



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

7-07-16
14:30

SALA PLENA

SENTENCIA: 525/2015.
FECHA: Sucre, 7 de diciembre de 2015.
EXPEDIENTE N°: 579/2010.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Minera San Cristóbal contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Antonio Guido Campero Segovia.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la empresa Minera San Cristóbal S.A. (MSC), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa interpuesta por la MSC S.A. de fs. 84 a 113, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0362/2010 de 3 de septiembre, la respuesta de fs. 170 a 184 vta., los memoriales de réplica de fs. 188 a 211, dúplica de fs. 217 a 220; los antecedentes procesales; y:

CONSIDERANDO I: Que, Vladimir Alejandro Aguirre Morales, en representación de la MSC S.A., dentro el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil (CPC), interpuso demanda contencioso-administrativa, que se sintetiza en lo siguiente:

I. ANTECEDENTES DE HECHO.-

El Departamento de Fiscalización dependiente de la Gerencia Distrital de Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), realizó a la verificación Previa-CEDEIM, para revisar documentos que fueron presentados respecto al crédito fiscal, que respaldan la solicitud de devolución impositiva a través de CEDEIM's, así como aspectos formales del Gravamen Arancelario (GA) por el periodo fiscal mayo 2008.

Producto de lo anterior, la Administración Tributaria (AT) emitió la Resolución Administrativa CEDIM PREVIA N° 23-00000672-2009, resolviendo devolver el importe mediante CEDEIM's a la MSC los montos de Bs.12.211.673,00 por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y Bs.4.027.457,00 correspondiente al GA por periodo fiscal mayo 2008; adicionalmente determinó montos no sujetos a devolución las sumas de Bs.12.484.938,31 por IVA y Bs.15.356,00 por el GA correspondiente a la solicitud de devolución impositiva del periodo fiscal mayo 2008.

En ese sentido, el 6 de octubre de 2009 la MSC presentó recurso de Alzada, mereció la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0064/2010 de 21 de mayo, que revocó parcialmente la Resolución. Al respecto, de los antecedentes citados se tiene que como la decisión de la resolución de alzada ocasionaba agravios a MSC, fue motivo de interposición de recurso jerárquico por parte de la Minera mencionada, empero, el recurso jerárquico del sujeto pasivo fue rechazado, originando la presentación de la presente demanda contenciosa administrativa.

Fundamentó su demanda señalando:

a) Falta de consideración del recurso jerárquico interpuesto por la Minería San Cristóbal, puesto que la resolución jerárquica se limitó a responder al recurso interpuesto por la AT sin considerar el de la ahora demandante, violando el derecho a la defensa, con el justificativo de haber solicitado documentación sobre la personería del demandante que se hallaba previamente revisadas por la propia Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) de Chuquisaca.

b) Vulneración del derecho a la defensa, al no haberse revisado, y no haber dado validez a la documentación de respaldo toda vez que, la Gerencia Distrital de Potosí, como la ARIT de Chuquisaca y por último la AGIT, efectuaron una valoración subjetiva y una revisión discrecional de la misma, habiendo merecido por parte de la AGIT, la descalificación de la documentación presentada, generando una indefensión a la empresa demandante porque no se valoró correctamente la documentación presentada, la cual, ponía en evidencia la vinculación de los gastos efectuados con su actividad exportadora, pasando por alto la documentación primordial que se encuentra en el expediente.

c) Violación por incorrecta aplicación de la Ley N° 1489, Ley N° 1963, art. 11 de la Ley N° 843 desconociendo los derechos de devolución impositiva, por lo que luego de una transcripción de dichas disposiciones legales, señaló que se vulneraron los principios de neutralidad impositiva, y el hecho fáctico que la devolución se efectúa sobre costos y gastos directos e indirectos, pues estos deben estar vinculados a la "actividad exportadora", y no como observó en algunos casos la AT, a producto exportado, salto cuantitativo y cualitativo otorgado por la Ley N° 1963, advirtiéndose los agravios inferidos por la aplicación de la norma en forma equivocada.

d) Observaciones sobre las Declaraciones Juradas del IVA del crédito fiscal traspasado por ASC Bolivia LDC, evidenciando que la ARIT de Chuquisaca y posteriormente la AGIT incurrieron en error al no valorar la documentación presentada y persisten en el error de la AT cuando señalaron que no existe movimiento alguno en las declaraciones juradas presentadas, aspecto que les causa un grave perjuicio porque no se les estaría reconociendo un crédito fiscal válido para la empresa por la impropia revisión de la documentación, y asimismo, por la solicitud de resoluciones administrativas antes de la implantación del Decreto Supremo (DS) N° 25183, y su normativa reglamentaria referida a los procedimientos de aprobación de declaraciones juradas rectificadoras.

e) Diferencias de cálculo en las Declaraciones Únicas de Exportación (DUE's); la AT detecto diferencias en el cálculo de las planillas y montos consignados por las importaciones RITEX de la DUE con N° 2008-543-C961, realizada por el contribuyente y declarada a la Aduana, afectando el crédito fiscal solicitado por el importe de Bs. 19.125.00, señalando que la autoridad demandada ocasiona agravios a MSC, al indicar que al ser rechazado el recurso jerárquico del sujeto, se mantienen firmes y subsistentes las observaciones de la AT, sin embargo, señaló que no es competencia de la AT efectuar la revisión menos la determinación de un saldo que no existe, más aun cuando el saldo pudiera tener efecto en la devolución impositiva.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 579/2010. Contencioso Administrativo.- Minera San Cristóbal contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

f) Facturas depuradas por no vinculación a la actividad gravada y deficiencias en la emisión del crédito fiscal traspasado de la Empresa ASC Bolivia LDC, señalando dentro de estas los conceptos de Honorarios Profesionales, Publicaciones, Servicios no detallados y Proyecto Construcción Nuevo Pueblo.

En cuanto a los Honorarios Profesionales, la autoridad demandada realizó el análisis de 46 facturas validando el crédito fiscal que alcanza a Bs. 142.739,71, empero depuró la factura N° 12 Tuní SRL por Bs.937.95, por concepto de Asesoramiento Proyecto Nuevo Pueblo, siendo la prueba de respaldo insuficiente para determinar la vinculación de la transacción con la actividad exportadora.

Con referencia a los Servicios de Publicaciones la AGIT realizó el análisis de 8 facturas, cuyo crédito fiscal alcanza a Bs. 3.195,40, sin embargo, se depuró la factura N° 284 por Bs 75,40.-, por concepto de Comunicaciones y Publicidad de Luis Humberto Vacaflor, evidenciando en el detalle que fue emitida por concepto de una suscripción anual al boletín informativo "Siglo 21" del 21 de junio de 1999 hasta el 21 de junio de 2000, de cuya descripción no existe explicación de la necesidad de la suscripción, tampoco su vinculación con la actividad exportadora, correspondiendo la depuración de crédito fiscal de Bs 75,40.-, no siendo evidente lo manifestando por la autoridad demandada, porque la empresa debe estar constantemente informada de lo que ocurre en el mercado, los precios, la demanda de los minerales etc., razón suficiente para determinar que la suscripción del Boletín informativo "Siglo 21", está vinculada a la actividad de exportación.

Por concepto de Servicios no detallados; se validaron las facturas Nos 28, 31, 43 y 47 por el crédito fiscal de Bs.633.813,37.-, empero, se incluyó la factura N° 61 y se omitió considerar la factura N° 31, por lo que la AIT General en lugar de incluir la factura N°61, procedió a realizar un nuevo cálculo pretendiendo reconocer únicamente Bs.222.144,88.-, cuando lo correcto para subsanar el error de la AIT Regional era considerar las Facturas Nos. 28, 31, 43, 47 y 61, es decir, todas las facturas mencionadas y cuyo crédito fiscal asciende a Bs.706.802,35.-.

Por concepto de proyecto construcción del "Proyecto Pueblo Nuevo San Cristóbal", fueron depuradas las facturas Nos 81, 31, 32, 34, 11, 18, 40, 44, 47, 51, 57, 58, 59 y 25 del crédito fiscal por un total de Bs.62.724,58.-, sin embargo, estas 14 facturas estaban relacionadas con el proyecto de traslado del pueblo, actividad sin la cual el proyecto minero jamás hubiese podido desarrollarse por lo que no debió revocar en este aspecto la AIT General; la AIT Regional revisó 38 facturas, detalladas en el cuadro a fs. 100 vta., de la demanda y las cuales hacen un crédito fiscal de Bs.61.940,31.-, considerando que la actividad de la empresa y su relación con otras empresas en el exterior, era necesaria para la contratación de los servicios observados por esos conceptos, referidos a gastos indirectos de la administración, y que la AGIT resolvió confirmar ese monto sin revisión alguna ni fundamentación, por lo que solicita la revisión de la prueba presentada para dichas pruebas, porque es evidente que las mismas están vinculadas a la actividad exportadora.

g) Facturas depuradas, crédito fiscal traspasado en la Empresa ASC Bolivia LDC, la Resolución de Recurso Jerárquico ahora impugnada, dejó sin efecto el importe de Bs.2.290.172,29.- por facturas depuradas que no se encontraban vinculadas con la actividad gravada y deficiencias en su emisión, por lo que la parte demandante solicitó a este Tribunal que revise la prueba que fue presentada, para que la misma sea declarada como válida como crédito fiscal a favor de la empresa ya que cumple con todos los requisitos necesarios para que los mismos sean considerados por la empresa.

h) Facturas depuradas por no vinculación con la actividad gravada y deficiencias en su emisión de la Empresa MSC, la AGIT procedió a revocar el crédito fiscal de las facturas Nos. 575 y 576 que asciende a Bs.5.821.- **por concepto de Asesoramiento Comunicacional**, ya que la MSC no presentó el Contrato Civil de Prestación de Servicios en Comunicaciones MSC-859; de las facturas No. 1177, 110 y 3, cuyo crédito fiscal asciende a Bs.5.676.- por concepto de **Servicios Profesionales**; tampoco los Contratos MASC-569, MSC-832 Y MSC-856 durante la etapa de verificación efectuada por la AT, incumpliendo el art. 81 del Código Tributario Boliviano (CTB), sin embargo, la Empresa minera demandante rechaza lo afirmado por la AGIT argumentando que: *"...en la etapa de verificación se presentaron todos los documentos requeridos por la Administración Tributaria, los cuales fueron complementados al momento de presentar el Recurso de Alzada en calidad de prueba, por tanto la AGIT no puede rechazar un crédito fiscal válido para la empresa por supuesta falta de información oportuna y mucho menos argumentar que la empresa incumplió con lo establecido en el Art. 81 del Código Tributario"*(sic), por lo que la AGIT está desconociendo un crédito fiscal legalmente válido para la empresa porque se trata de la contratación de servicios comunicacionales, y de la contratación de servicios profesionales de asesoramiento en materia laboral, seguridad social, administrativos y recursos humanos que contribuyen al fin último de la empresa, que es, justamente la exportación.

Señaló también que respecto a las facturas observadas **por concepto de transporte y transporte internacional**, detalladas de fs. 40 a 42 vta. de la demanda, que ascienden a un crédito fiscal de Bs.172.353.-, y revocadas por la AGIT, la Empresa demandante cumplió con los elementos necesarios para computar el crédito fiscal proveniente de dichas facturas observadas por concepto de transporte internacional, y el hecho que los proveedores no se hayan acogido a la Tasa cero no es justificativo para que se desconozca la validez de la operación y por lo tanto, la validez del crédito fiscal contenido en tales facturas detalladas.

Respecto a otras facturas observadas, detalladas a fs. 44 a 45 de su demanda, que ascienden a un crédito fiscal de Bs.127.978.-, y depuradas por la AGIT, la Empresa Minera demandante manifestó que sufrió agravio al depurar tales facturas, cuando fue evidente y demostrado por la prueba aportada dentro del Recurso de Alzada, que se trataban de gastos necesarios e indispensables para la actividad exportadora, por lo que solicita a este Tribunal revisar los conceptos observados y la prueba que fue presentada para que se levanten las observaciones por este concepto.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 579/2010. Contencioso Administrativo.- Minera San Cristóbal contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

h) Facturas que no cuentan con documentación contable de sustento y sin medios fehacientes de pago la AGIT estableció nuevas observaciones a las facturas Nos. 14226, 70, 114 y 115, que la AT no realizó, siendo tales observaciones la “activación de dichos bienes en los registros contables”, vulnerando el principio de la *non reformatio in pejus*, y conculcando un principio de congruencia entre lo verdaderamente observado por el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) con relación a lo que se entiende por medio fehaciente de pago, puesto que se efectuó una compensación entre las empresas San Cristóbal Tesa S.A. y Minería San Cristóbal, figura que se aplica conforme el art. 363 del Código Civil, (CC), siendo una forma legal de pago, cumpliendo con lo establecido en el art. 66.11 del CTB, por lo que solicita a este Tribunal determinar con claridad si la compensación es o no un medio fehaciente de pago, como así lo señala la doctrina civilista.

i) Pólizas de importación respecto al IVA y al Gravamen Arancelario (GA), la AT observó 10 pólizas de importación que a su criterio correspondían a otro periodo fiscal y porque dichas Declaraciones Únicas de Importación (DUI) no contaban con el sello de la Aduana Nacional; sin embargo, la omisión del estampado del sello es responsabilidad del funcionario de la Aduana y no así, del importador siendo improcedente esta observación del SIN y menos válida para el rechazo de emisión de CEDEIM'S por el importe consignado en las DUI's presentadas del periodo mayo de 2008. Asimismo, conforme lo establecido en el art. 4.d) de la Ley N° 843, a partir de la presentación de la liquidación aduanera y realización del pago de los impuestos y gravámenes arancelarios, la empresa demandante se hizo acreedora de la devolución prevista en el art. 11 de la mencionada ley, independientemente de la existencia o no del sello de la Aduana.

Concluyó solicitando se declare probada su demanda contencioso administrativa, revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0362/2010 de 3 de septiembre en cuanto a las observaciones efectuadas que impidieron la correcta devolución impositiva.

CONSIDERANDO II: Que, Juan Carlos Maita Michel, en representación de la AGIT, contestó la demanda en forma negativa, sobre la base de los siguientes fundamentos técnico-jurídico:

II.1. Un argumento de la parte demandante se refiere a la falta de valoración de la documentación de las Declaraciones Juradas del IVA del Crédito Fiscal traspasado por ASC Bolivia LDC, por el rechazo a su recurso jerárquico sin fundamento y posteriormente por la impropia revisión de la documentación presentada.

Asimismo manifestó que realizó en base al cálculo del valor FOB las Declaraciones Únicas de Exportación, no existiendo argumento legal para la observación de la diferencia de cálculo, al no generarse una diferencia en contra, ante la solicitud de devolución, observación que fue confirmada por la resolución de alzada a favor del fisco por Bs.3.492.189, igualmente se observó la diferencia en el cálculo de planillas y montos consignados por las importaciones RITEX de la DUE N° 2008-543-C-961, depuración del crédito fiscal confirmada por la instancia de alzada, y aunque se evidencio agravios contra la MSC, mantiene firmes las observaciones a la

resolución jerárquica por que el recurso jerárquico del sujeto pasivo fue rechazado por incumplir con el art. 198.III de la Ley N° 3092 CTB.

II.2. Con relación a las facturas depuradas por no vinculación con la actividad gravada y diferencias en la emisión del Crédito Fiscal traspasado de la Empresa ASC Bolivia LDC, se encuentran entre estas la factura de **Honorarios Profesionales la cual** se depuró porque por si sola la factura no es suficiente para determinar la vinculación con la actividad de exportación que realiza la MSC, sin embargo la AGIT señaló que el motivo de la observación es invalida; **en cuanto a las Publicaciones** se tiene que la información es precisa para tomar decisiones adecuadas, facilitando la suscripción al Boletín información valiosa; **Servicios no detallados** en la cual se disminuyó el crédito fiscal que había validado la ARIT Chuquisaca de la factura N° 61 omitida por la AGIT; en lo que respecta a las facturas del **Proyecto Construcción Pueblo Nuevo** se encuentran relacionadas con el traslado del pueblo, por cuanto no corresponde la depuración de las mismas.

II.3. Las facturas depuradas por no vinculación con la actividad gravada y deficiencias en su emisión de la Empresa MSC, encontrándose entre estas las de **Asesoramiento Comunicacional** revocando el crédito fiscal de las facturas N° 575 y 576 por tratarse de la contratación de servicios que no se encuentran vinculados con la actividad de exportación; **los Servicios Profesionales**, también se desconoció el crédito fiscal de las facturas N° 1177, 110 y 3 por tratarse de servicios profesionales de asesoramiento en materia laboral, seguridad social, administrativos y recursos humanos; **Transporte y Transporte Internacional**, fueron depuradas las facturas de transporte internacional de carga por carretera, porque el contribuyente debe aplicar el régimen tasa cero en el IVA, en este entendido se debe puntualizar que las prestaciones por servicios de transporte internacional, que tengan por objeto la realización de traslado de mercancías en general por carretera, desde el lugar en que se recibe en Bolivia o en otro país, hasta la entrega al destinatario en Bolivia u otro país, se encuentran bajo el régimen impositivo de tasa cero, por tanto, las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes emitidas por servicios prestados desde el país hasta el exterior o viceversa, no son válidas para el cómputo del crédito fiscal; **con relación a otras facturas** Nos. 6,13,8,11,106,15256,15331,116,117,45,315 y 167 depuradas debido a que las transacciones en ellas descritas no se relacionan con la actividad gravada y las facturas N 321 y 1085 por no haberse presentado el original, se mantiene la depuración por el periodo mayo 2008.

Realizando una recapitulación, respecto a las 88 facturas impugnadas por la AT y revocadas por la instancia de alzada en el concepto Facturas Depuradas, del período mayo 2008; por el examen expuesto anteriormente, la autoridad demandada revocó parcialmente la Resolución de Alzada, en cuanto a las facturas Nos 575, 576, 1177, 110, 3, 226, 227, 228, 870, 4125, 4126, 229, 231, 232, 233, 576, 578, 871, 872, 579, 874, 580, 879, 880, 881, 882, 584, 234, 885, 587, 588, 886, 887, 889, 890, 891, 892, 235, 589, 901, 1658, 5915, 595, 241, 904, 905, 906, 908, 243, 239, 245, 910, 192, 193, 606, 913, 609, 248, 247 y 610, por las cuales debe mantenerse la depuración del crédito fiscal; asimismo, por las facturas Nos. 376, 382, 208, 212, 4372, 803, 821, 961, 694, 472, 2107,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 579/2010. Contencioso Administrativo.- Minera San Cristóbal contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

14448, 3853 y 3874, debe mantenerse el reconocimiento del crédito fiscal y por las facturas Nos. 6, 13, 8, 11, 106, 15256, 15331, 116, 117, 45, 315, 167, 321 y 1085, se debe mantener la depuración de crédito fiscal, no teniendo ningún sustento jurídico la parte demandante.

II.4. Otro reclamo de la parte demandante es de las facturas que no cuentan con documentación contable de sustento y por falta de medios fehacientes de pago, señalando el demandante que se violentó un principio administrativo que vigila el actuar de la AT cuando la autoridad demandada establece nuevas observaciones a la única determinada por el SIN, habiendo observado el SIN solo el medio fehaciente de pago entre las Empresas San Cristóbal Tesa SA y Minera San Cristóbal, las cuales efectuaron una compensación, figura a la cual se aplica el art. 363 del CC, siendo una forma de pago.

Continua manifestando al respecto y antes de ingresar en el análisis técnico jurídico que el art. 37 del DS N° 27310, modificado por el art. 12 del DS N° 27874 del Reglamento Complementario del Código Tributario Boliviano (RCTB), vigente para el período mayo 2008, establece que las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deberán ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de medios fehacientes de pago, para que la AT reconozca el crédito fiscal correspondiente, existiendo la obligación de los contribuyentes, en sentido de que las transacciones comerciales, deben hallarse respaldadas a través de documentos como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente, que respalden que existió la transferencia efectiva de dominio de los productos vendidos o comprados.

En este sentido, el presupuesto legal señalado precedentemente, limita para las compras mayores a 50.000.- UFV el cómputo del crédito fiscal, a la existencia de un medio fehaciente de pago, que aporte certeza respecto a la transferencia de dinero entre comprador y vendedor. **La ausencia de respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción**, según establece en el num. 11, del art. 66 del CTB.

De la revisión y compulsas de los antecedentes administrativos y del expediente, se tiene que según la cédula de trabajo "Verificación de Comprobantes con Importes Mayores a Bs.5.000.- y Medios Fehacientes de Compras Superiores a 50.000.- UFV" la AT observó nueve facturas que se encuentran sin medios fehacientes de pago, haciendo una aclaración al pie de la citada cédula, que existe un importe por compras de Bs.5.534.150,81, cuyos medios fehacientes de pago no fueron presentados o los mismos no sustentan la transacción, efectuando una liquidación por crédito fiscal de Bs.719.439.-.

II.5. Otra manifestación de MSC es con relación a las Pólizas de Importación respecto al IVA y al GA, empero cabe precisar que este aspecto no fue impugnado por el contribuyente en el recurso jerárquico, por lo que no amerita mayor análisis.

Concluyó que la demanda contenciosa administrativa carece de sustento legal y no existe agravio ni lesión de derechos que se hubieran causado con la Resolución de Recurso Jerárquico, se declare IMPROBADA la

misma, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico RJ/0362/2010 de 3 de septiembre.

CONSIDERANDO III (Antecedentes de hecho): La AT el 3 de febrero de 2009 notificó a la MSC con la Orden de Verificación-CEDEIM N° 0008OVE0685, que establece la verificación del IVA por el período mayo 2008, en la modalidad Verificación Previa CEDEIM con un alcance de los hechos, elementos e impuestos relacionados al crédito fiscal comprometido en el período y las formalidades del GA.

También notificó el Requerimiento N° 91062, en el que solicita la presentación de Declaraciones Juradas del IVA e IT, Libros de Ventas y Compras, Notas Fiscales de respaldo al Débito y Crédito Fiscal, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Formulario de Habilitación de notas fiscales, Estados Financieros y Dictamen gestión 2008-2009, Plan de Cuentas, Libros de contabilidad (Diario, Mayor) del periodo mayo 2008, además la Estructura de Costos, Libros de Compras y Ventas ICM, Libros GA insumos y Libros de GA activos fijos.

Debido a que MSC no realizó la entrega de toda la información y documentación requerida por la AT y porque el Libro de Compras IVA presentaba errores en el registro de la nota fiscal N° 591, hechos que vulneran los arts. 70.8) y 100.1) del CTB y 50 de la RND 10-0016-07, conductas tipificadas como contravenciones tributarias, sancionadas con 3.000 UFV y 1.500 UFV respectivamente, de acuerdo con el subnum. 4.1, num. 4 y subnum. 3.2, num. 3 del Anexo A de la RND 10-0037-07, el 27 de octubre de 2009, la AT notificó personalmente a MSC con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 500900128 y 500900127.

Que, mediante Informe de Actuación SIN/GDPT/DF/VE/INF/111/2009 de 6 de noviembre, la AT en el traspaso de ASC Bolivia LDC, señala entre otros aspectos que verificó los valores RITEX, a través de los porcentajes que registra el cuadro de los cálculos y las planillas de regularización de las DUE, observando diferencias entre el cálculo de las planillas y montos consignados por las importaciones RITEX de la DUE N° 2008-543-C-961, lo realizado por el contribuyente y lo declarado a la Aduana, lo que afecta al crédito fiscal solicitado por Bs.19.125.-.

En cuanto al GA indica que observó diez pólizas de importación debido a que: no consignan los sellos de Aduana, corresponden a otro período, no registrado en Activos Fijos y documentos en fotocopia simple por Bs.15.356.-, aclara que el importe depurado se refiere al GA efectivamente pagado en boletas de depósito realizadas en la entidad bancaria, que fueron cotejadas con las DUI. Sobre la conducta de MSC en relación al incumplimiento en la presentación de la documentación en los plazos y formas e incumplimiento en el registro del Libro de Compras IVA, indica que labraron los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 500900128 y 500900128 (debió decir 500900127). Concluyó el informe señalando que, de los solicitados Bs.24.696.611.- por IVA y Bs.4.042.813.- por GA corresponde deducir Bs.12.484.938,31 por crédito fiscal depurado en el IVA y Bs.15.356.- por GA, siendo el importe total a devolver Bs.16.239.0130.- por IVA y GA.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 579/2010. Contencioso Administrativo.- Minera San Cristóbal contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Mediante nota MSC-TAX - 0314/2009 de 9 de noviembre, MSC solicitó a la AT una fotocopia del Informe de verificación de las Solicitudes de Devolución Impositivas (SDI) correspondiente a mayo 2008.

Asimismo mediante nota MSC-TAX 398/2009 de 15 de diciembre MSC solicitó a la AT prórroga para la emisión de la Resolución Administrativa CEDEIM Previa mayo 2008.

El 23 de diciembre de 2009, la AT, notificó a la empresa Minera San Cristóbal SA, con la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00000672-09 de 17 de diciembre, la cual establece un importe a devolver mediante Certificados de Devolución Impositiva a la Minera San Cristóbal SA por Bs.12.211.673.-por IVA y Bs.4.027.457.- por GA, correspondientes al período mayo 2008, asimismo, determina el importe no sujeto a devolución por el IVA de Bs.12.484.938,31 y por el GA de Bs.15.356.- correspondientes a la solicitud de devolución impositiva del período mayo, debiendo el contribuyente presentar las declaraciones juradas rectificatorias por los períodos posteriores afectados.

La referida resolución es recurrida en recurso de alzada por el contribuyente, que mereció la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0064/2010 de 21 de mayo, que **revocó Parcialmente la Resolución**, al respecto, de los antecedentes citados se tiene que la decisión de la resolución de alzada ocasiona agravio a MSC, sin embargo, el recurso jerárquico del sujeto pasivo fue rechazado por incumplir con el art. 198.III de la Ley N° 3092 (Título V del CTB), y la instancia jerárquica, sin mayor fundamentación, confirmó en este punto la resolución de alzada, vale decir, que se mantuvieron firmes y subsistentes las observaciones efectuadas por la AT, respecto al crédito fiscal IVA de las declaraciones juradas de ASC Bolivia LDC y las diferencias de cálculo en la DUE N° 2008-543-C-961, por Bs.3.492.189.- y Bs.19.125.- respectivamente.

CONSIDERANDO IV: Que, la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución esta atribuido por mandato de los art. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los art. 778 a 781 del CPC, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT.

CONSIDERANDO V: Establecidos los antecedentes de hecho, a efecto de pronunciar resolución, el objeto de la controversia, radica en determinar si corresponde la depuración de facturas que no están relacionadas con la actividad exportadora de la empresa MSC respecto al IVA, GA y por aspectos formales.

V.1. Previamente a realizar el análisis del caso concreto, se evidencia que el recurso jerárquico presentado por el sujeto pasivo fue rechazado porque



la MSC presentó su memorial de instancia jerárquica de fs. 469 a 506 de obrados, pero el mismo ameritó el Auto de Observación de 18 de junio de 2010 porque incumplió con el inciso b) del art. 198 del CTB, puesto que la MSC no acreditó su representación de acuerdo a la legislación mercantil a la que se encuentra sujeta concordante con el art. 204.II de la Ley N° 3092 ya que se constituyó como Sociedad Anónima por acto único, y a través de la transcripción del Acta de Fundación de MSC, y establecieron como presidente a Johnny Edwin Delgado Achabal con facultades de representación legal de forma judicial y extrajudicial de acuerdo el art. 54.1 de su Estatuto Orgánico; sin embargo, se desconocía que el Presidente del Directorio de la MSC haya otorgado poder de representación a Juan Gerardo Garrett Mendieta, quien en su condición de vicepresidente corporativo otorgó poder en favor de Vladimir Alejandro Aguirre Morales, mediante Testimonio N° 1131/2009, documento que transcribe el Testimonio N° 016/2006, el cual Alan Ray Edwards en su calidad de Presidente de Directorio, **sin respaldo documental de elección que conste o que acredite ser Presidente** de Directorio de MSC otorgó a Juan Gerardo Garrett Mendieta poderes generales y especiales, por lo que advertidos del vacío en la representación legal de MSC le observaron su recurso Jerárquico interpuesto, otorgándole un término improrrogable de **cinco días** para que subsane su observación, computable a partir de su notificación con el mencionado Auto de Observación, bajo alternativa de ser rechazado en caso de incumplimiento, y notificando a la Empresa minera el 23 de junio de 2010 con dicho proveído (fs. 504 de antecedentes).

De una revisión de los antecedentes, se advierte que la MSC no presentó la documentación solicitada dentro del plazo, por lo que no subsanó el sujeto pasivo la observación efectuada, situación que ameritó el Auto de Rechazo de su recurso jerárquico de la empresa minera, conforme el proveído de fs. 512 de antecedentes, por lo que se concluye que no resulta evidente la vulneración a su derecho a la defensa porque el sujeto pasivo tenía a su alcance los instrumentos para subsanar la observación a su recurso planteado, sin embargo, no lo hizo dentro del término otorgado y que era de su conocimiento, por consiguiente no se vulneró el derecho a la defensa como pretende justificar el recurrente, porque no cumplió con el requisito de representación legal establecido en el auto de observación de fs. 504 de antecedentes, lo que ocasionó que se produzca la caducidad del término que tenía para subsanar su falta de representación legal de la MSC, por lo tanto no resulta evidente el reclamo de la parte demandante en este punto.

En ese sentido, se advierte que, este Tribunal procederá a resolver solamente los agravios de la MSC que también fueron motivos de reclamo en el recurso jerárquico de la AT, precisamente por haber sido discutidos en sede administrativa, siendo objeto de valoración en la presente acción contencioso administrativa, ya que por mandato expreso del art. 780 del CPC, se tramita como un proceso ordinario de puro derecho, en razón a que el recurso jerárquico de la parte demandante no cumplió con la observación que le hicieron, por lo que, la AGIT se limitó a responderle su recurso jerárquico únicamente en los puntos también reclamados en el recurso jerárquico de la AT y por tanto, no amerita en esta instancia, valorar circunstancias no discutidas en la Resolución ahora impugnada; resultando que la sentencia que se pronuncia, se refiere exclusivamente al



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 579/2010. Contencioso Administrativo.- Minera San Cristóbal contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

control de legalidad y legitimidad de los actos emitidos por la AGIT, o en su caso, su revocatoria por haberse conculcado las normas que rigen a la administración.

V.2. En cuanto a la falta de valoración de la documentación de las Declaraciones Juradas del IVA del Crédito Fiscal traspasado por ASC Bolivia LDC, y la diferencia de cálculo en las DUE's; cabe señalar que, habiendo sido rechazado el recurso jerárquico de la empresa minera demandante por no dar cumplimiento al Auto de observación de fs. 512 de antecedentes realizado en contra de su recurso, la AGIT no emitió criterio alguno, por lo que sin mayor fundamentación, mantuvo firmes y subsistentes las observaciones efectuadas por la AT respecto al crédito fiscal IVA de las declaraciones juradas de ASC Bolivia LDC y las diferencias de cálculo en la DUE N° 2008-543-C-961, por Bs.3.492.189.- y Bs.19.125.- respectivamente, por consiguiente, este Tribunal no puede pronunciarse en cuanto a dicho agravio porque no fue aceptado, ni resuelto por la autoridad demandada en la Resolución Jerárquica.

V.3. Facturas depuradas por no vinculación con la actividad gravada y deficiencias en su emisión del crédito fiscal traspasado de la empresa ASC Bolivia LDC; cabe señalar previamente que, el art. 8.a) de la Ley 843 (Ley de Reforma tributaria) claramente determina que para que exista crédito fiscal en el caso del impuesto al valor agregado (IVA) se debe tratar de una importación definitiva y relacionada con la operación gravada, es decir aquella destinada a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen, el referido artículo señala: *"Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el Artículo 15° 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 se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida. **Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen...**"*. La citada norma debe vincularse con el artículo primero de la Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999, que modifica el art. 12 la Ley N° 1489 (Ley de Exportaciones) que dispone que los exportadores recibirán la devolución de Impuestos Internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, es decir nuevamente se recalca, que solo se realizará la devolución impositiva cuando los costos y gastos de la exportación de mercancías y servicios estén directamente vinculados o unidos a la actividad exportadora. El artículo primero de la Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999 nuevamente debe relacionarse con el art. 3 del D.S. N° 25465 (Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones) que determina que el Crédito Fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos vinculados a las exportaciones definitivas serán reintegrados, la citada norma dispone expresamente en su primera parte: *"El crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado*

interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios, vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del artículo 11 de la ley 843...".

Todas las anteriores normas determinan que la devolución impositiva por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el caso de las exportaciones tiene que estar vinculadas necesariamente a los gastos y costos directamente relacionados con la exportación.

En el objeto de controversia, determinado que conforme a la legislación vigente la devolución impositiva por el IVA en el caso de las exportaciones tienen que estar vinculadas necesariamente a los gastos y costos directamente relacionados con la exportación, es necesario fijar que se entiende por costos y gastos directamente relacionados con la exportación definitiva, así se tiene que los **costos**, son los desembolsos y deducciones directos causados por el proceso de fabricación o por la prestación del servicio e incluyen: mano de obra; sueldos y salarios del personal de planta; materias primas; materiales de consumo e insumos; mercancías; fletes si los hubiere; arrendamiento del local de la planta si lo hubiere o en su caso pago de impuestos por la propiedad de bien inmueble donde funciona la exportadora; servicios públicos (agua, luz, teléfono); y depreciación de máquinas y equipo. Por su parte se entiende por **gastos**, los desembolsos y deducciones causados por la administración de la empresa, donde se incluyen: sueldos y salarios del personal administrativo; arrendamiento de oficina o pago de impuestos de oficina; papelería; correo y teléfono; **gastos de publicidad**; transporte; mantenimiento del vehículo, pago de impuestos del vehículo; gastos de capacitación y honorarios profesionales, siempre que sean un costo o gasto directamente relacionado con la actividad de exportación.

En ese sentido y de la revisión de antecedentes administrativos, se tiene que, estas notas fiscales se encuentran relacionadas a conceptos de Honorarios Profesionales, Servicios Publicitarios, Facturas sin detalle ni comprobante contable y Proyecto Construcción Pueblo Nuevo, por lo que se pasa a exponer por conceptos:

En el concepto de **Honorarios Profesionales** se evidencia que están vinculadas de manera indirecta con la actividad gravada de MSC, es así que se procedió a la revisión de la documentación presentada por MSC en el proceso de verificación y en la instancia de alzada, consistente en fotocopias legalizadas de las facturas, Comprobante de Asiento Diario, Comprobante de Egreso y papeletas que describen los trabajos realizados, evidenciándose que las facturas Nos. 19, 27, 30, 37, 46, 51, 56, 69, 70, 77, 88, 93, 137 y 152, 7, 18, 32, 57, 72, 76 y 86, 91, 97, 108, 120, 136, 142, 170 y 177, de Eduardo R. Quintanilla B., fueron emitidas por Honorarios Profesionales correspondientes a servicios legales relacionados con la Protocolización de Poderes, revisión de escrituras públicas, verificación de contratos, revisión de proyectos, representaciones y otros; trabajos de asesoramiento legal necesarios en la actividad de la empresa y, en consecuencia, vinculados con la actividad exportadora.

Con relación a las facturas Nos. 5468, 5993, 128, 395, 943, 1648, 2132, 2139, 2330 y 2694, de Moreno Muñoz relacionadas a Servicios de Auditoria y las facturas Nos. 462, 2315, 2563, 2847 y 3240 de Price



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 579/2010. Contencioso Administrativo.- Minera San Cristóbal contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Waterhouse Coopers SRL, fueron emitidas por servicios de auditoría, contratación de personal, asesoramiento tributario y financiero.

Los servicios descritos precedentemente, guardan relación con la actividad de la empresa, pues la misma constituye información necesaria para los inversionistas; habiendo reconocido la empresa MSC, desde el inicio de sus operaciones, que se contrataron servicios especializados de profesionales, tanto en el ámbito tributario como en el financiero; por tanto, es evidente la vinculación de los servicios profesionales prestados por Moreno Muñoz - Servicios de Auditoría y Price Waterhouse Coopers SRL, a la actividad exportadora de MSC.

En cuanto a la factura N° 12 de Tuni SRL, de la revisión de la misma, se evidencia que ésta fue emitida por el Asesoramiento Proyecto Nuevo Pueblo, por Bs.7.215.-; evidenciando que previamente a los trabajos de explotación, ésta empresa tuvo que efectuar tareas de preparación, entre las cuales, se encontraba la reubicación del pueblo, empero, la factura no describe en que consistió dicho asesoramiento, no señala el detalle o motivo de tal servicio y si fue necesario para la actividad de la empresa, siendo insuficiente la prueba presentada por MSC, por lo que se mantiene la depuración de crédito fiscal de Bs.937,95.

En relación a la factura N° 15, de Servicios Ambientales SA, emitida por el servicio de Asesoría Directorio, Informe Impuesto a las Utilidades Extraordinarias por Actividades Extractivas y la traducción al inglés del Informe, todo por Bs.5.770.-, estableciendo del detalle de la factura que son servicios de apoyo especializado que favorecen a la organización administrativa de la empresa y evidentemente vinculados con la actividad exportadora.

En síntesis, respecto a las 46 facturas clasificadas en el concepto Honorarios Profesionales, realizó una correcta valoración la autoridad demandada conforme al art. 8 del DS 21530, que señala "*el crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8 inc. a) de la Ley N° 843, es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen vinculadas con la actividad sujeta al tributo*", porque de todo lo expuesto se advierte que las facturas detalladas líneas arriba y conforme se evidencia de la documentación presentada e incurso en antecedentes administrativos, que el pago de honorarios profesionales son costos o gastos indirectos necesarios para la realización de las actividades de producción, comercialización y exportación de minerales, por tanto tienen incidencia en la actividad minera exportadora, por lo que fue lo correcto lo obrado por la autoridad demandada que dejó sin efecto la depuración del crédito fiscal en este aspecto porque se encontraban vinculadas con la actividad principal de la MSC.

Ahora bien, en la parte que dejó sin efecto el crédito fiscal de la factura N° 12, cuya depuración es de Bs.937,95 debe mantenerse, como también en la parte que depuró el crédito fiscal de las facturas Nos. 19; 27; 30; 7; 37; 18; 46; 32; 51; 56; 69; 57; 70; 77; 72; 76; 88; 93; 86; 91; 97; 108; 137; 120; 136; 152; 142; 170; 177; 5468; 5993; 128; 395; 943; 15; 1648; 2132; 2139; 2330; 2694; 462; 2315; 2563; 2847 y 3240, por un total de Bs.141.801,76 porque del análisis de la vinculación o no de dichas facturas, se evidencia que los servicios de Honorarios Profesionales

prestados con la actividad gravada, no se las realizó en cumplimiento de lo establecido por el art. 70.4 de la Ley N° 2492 que señala: *“Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo 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”*, en ese sentido, sobre la base del marco legal expuesto precedentemente y conforme a los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843 y 8 del DS N° 21530, la AGIT dictó las Resoluciones Jerárquicas STG/RJ/0064/2005; STG/RJ/0156/2007 y AGIT-RJ 0341/2009 -entre otras-, una línea doctrinal, en la que señala que el contribuyente para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal producto de las transacciones que declara, debe cumplir con tres requisitos, ellos son: 1) Estar respaldado con la factura original; 2) Que se encuentre vinculado con la actividad gravada; y 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente, y al no cumplir con esos requisitos en parte las facturas citadas, correspondió que la autoridad demandada deje sin efecto en la parte del crédito fiscal, dejando sin efecto la depuración del crédito fiscal de Bs.10.692.-, en cumplimiento de la normativa mencionada.

Concepto de Servicios de Publicación en el presente caso las facturas Nos. 10, 13, 20, 24, 31 y 33, fueron observadas por la transacción de la Publicación Suplemento Proyecto, que según el recurrente, la factura detalla el servicio prestado, pero que no presentó el documento indicado, y para la factura N° 35, solo se presentó fotocopia simple de la factura según la AT, sin embargo, de la revisión del Acta de Recepción/Devolución de Documentación de 7 de septiembre de 2009, se evidencia que MSC presentó la documentación solicitada por la AT, fotocopias legalizadas de las facturas observadas, las mismas que además consignan el sello de verificación con el original, estampado por el fiscalizador actuante, en 27 de octubre de 2009; ahora bien, siendo suficiente el detalle consignado en las facturas observadas, se establece la vinculación de la transacción con la actividad exportadora.

En ese entendido, también las facturas Nos. 66 al 100 del 14 de mayo al 4 de junio, se encuentran relacionadas con los gastos de publicidad, dichas publicaciones tienen relación indirecta con la actividad exportadora, por ello, fue correcto que la autoridad demandada deje sin efecto la depuración de crédito fiscal de las facturas Nos. 10, 13, 20, 24, 31, 33 y 35, emitidas por Abelardo Murillo F porque el contribuyente cumplió lo dispuesto por el art. 7 del DS N° 24051, que determina que: *“Para establecer la Utilidad Neta sujeta al impuesto, se restará de la utilidad Bruta (ingresos menos costo de los servicios prestados) los gastos necesarios para obtenerla y, en su caso, para mantener y conservar la fuente, cuya deducción admite la Ley y este Reglamento”*. Igualmente el art. 15. (Gastos Operativos), señala que: *“También será deducible todo otro tipo de gasto directo, indirecto, fijo o variable, de la empresa, necesario para el desarrollo de la producción y de las operaciones mercantiles de la misma, tales como los pagos por promoción y publicidad, venta o comercialización, incluyendo las entregas de material publicitario a título gratuito, siempre que estén relacionadas con la obtención de rentas gravadas y con el giro de la empresa”*.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 579/2010. Contencioso Administrativo.- Minera San Cristóbal contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Por el contrario en el caso de la factura N° 284, de Comunicaciones y Publicidad de Luis Humberto Vacaflor G., de la revisión de su detalle, se tiene que ésta fue emitida por concepto de la suscripción anual al boletín informativo "Siglo 21", del 21 de junio de 1999 al 21 de junio de 2000; empero, la descripción incluida en la factura no explica, la necesidad de dicha suscripción y su vinculación con la actividad exportadora, por lo que se confirmó la depuración de crédito fiscal de Bs.75,40 efectuado por la AT porque el contribuyente incumplió con lo establecido por el art. 8.a) de la Ley N° 843 que señala: "Del impuesto determinado por aplicación del art. 4 de la misma norma, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el artículo 15 de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida. Sólo darán lugar al cómputo de crédito fiscal, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen", por consiguiente, por todo lo fundamentado en el presente punto referido a 8 facturas por servicios de Publicaciones, que fueron observadas por la AT y revocadas por la instancia de Alzada, por un total de crédito fiscal de Bs.3.195,40, fueron correctamente depuradas porque no manifestó la necesidad o utilidad de tal suscripción al boletín informativo respecto a la actividad principal de la empresa minera, por consiguiente, debe mantenerse la depuración por Bs.75,40 y dejando sin efecto Bs.3.120.-.

Por el concepto de Facturas sin detalle ni comprobante contable, de la revisión de las Facturas Depuradas ASC Bolivia LDC Períodos Enero a Diciembre Gestión 1997 y 1998 no aclaran el tipo de servicio prestado; asimismo, la MSC no presentó comprobantes contables que las vinculen con el gasto respectivo, ya que solamente presentó las facturas que fueron objeto de traspaso del crédito fiscal, por lo que la Resolución de Alzada, revocó la depuración de las facturas Nos. 28, 31, 43 y 47.

Observando la causa por la que fueron depuradas las facturas precedentemente detalladas, se advierte en primer lugar, que la observación implica un aspecto formal, no consignan el detalle de los servicios prestados, establecido en el num. 22-d) de la RA 05-0043-99, que debió ser cumplido por el emisor de la factura, tal y como establece la propia Resolución Administrativa citada, al señalar. "Al extender las Notas Fiscales, se registrarán imprescindiblemente los siguientes datos:...", por lo que considerando que quien registra los datos es el emisor, la sanción es aplicable al que emitió la factura, no siendo causa para que MSC no goce del crédito fiscal, además en el presente caso, se evidencia que en la parte central superior de las facturas observadas, éstas señalan: "Contratistas en sondajes para la minería:...", debiéndose tener presente que en minería, sondaje o perforación de exploración es la extracción de materia, con el propósito de analizar y determinar tipos, calidades y cantidades de mineral, para la eventual explotación del yacimiento, por lo que queda claro que el servicio prestado corresponde a la fase de exploración del Proyecto de San Cristóbal.

Por otra parte, se debe tener presente que la AT, según Requerimiento N 102578, solicitó a MSC la presentación de las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal traspasado de ASC Bolivia LDC (Sucursal Bolivia) a MSC, así

como comprobantes contables; documentos que de acuerdo a Acta de Recepción de Documentos, entre otros, fueron presentados por MSC Libros Diarios y Mayores de ASC Bolivia, correspondientes, entre otros, a los periodos octubre de 1996 a septiembre de 1997 y octubre de 1997 a septiembre de 1998, consiguientemente, en consideración a que la prueba descrita precedentemente, no fue específicamente solicitada por la AT, la misma que fue aportada por MSC en instancia de alzada, cumpliendo con lo establecido en el art. 81 del CTB, que establece: (Apreciación, Pertinencia y Oportunidad de Pruebas) *"Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad"*, asimismo la Ley N° 3092, Título V del CTB prevé en su art. 217 (Prueba Documental) señala: *"Se admitirá como prueba documental: a) Cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia de éste legalizada por autoridad competente"*, como también el art. 217 de la Ley N° 3092 de cuyo resultado, se puede advertir que los contratos detallados respaldan la prestación del servicio de perforación, realizado por BOYTEC, por tanto, en este punto corresponde confirmar la devolución del crédito fiscal originado en las facturas Nos. 28, 31, 43 y 47, por el importe correcto de Bs.222.145.- y no de Bs.633.813,36, conforme a las disposiciones legales precitadas.

En cuanto al concepto de Proyecto Construcción Pueblo Nuevo, de la revisión de las Facturas Depuradas ASC Bolivia LDC, se evidencia que la AT depuró las facturas Nos. 266, 290, 1, 57, 81, 14, 2, 58, 59, 18, 25, 91, 249, 28, 29, 90, 3, 30, 94, 40, 35, 5, 1, 37, 8, 44, 3, 55, 47, 5, 51, 6, 15, 41, 10, 38, 7, 42, 20, 8, 9, 10, 45, 62, 63, 64, 65, 66, 14, 15, 16, 19, 20, 31, 23, 32, 34, 7 y 11, al respecto, en el análisis del crédito fiscal que la instancia de Alzada reconoció como válido, se debe dejar establecido que el art. 25 de la Ley N° 1777 Código de Minería, establece que: *"las actividades mineras se clasifican en: a) Prospección y exploración; b) Explotación; c) Concentración; d) Fundición y refinación; y e) Comercialización de minerales y metales"*; en ese entendido, de acuerdo con la normativa minera y la doctrina, las actividades previas a la explotación minera son la prospección y exploración que presumen la ubicación de los yacimientos de minerales, que posteriormente son comercializados en mercados internos o externos, por lo que las compras y servicios adquiridos en la etapa o actividades de prospección y exploración, que cumplan con lo dispuesto en los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843, se encuentran directamente relacionados con las actividades posteriores, tales como la explotación y la comercialización, toda vez que sin la realización de dichas actividades previas, no existiría producto a explotar ni a comercializar.

De antecedentes, se evidencia que el 13 de noviembre de 1998, ASC Bolivia LDC y la Sociedad Accidental TAURO-ALTO-TECNOPLAN, suscribieron Contrato de Obra, para la construcción del nuevo pueblo de San Cristóbal, en la modalidad obra vendida a precio alzado, es decir, que la obra debía ser entregada de acuerdo con las especificaciones técnicas y en el plazo y precios establecidos en el contrato, de la descripción de antecedentes y en relación a las facturas Nos. 91, 90, 1, 3, 10 y 7, emitidas por TECNOPLAN Constructora SRL; Nos. 249, 3, 94, 5, 8, 15 y 20, emitidas por TAURO SRL Empresa Constructora; y las facturas Nos. 28,



Órgano Judicial

29, 30, 35, 37, 41 y 42, emitidas por A. Constructora ALTO-LTDA, todas de la gestión 1998; se observa que el detalle de las transacciones refieren los pagos del Proyecto "Pueblo Nuevo San Cristóbal" de acuerdo con Certificados de Pago, los mismos que se hallarían vinculados con la actividad exportadora, debido a que como se verificó precedentemente, entre las actividades previas a la explotación, MSC tuvo que realizar el traslado del pueblo en **convenio con la comunidad**, actividad que demandó la construcción de toda una nueva infraestructura, que de acuerdo con el contrato de Obra estuvo a cargo de la Sociedad Accidental TAURO-ALTO-TECNOPLAN; consecuentemente, conforme a los antecedentes y la norma se reconoce como válido el crédito fiscal emergente de las citadas facturas.

En relación a las facturas Nos. 1, 2 y 14, emitidas por Jáuregui & Jáuregui Consultores Asociados SRL e Ing. Fernando Patiño, respectivamente, del detalle consignado en las mismas, se observa que corresponden al estudio, relevamiento y diseño eléctrico de la Iglesia San Cristóbal; por las facturas Nos. 55 y 62, de Artesanía Bagolino, su detalle describe la instalación de cubierta o techo de la Iglesia, y ante las mismas, MSC presentó el Contrato de Obra, de 20 de abril de 2009 suscrito entre ASC Bolivia LDC y Carlos Fusi Lema (Contratista), por el cual, el contratista se compromete y obliga a construir el techo de la iglesia en el nuevo pueblo San Cristóbal; y respecto a las facturas Nos. 63, 64, 65 y 66, también de Artesanía Bagolino, el detalle consignado en las mismas refiere a la fabricación de 5 ventanas y puertas para la Iglesia San Cristóbal; y en cuanto a las facturas Nos. 5, 6, 7, 8, 9, 10, 14, 15, 16, 19, 20 y 23, emitidas por Carlos Rúa Landa, de la revisión del detalle consignado en las mismas, se tiene que estas comprenden los servicios de Coordinación y Supervisión de Obras de Restauración del Templo San Cristóbal.

Al respecto, el respaldo documental como es la Ordenanza Municipal N° 07/98 de 8 de octubre, autorizó el traslado y la construcción de la nueva Iglesia bajo la supervisión de las autoridades competentes, por lo que el Proyecto "Pueblo Nuevo San Cristóbal", también implicó la construcción de una Iglesia similar a la ya existente; en ese sentido, la construcción de la infraestructura (techo, puertas y ventanas), así como la restauración de las obras culturales, fueron necesarias para la preservación del Patrimonio Cultural del Pueblo, por lo que las transacciones descritas en las veintiún (21) facturas analizadas precedentemente, se encuentran vinculadas con la actividad exportadora, por lo que en este punto la autoridad demandada confirmó la Resolución de Alzada, de manera correcta y conforme a la Ley N° 1963, de Modificaciones a la Ley de Exportaciones, art. 1. Modifícase el art. 12, de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993 en la forma que a continuación se indica: *"En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de Impuestos Internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora"*, y art. 2. Modifícase el art. 13 de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993, en la forma que a continuación se indica: *"Con el objetivo de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora. La forma y modalidades de dicha devolución serán*

reglamentadas por el Poder Ejecutivo de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 11 de la Ley N° 843”.

Por otra parte, en cuanto a la factura N° 81 emitida por Sckema SRL, se establece que la misma comprende los servicios de diseño arquitectónico del pueblo San Cristóbal, en los meses julio, agosto y septiembre, para lo cual MSC, en el término de prueba de la instancia de alzada, presentó planillas de asistencia que detallan a las personas y las horas trabajadas, y el Acuerdo de Servicios Técnicos (Technical Services Agreement), