de 25 de abril, mediante la cual establece una obligación tributaria correspondiente a una supuesta devolución indebida más accesorios igual a UFV 408.574,- monto que incluye Tributo Omitido e Intereses por los periodos de abril, mayo, junio y julio de 2010, los conceptos reparados corresponden a supuestas compras que no cuentan con medios fehacientes de pago.

Que contra dicha resolución se presentó recurso de alzada, por el que se emitió la Resolución ARIT-LPZ/RA 0667/2014, que resolvió confirmar la

Resolución Administrativa y que deducido recurso jerárquico, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1583/2014 se resolvió anular la resolución recurrida por considerar que no se había valorado toda la prueba aportada por el sujeto pasivo.

Que en mérito a lo dispuesto se emitió la Resolución ARIT-LPZ/RA 0121/2015 de 9 de febrero, que nuevamente confirmó la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0007-2014, por lo que la Compañía Minera Colquiri S.A. interpuso recurso jerárquico que fue resuelto por la Resolución AGIT-RJ 0758/2015 de 4 de mayo, que anuló la resolución recurrida, a fin de que la ARIT emita una nueva resolución que exponga la valoración de todas las cuestiones planteadas. Es así que la ARIT emitió la Resolución ARIT-LPZ/RA 0636/2015 de 3 de agosto, que resuelve nuevamente confirmar la resolución administrativa, por lo que la compañía citada presenta nuevo recurso jerárquico que mereció la emisión de la Resolución AGIT-RJ 1784/2015 de 19 de octubre (resolución ahora impugnada) que resuelve confirmar la resolución de alzada.

I.2.- Fundamentos de la demanda

Que, después de efectuar una relación de los antecedentes procesales y señalar la fundamentación de la resolución impugnada, el demandante manifestó que, incluso siguiendo la línea argumentativa que estableció la propia AGIT, para determinar la existencia de medios fehacientes de pago debe verificarse: **1)** La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente; **2)** Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada; y, **3)** La realización efectiva de la transacción, siendo que en el presente caso, dichos presupuestos se cumplen, ya que las facturas existen, siendo éstas plenamente válidas y legales, además que los servicios están vinculados a la actividad sujeta a imposición, siendo estos servicios de administración prestados por (Overhead) por Sinchi Wayra S.A. a Colquiri, los cuales nunca fueron observados por la Administración Tributaria, ni por la AIT, por ende no se puede concluir o corroborar, como lo hizo la AGIT, que no existen medios fehacientes de pago con una visión netamente fiscalista.

Señaló que llama mucho la atención que la AGIT sostenga que: *"la Administración Tributaria observó las facturas N° 3096, 3100, 3103, 3106 y 3110 emitidas por Sinchi Wayra S.A., debido a que las mismas no se encuentran respaldadas con medios fehacientes de pago"*, siendo que en los numerales i, ii y



iii de las páginas 32 y 33 de la resolución impugnada, al referirse a los respaldos presentados por Colquiri, reconoce que se presentaron reportes de traspaso de fondos, notas de solicitud de traspaso de fondos y extractos bancarios, asociados a un cuadro de conciliación expuesto en la Nota CMQ-068/2013, con relación a cada una de las facturas observadas. La factura N° 3096 fue respaldada con el comprobante N° 500004702; la N° 3100 con el comprobante N° 500004886, mes de abril de 2010; la N° 3103, con el comprobante N° 500005783, mes de mayo de 2010; la N° 3106 con el comprobante N° 500006552, mes de junio de 2010; la N° 3110 con el comprobante N° 500007501, mes de julio de 2010, por lo tanto la AGIT al señalar que no existe documentación que permita relacionar los pagos efectivamente realizados con las facturas observadas, incurre en una evidente contradicción y falta de congruencia en su argumentación, perjudicando los intereses legítimos de Colquiri.

Asimismo refirió que la AGIT con relación a los traspasos bancarios sostuvo que: *“si bien se encuentran debidamente respaldados con documentación emergente de las entidades financieras respectivas, los comprobantes contables adjuntos a ellos, no detallan qué documento se está pagando o específicamente si las notas fiscales que se estarían pagando con las facturas observadas”*, cuando como hemos podido apreciar con anterioridad la propia AGIT reconoce, al analizar los respaldos presentados por Colquiri, que cada uno de los comprobantes de pago tiene como referencia cada una de las facturas observadas.

Además manifestó que llama la atención que la AGIT se empeñe en realizar una interpretación extremadamente restrictiva del numeral 11 del art. 66 de la Ley N° 2492, concordante con el art. 37 del Decreto Supremo N° 27310 (modificado por el párrafo III del art. 12 del Decreto Supremo N° 27874), siendo que el art. 8 del Código Tributario Boliviano (CTB), en su párrafo I permite que las normas tributarias sean interpretadas de manera extensiva o restrictiva y en su párrafo II señala que: *“...la interpretación deberá asignar significado que más se adapte a la realidad económica”*.

En ese sentido refirió que el numeral 11 del art. 66 de la Ley N° 2492, vigente a la fecha de las facturas observadas disponía que: *“Aplicar los montos mínimos establecidos mediante reglamento a partir de los cuales las operaciones de devolución impositiva deban ser respaldados por los contribuyentes y/o responsables a través de documentos bancarios como cheques, tarjetas de*

crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente. La ausencia del respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción”, de igual manera establece el art. 37 del Decreto Supremo N° 27310, modificado por el párrafo III del art. 12 del Decreto Supremo 27874, por lo que se puede corroborar que no existe disposición alguna que establezca que los comprobantes de pago, los reportes de traspasos de fondo, notas de solicitud de traspasos de fondo y extractos bancarios (todos documentos presentados como respaldo por Colquiri) no puedan ser considerados como medios idóneos, para demostrar la existencia de un medio fehaciente de pago y por ende la veracidad de un pago realizado mediante transferencias de fondos a través de cuentas bancarias.

Por otra parte manifestó que el contrato de Overhead suscrito entre Sinchi Wayri S.A. y Compañía Minera Colquiri S.A., se debe precisar que a través del referido contrato Overhead se creó sinergia entre las empresas contratantes, ayudando a ambas partes a reducir costos. Sinchi Wayra S.A., como prestadora del servicio, crea valor para Colquiri y en tal virtud recibe un emolumento por el servicio prestado, conforme consta en la documentación cursante en el expediente administrativo.

Así también refirió que en el expediente administrativo existe el movimiento contable necesario que acredita el flujo efectivo entre sociedades, de manera bancarizada, mediante abonos de las cuentas Colquiri moneda nacional a Sinchi Wayra S.A., moneda nacional, en los Bancos Bisa y BCP.

Bajo ese entendimiento manifestó que la nota fiscal existe y es absolutamente válida, el servicio está vinculado a la actividad sujeta a imposición y se evidencia que la transacción es efectiva; por lo que la observación de la Administración Tributaria se circunscribe a la inexistencia de medios fehacientes de pago, no a la vinculación a la actividad, ni a la validez de la factura. En base a los cruces realizados por la Administración Tributaria, en los que consta que la Compañía Minera Colquiri S.A. recibió las facturas, Sinchi Wayra S.A. (emisor de estas) las declaró y pago los impuestos correspondientes, lo que demuestra que tributariamente la transacción se ha efectivizado.

Que la AGIT no se pronunció sobre el Testimonio N° 67/2000 de 27 de abril, cursante en el expediente, aduciendo que no fue presentado oportunamente, cuando se advierte que es un tema esencial para la operación



minera Colquiri y que la forma de proceder administrativamente se encuadra en lo preceptuado en este contrato.

Asimismo refirió que la AGIT rehúye considerar la abundante prueba puesta a su consideración, en especial, no emiten ningún pronunciamiento respecto a la Resolución Ministerial N° 281 de 19 de julio de 2011 emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, misma que tiene valor probatorio, como consecuencia debería ameritar un pronunciamiento respecto al manejo entre las dos empresas Sinchi Wayra S.A. y la Compañía Minera Colquiri S.A.

Finalmente el demandante señaló sobre la jurisprudencia y doctrina aplicable al presente caso, y que la resolución impugnada vulneró los arts. 6, 66 numeral 11, 69, 70 numeral 4 y 81 del CTB, arts. 12 numeral 11 del Decreto Supremo N° 27874, art. 37 del Decreto Supremo N° 27310.

I.3. Petitorio

En virtud a los argumentos detallados, concluyó solicitando se declare probada la demanda y por consiguiente se deje sin efecto legal alguno la obligación tributaria correspondiente a la devolución impositiva de los periodos abril, mayo, junio y julio de 2010.

II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, a través de su representante Daney David Valdivia Coria, contestó negativamente la demanda mediante memorial de fs. 220 a 228, argumentando en síntesis lo siguiente:

Que, la Compañía Minera Colquiri en su memorial de la demanda refirió: **1)** *“Existen facturas correspondientes, que son plenamente válidas y legales; los servicios están sujetas a imposición, estos servicios de administración prestados (Overhead) por Sinchi Wayra S.A., a Colquiri nunca fueron observados ni por la Administración tributaria ni por la AIT; tercero, estas transacciones efectivamente se realizaron, no son operaciones fantasmas ni mucho menos, el contrato de Overhead y los respaldos contables así lo demuestran, y es más, los pagos se realizaron a través de operaciones bancarias...”*; **2)** *“Que, como claramente sus probidades pueden apreciar, el que la AGIT observe que no existe documentación que permita relacionar los pagos efectivamente realizados con las facturas observadas, no tiene asidero, siendo que la propia AGIT reconoce, al analizar los respaldos presentados por Colquiri, que cada uno de los comprobantes de pago tiene como referencia cada una de las facturas observadas...”*; y, **3)** *“que, de lo dicho se puede apreciar, no solo que la AGIT*

reconoce que los pagos han sido efectivamente realizados, sino que, al realizar los descargos, se puede corroborar que estos corresponden a las facturas observadas...”.

En ese sentido refirió que para el beneficio del crédito fiscal las facturas deben cumplir los siguientes requisitos: **a)** Estar respaldada con la factura original o documento equivalente; **b)** Que se encuentre vinculada a la actividad gravada; y, **c)** Que la transacción se haya realizado efectivamente. Que en ese marco continuó refiriendo que de la revisión de antecedentes se verificó que el 11 de abril de 2013, la Administración Tributaria notificó a la Compañía Minera Colquiri S.A., con las Órdenes de Verificación CEDEIM N° 0012OVE01937, 0012OVE01936, 0012OVE01935 y 0012OVE01934, a fin de verificar los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal IVA comprometido en el periodo, verificación del Gravamen Arancelario (GA) relacionados a los periodos fiscales de abril, mayo, junio y julio de 2010; asimismo, mediante Requerimiento N° 00097418 solicitó la verificación de notas fiscales de respaldo al crédito fiscal IVA originales, estados financieros y dictamen de auditoría de 2010, carpetas de exportación, solicitudes de devolución impositiva, estructura de costos por producto, contratos de clientes o proveedores, pólizas de importación, medios de pago por exportación realizadas y otros documentos que acrediten los medios fehacientes de pago para compras mayores a UFV 50.000.- asimismo se requirió a la empresa demandante que presente el poder de representación legal y aclaración del crédito fiscal acumulado de Bs. 529.838.- declarado en el periodo de abril de 2010. Como resultado de la verificación, el 31 de diciembre de 2013, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF/02397/2013, que observó el crédito fiscal, debido a que las facturas que las generan: 1) No están vinculadas al proceso de exportación; 2) que no cuentan con medios fehacientes de pago, estas últimas emitidas por Sinchi Wayra S.A., correspondientes a servicios prestados según el contrato de Overhead; por lo que el 28 de mayo de 2014, se notificó a la Compañía Minera Colquiri S.A., con la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0007-2014 de 25 de abril de 2014, que determinó como impuesto indebidamente devuelto mediante CEDEIM 408.574 UFV, por concepto de tributos adeudados, intereses y mantenimiento del valor de crédito comprometido por el IVA de los periodos fiscales de abril, mayo, junio y julio, declarando cancelado el importe de



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Bs. 6.200.- equivalente a 3.271 UFV e instruyendo por separado el inicio de procedimiento sancionador por 357.679 UFV.

En ese sentido refirió que la Administración Tributaria observó las Facturas N° 3096, 3100, 3103, 3106 y 3110 emitidas por Sinchi Wayra S.A., debido a que las mismas no se encuentran respaldadas con medios fehacientes de pago, depurando el crédito fiscal IVA, por un total de Bs. 548.069.

Con relación a la Factura N° 3096 emitida por la póliza anual 5ta cuota por \$us 65.542,81 equivalente a Bs. 463.387,66 ésta fue respaldada con el Comprobante N° 500004702 de 27 de abril de 2010, en el que se registran las cuentas 7000005 Sinchi Wayra 3821100 gastos pagados adelantando y 1711101 crédito fiscal IVA, con referencia "Fact. 3096 Póliza Anuales 5ta cuota – Colquiri", de la misma manera, el demandado señaló sobre las demás facturas observadas (3100, 3103, 3106 y 3110) citando los montos, comprobantes y demás criterios señalados con anterioridad.

En ese sentido refirió que de lo señalado es evidente que el sujeto pasivo, como respaldo de las facturas N° 3096, 3100, 3103, 3106 y 3110 presentó los Comprobantes N° 500004702, 500004886, 500005783, 500006552 y 500007501, que de manera muy sucinta hacen referencia a las facturas en cuestión, empero no demuestran la erogación realizada por dichas facturas, no pudiendo constituirse dichos comprobantes en medios fehacientes de pago. Asimismo alegó que se advierte que si bien presentaron dichos comprobantes de traspaso que refieren los importes expuestos en los extractos bancarios de Colquiri, los importes de los traspasos de fondos no coinciden con las fechas y montos de las facturas observadas.

Por otra parte señaló que, si bien la Compañía Minera Colquiri S.A. suscribió junto con Sinchi Wayra S.A. un contrato de Overhead, por el que este último se compromete en prestar servicios con su personal, según el alcance definido en el contrato y por estos servicios prestados, Colquiri se obliga a pagarle mensualmente el 10% del costo de producción mensual de operaciones, contra la emisión de la respectiva factura.

Con relación a los traspasos, a los que hace alusión el demandante refirió que estos incluyen los pagos de las facturas observadas en virtud a que su manejo financiero no refleja un pago individual por operación, siendo preciso señalar que los traspasos interbancarios señalados que realizó Colquiri S.A. a favor de Sinchi Wayra S.A. si bien se encuentran debidamente respaldados con

documentos emergentes de las entidades financieras respectivas, los comprobantes contables no demuestran que los traspasos realizados incluyan pagos emitidos por Sinchi Wayra y observadas por la Administración Tributaria.

Finalmente refirió lo establecido en los artículos jurídicos citados por el demandante, así también cito lo establecido en la SCP N° 532/2014 de 10 de marzo, la SC N° 0759/2010-R de 2 de agosto, para luego concluir que el sujeto pasivo no respaldó las Facturas N° 3096, 3100, 3103, 3106 y 3110 todas emitidas por Sinchi Wayra S.A. que forman parte de la solicitud de devolución impositiva, presentada por la Compañía Minera Colquiri S.A. Asimismo citó el sistema de doctrina tributario y jurisprudencia aplicable al presente caso.

II.1. Petitorio

Por lo expuesto, solicitó que se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES

Continuando el trámite del proceso, por proveído de 24 de agosto de 2016, se tiene por presentada la réplica insertada por memorial de fs. 232 a 236, corrida en traslado, el demandado presentó la duplica de fs. 240 a 242, providenciado la dúplica, y no habiendo más que tramitar se decretó "autos para sentencia" a fs. 243.

En ese sentido se debe señalar que, el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*.



Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 2 y 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconoce la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en sus Salas Especializadas en materia Contenciosa y Contenciosa Administrativa, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

1.- Que, el 11 de abril de 2013, la Administración Tributaria notificó mediante cedula a Eduardo Enrique Capriles Tejada, en su calidad de representante de la Compañía Minera Colquiri S.A., con las Ordenes de Verificación CEDEIM N° 0012OVE01937, 0012OVE01936, 0012OVE01935 y 0012OVE01934 todas de 19 de febrero de 2013, mediante las que se comunicó al sujeto pasivo el inicio de un proceso de verificación en la modalidad de Verificación Posterior CEDEIM, con alcance a la revisión de los hechos elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal IVA comprometido en el período, verificación del GA relacionados a los periodos fiscales abril, mayo, junio y julio de 2010, requiriendo con Formulario N° 4003, N° 00097418 y Anexo, la presentación de: Notas Fiscales de respaldo al débito fiscal IVA copias; Notas fiscales de respaldo al crédito fiscal IVA originales; Estados financieros y dictamen de auditoria de 2010; Carpetas de exportación; Solicitudes de devolución impositiva; Estructura de costos por producto; Contratos de clientes o proveedores; Pólizas de importación; Medios fehacientes de pago para compras mayores a UFV 50.000; Medios de pago por exportaciones realizadas; Detalle impreso y medios magnéticos de facturas; Testimonio de Constitución de la Empresa; Fotocopia del NIT; Poder del representante legal y aclaración del crédito fiscal acumulado de Bs. 529.838 declarado en el periodo de abril de 2010 (fs. 4 a 18 del Anexo 1).

2.- El 18 de abril de 2013, el sujeto pasivo solicitó ampliación del plazo para la entrega de la documentación requerida; el 2 de mayo de 2013, el mismo presentó nota señalando que la documentación contable tributaria solicitada, se encuentra a disposición de la Administración Tributaria en su domicilio legal (fs. 19 a 21 y a fs. 23 del Anexo 1).

3.- el 31 de diciembre de 2013, la AT emitió el informe CITE SIN/GGLPZ/SVE/INF/02397/2013, estableciendo que como resultado de la verificación efectuada al sujeto pasivo, se evidenció la existencia de notas fiscales no vinculadas en el proceso de exportación sobre las que el contribuyente realizó pagos a cuenta de la deuda y el 20% de la sanción por Bs. 6.200 equivalente a UFV 3.271 y notas fiscales que no cuentan con el medio fehaciente de pago, sobre las que concluye que la documentación presentada, solo demuestran el traspaso de fondos entre Sinchi Wayra y Colquiri, no pudiendo determinarse que las facturas presentadas corresponden al pago de las facturas observadas, consecuentemente se determinó una deuda tributaria por impuesto indebidamente devuelto por el IVA de UFV 395.299 que corresponde a los tributos omitidos e interés de los periodos de abril, mayo, junio y julio de 2010 (fs. 805 a 816 del Anexo 5).

4.- El 28 de mayo de 2014, la AT notificó al representante legal de la Compañía Minera Colquiri S.A., con la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0007-2014 de 25 de abril de 2014, en la que se determinó como impuesto indebidamente devuelto mediante CEDEIM, UFV 408.574 por concepto de tributos adeudados intereses y mantenimiento de valor de crédito comprometido por el IVA de los periodos fiscales de abril, mayo, junio y julio de 2010, declarando cancelado el importe de Bs. 6.200 equivalente a UFV 3.271, además se instruyó el inicio del procedimiento sancionador por UFV 357.679 (fs. 925 a 941 Anexo 5).

5.- Contra la resolución señalada, el sujeto pasivo interpuso recurso de alzada, emitiéndose la Resolución ARIT-LPZ/RA 0667/2014 de 8 de septiembre, que resolvió confirmar la resolución administrativa impugnada (fs. 186 a 194 vta. Anexo 1).

6.- Posteriormente la Compañía Minera Colquiri S.A., interpuso recurso jerárquico contra la Resolución ARIT-LPZ/RA 0667/2014, en el cual la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1583/2014 que resolvió anular la resolución recurrida, ordenando que se emita una nueva resolución



valorando todas las pruebas presentadas por el sujeto pasivo (fs. 327 a 341 Anexo 2).

7.- En mérito a lo dispuesto en la resolución jerárquica señalada anteriormente, se emitió la Resolución ARIT-LPZ/RA 0121/2015 de 9 de febrero, que nuevamente confirmó la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0007-2014, por lo que la Compañía Minera Colquiri S.A. nuevamente interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto por la Resolución AGIT-RJ 0758/2015 de 4 de mayo, que anuló la resolución recurrida por considerar que no se había valorado todas las cuestiones planteadas (fs. 422 a 433 del Anexo 3).

8.- En ese sentido la ARIT emitió la Resolución ARIT-LPZ/RA 0636/2015 de 3 de agosto, que resuelve nuevamente confirmar la resolución administrativa, por lo que el sujeto pasivo presentó nuevo recurso jerárquico que mereció la emisión de la Resolución AGIT-RJ 1784/2015 de 19 de octubre (resolución ahora impugnada) que resuelve confirmar la resolución de alzada (fs. 456 a 471 vta. del Anexo 3).

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que, el motivo de la litis dentro del presente proceso, se circunscribe en determinar los efectos del contrato Overhead suscrito por la Compañía Minera Colquiri S.A. y Sinchi Wayra S.A. y la falta de medios fehacientes de pago con relación a las facturas 3096, 3100, 3103, 3106 y 3110 emitidas por Sinchi Wayra S.A., correspondientes a los créditos fiscales de los periodos de abril, mayo, junio y julio de 2010, depuradas por la Administración Tributaria.

CONSIDERANDO II:

II.1. Fundamentos jurídicos del fallo

Habiéndose analizado los actos, resoluciones administrativas, los argumentos y la defensa formulada por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede a revisar el fondo de la presente causa, avocándose a resolver y analizar los agravios referidos a la observación de las Facturas N° 3096, 3100, 3106 y 3110, toda vez que la Administración Tributaria considera la inexistencia de medios fehacientes de pago que respalden dichas facturas.

En ese sentido con carácter previo, conviene precisar que, medio fehaciente de pago, es el instrumento fidedigno empleado en una transacción, en

virtud del cual se da testimonio de la certeza de la cancelación o pago en la compra de bienes o contratación de servicios, herramienta comúnmente aceptada entre particulares, en un mercado, comercio, institución y la administración pública, comenzando por el dinero en efectivo, tarjetas bancarias (débito o crédito), transferencias entre entidades financieras (pagarés, letras de cambio, pólizas, etc.), hasta los medios de pago online vía internet (compra electrónica, comercio electrónico, etc.).

Por otra parte, el sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes: **1)** La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme lo establece el art. 4. a), concordante con el art. 8. a), de la Ley N° 843. Este documento fiscal emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser presentado en original; **2)** Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada de acuerdo a lo establecido en el art. 8. a), de la Ley N° 843; y, **3)** La realización efectiva de la transacción, es decir que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el art. 15 de la Ley N° 843, concordante con el art. 8 del DS N° 21530. El primer y el último requisito, están estrechamente ligados a los medios fehacientes de pago, porque se entiende, que además de presentar la factura como instrumento fidedigno del nacimiento del hecho generador, debe ser respaldada contablemente, es decir, que deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables -susceptibles de ser verificados- establecidos tanto en el Código Tributario como en el Código de Comercio.

Asimismo, con el análisis normativo que da lugar a la devolución de tributos a los exportadores, corresponde tomar en cuenta lo dispuesto por el art. 11 de la Ley N° 843, que aclara y precisa que corresponderá la devolución de impuestos a través de notas de crédito, cuando: *"Las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen. En el caso que el crédito fiscal imputable contra operaciones de exportación no*



podiera 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 de este Título I."

En ese marco, a efectos de lograr la materialización de las previsiones legales glosadas, que significará el ejercicio de los derechos del exportador, entre las atribuciones de la Administración Tributaria, el numeral 11 del art. 66 de la Ley N° 2492, determina: *"Aplicar los montos mínimos establecidos mediante reglamento a partir de los cuales las operaciones de devolución impositiva deben ser respaldadas por los contribuyentes y/o responsables a través de documentos bancarios como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente. La ausencia del respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción."*

Respecto de la previsión anterior, el art. 37 del Decreto Supremo N° 27310, modificado por el de igual rango N° 27874, indica que las compras por importes mayores a UFV 50.000,- deben ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente. En el presente caso, todas las compras fueron superiores al monto señalado, por lo que todas ellas deben ser acreditadas a través de medios fehacientes de pago.

Asimismo, como parte de los deberes del sujeto pasivo, el numeral 4 del art. 70 de la Ley N° 2492, señala que se encuentra el de: *"Respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas."* De lo referido, concluimos que el objetivo de los medios fehacientes de pago es validar la realización efectiva de una transacción, la cual también debe de estar respaldada mediante libros, registros generales y especiales, facturas, y/u otros documentos conforme lo establece la norma jurídica citada.

Bajo ese entendimiento, en el caso presente caso, la depuración de las facturas N° 3096, 3100, 3103, 3106 y 3110, emitidas por Sinchi Wayra S.A., fue efectuada por la Administración Tributaria por la supuesta falta de medios fehacientes de pago, correspondientes al período fiscal de abril, mayo, junio y julio de 2010, dichas facturas fueron respaldadas con los Comprobantes N°

500004702, 500004886, 500005783, 500006552 y 500007501 respectivamente, correspondiendo estas al periodo fiscal que se solicitó la devolución.

Asimismo, conforme la propia AGIT manifiesta en su memorial de respuesta a la demanda (con exactitud cursante a fs. 221 vta.), refirió que: Respecto a la Factura N° **3096** emitida por Pólizas Anuales 5ta. cuota por \$us. 65.542,81 equivalente a Bs. 463.387,66, ésta fue respaldada por el Comprobante N° 500004702 de 27 de abril de 2010, en el que registran las cuentas 7000005 Sinchi Wayra, 3821100 Gast. Pag. Adelantando y 1711101 Crédito Fiscal IVA, con referencia: "*Fact. 3096 Poliza Anuales 5ta cuota – Colquiri*" (fs. 750 a 751 del Anexo 4).

Para la Factura N° **3100**, emitida por Overhead mes de abril de 2010, por \$us 137.333 equivalentes a Bs. 970.944,31 se presentó como respaldo: el Comprobante N° 500004886 de 30 de abril de 2010, en el que se registran las cuentas 7000005 Sinchi Wayra, 6331100 Overhead y 1711101 Crédito Fiscal IVA, con referencia: "*Fact. 3100 Overhead mes de abril-2010*" (fs. 752 a 753 del Anexo 4).

Respecto a la Factura N° **3103** emitida por Overhead de mayo de 2010, por \$us. 128.881,01 equivalentes a Bs. 911.188,74 se presentó como respaldo: el Comprobante N° 500005783 de 31 de mayo de 2010, en el que registran las cuentas 7000005 Sinchi Wayra, 6331100 Overhead y 1711101 Crédito Fiscal IVA, con referencia: "*Fact. 3103 Overhead mes de mayo-2010*" (fs. 762 a 763 del Anexo 4).

Para la Factura N° **3106** emitida por Overhead de junio de 2010 por \$us. 147.799,95 equivalentes a Bs. 1.044.945,65 se presentó como respaldo: el Comprobante N° 500006552 de 30 de junio de 2010, en el que se registran las cuentas 7000005 Sinchi Wayra, 6331100 Overhead y 1711101 Crédito Fiscal IVA, con referencia: "*Fact. 3106 Overhead mes de junio-2010*" (fs. 764 a 765 del Anexo 4).

En cuanto a la Factura N° **3110** emitida por Overhead de julio de 2010, por \$us 116.753,67 equivalentes a Bs. 825.448,44, se presentó como respaldo: el Comprobante N° 500007501 de 31 de julio de 2010, en el que se registran las cuentas 7000005 Sinchi Wayra, 6331100 Overhead y 1711102 Crédito Fiscal IVA, con referencia: "*Fact. 3110 Overhead mes de julio de 2010*" (fs. 766 a 767 del Anexo 4).



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

En ese sentido, se pudo evidenciar que el sujeto pasivo sustentó sus transacciones con las facturas en fotocopias legalizadas, las cuales tienen valor legal, siendo estas: la Factura N° 3096, de 27 de abril de 2010, emitida por Sinchi Wayra S.A., por la suma de Bs. 463.387,66,- por concepto de Pólizas Anuales 5ta. cuota (fs. 751 del Anexo); la Factura 3100, de 30 de abril de 2010, emitida por Sinchi Wayra S.A. por la suma de Bs. 970.944,31,- por concepto de Overhead del mes de abril de 2010 (fs. 753 del Anexo 4); la Factura N° 3103, de 31 de mayo de 2010, emitida por Sinchi Wayra S.A., por la suma de Bs. 911.188,74,- por concepto de Overhead del mes de mayo de 2010 (fs. 763 del Anexo 4); la Factura N° 3106, de 30 de junio de 2010, emitida por Sinchi Wayra S.A., por la suma de 1.044.945,65,- por concepto de Overhead del mes de junio de 2010 (fs. 765 del Anexo 4); la Factura N° 3110, emitido por Sinchi Wayra S.A., por la suma de 825.448,44,- por concepto de Overhead del mes de julio de 2010 (fs. 767 del Anexo 4).

Por la documental señalada, se deduce que los pagos realizados por la Compañía Minera Colquiri, fueron efectivamente realizados con las facturas observadas; asimismo, de los comprobantes citados precedentemente, se evidencia, que los mismos hacen referencia a las facturas objeto de depuración. De lo que se colige que no son valederos los argumentos de la entidad demandada, en el sentido de que estas no demuestran la erogación realizada por dichas facturas y que no cursa mayor documentación que permita asociar los desembolsos efectuados por la Compañía Minera Colquiri S.A. a favor de Sinchi Wayra, cuando está claro que las facturas N° 3096, 3100, 3103, 3106 y 3110, están debidamente respaldadas. Asimismo, la empresa demandante, durante el proceso de verificación demostró mediante notas fiscales, comprobantes contables, y pagos bancarios, libros diario y mayor, la realización efectiva de la transacción emergente del contrato de servicios (OVERHEAD) efectuadas a su proveedor empresa Sinchi Wayra S.A., que si bien este manejo financiero, es un traspaso bancario que cubre varias obligaciones, conforme ya fue detallado con cada factura, lo que no significa que las transacciones no se hubiesen efectuado, y para demostrar aquello, la Compañía Minera Colquiri S.A. ha presentado las facturas en fotocopias legalizadas de su proveedor Sinchi Wayra S.A., que al ser las mismas por montos superiores a 50.000 UFV, ha demostrado el pago de las obligaciones con abonos a las cuentas de Sinchi Wayra S.A. en los bancos BISA y BCP, de ahí que, el contenido de las facturas refieren OVERHEAD, que

significa "**gastos o costes generales**", lo que evidencia, que las mismas están vinculadas con la actividad gravada de acuerdo a lo establecido en el artículo 8. a), de la Ley N° 843; y de igual manera, se evidencia la realización efectiva de la transacción, la cual se ha perfeccionado con el pago de la alícuota establecida en el art. 15 de la Ley N° 843, concordante con el art. 8 del DS N° 21530, y la declaración de las mismas por parte de Sinchi Wayra S.A. ante la Administración Tributaria y pagados los impuestos, lo que tributariamente demuestra que la transacción se efectivizó, a través de pagos verdaderos, fehacientes y válidos.

En ese marco, conforme la jurisprudencia sentada por este Tribunal, tanto en los procesos administrativos, como en la jurisdicción ordinaria debe prevalecer la verdad material sobre la verdad formal, así los arts. 180. I de la Constitución Política del Estado, 30. 11 de la Ley del Órgano Judicial, e inc. d) del art. 4 de la Ley N° 2341, establecen como un principio procesal a dicha verdad, con la finalidad de que toda resolución contemple de forma inexcusable la manera y cómo ocurrieron los hechos, en estricto cumplimiento de las garantías procesales; es decir, dando prevalencia a la verdad pura, a la realidad de los hechos, antes de subsumir el accionar administrativo y jurisdiccional en ritualismos procesales que no conducen a la correcta aplicación de la justicia; asimismo, de acuerdo al art. 200.1 de la Ley N° 3092, la finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; en merito a ello, correspondía a la Administración Tributaria, en observancia de los principios descritos, dejar a un lado el formalismo riguroso con que actuó en el presente caso y en función de la verdad material de los hechos y la realidad económica considerar como medios fehacientes de pago la documental presentada por el Sujeto Pasivo, considerando que la comprobación de la existencia de medios fehacientes de pago, no dependen de sí mismos sino de la existencia de la factura o nota fiscal que da lugar al hecho generador y de la efectiva realización de la transacción.

Por otra parte, la Administración Tributaria si consideraba que la efectiva transacción ameritaba más documental, esta debió ser solicitada, con arreglo al art. 100 de la Ley 2492, o a efectos de un control cruzado de la documentación



puede evidenciar la efectiva realización de las transacciones, lo que no ocurrió en el presente caso.

Por lo señalado, se concluye que el contribuyente proporcionó los comprobantes bancarizados de abono a las cuentas de su proveedor y otros, los cuales se constituyen en medios fehacientes de pago y respaldo de la realización de las actividades y operaciones gravadas, máxime si el proveedor declaró dichas facturas por los servicios prestados ante la Administración Tributaria, en consecuencia se debe reconocer el crédito fiscal que generaron las facturas depuradas por la Administración Tributaria por falta de medios fehacientes de pago, por cuanto el razonamiento para su exclusión de que los comprobantes contables, no detallan ni especifican cómo es que se estuviese contraviniendo el principio de legalidad establecido en el art. 6 de la Ley N° 2492 Código Tributario, más aún si se han cumplido los tres presupuestos legales necesarios para la apropiación del crédito fiscal, no corresponde la determinación por depuración de facturas.

De lo manifestado *ut supra* se establece que, si bien la administración tributaria tiene amplias facultades para la materialización del pago de los tributos y en su caso imponer sanciones, lo que a su vez permite al Estado satisfacer las necesidades de la sociedad y realizar sus fines, debe ejercer dichas facultades dentro de los límites que la ley tributaria y sus reglamentos le imponen, lo que no ha ocurrido en el presente caso, al no haber valorado de forma adecuada los descargos presentados por el Sujeto Pasivo como medios fehacientes de pago para evidenciarse la efectiva transacción.

VII. CONCLUSIÓN

En ese sentido, este Tribunal Supremo de Justicia, concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria a tiempo de emitir la Resolución de Recurso Jerárquico N° 1784/2015, realizó una incorrecta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que no se ajusta a derecho, toda vez que el contribuyente proporcionó la documental necesaria como son comprobantes bancarizados de abono a las cuentas de su proveedor y otros-traspasos de fondos- mediante extractos bancarios, los cuales constituyen medios fehacientes de pago y respaldo de la realización efectiva de las actividades y operaciones gravadas, máxime si los proveedores declararon dichas facturas por los servicios prestados ante la Administración Tributaria, y al no existir observación alguna, se denota que al emitir la Resolución

Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0007-2014 de 25 de abril, se incurrió en incorrecta aplicación de las normas legales citadas.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contencioso Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el numeral 2 del artículo 2 y artículo 4 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 138 a 147 vta.; en consecuencia, revoca la Resolución AGIT-RJ 1784/2015 de 19 de octubre, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y en su mérito, deja sin efecto la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ-RA 0636/2015 de 3 de agosto y la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0007-2014 de 25 de abril, respecto a las facturas N° 3096, 3100, 3103, 3106 y 3110, depuradas para la devolución del crédito fiscal por falta o insuficiencia de medios fehacientes de pago por los periodos fiscales de abril, mayo, junio y julio de 2010.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE.

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



An fo ai

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

Abog. Javier Rocha Salazar
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

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

Sentencia N° 112/17 Fecha: 16/10/17

Libro Tomas de Razón N° 02/2017

Abog. Javier Rocha Salazar
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA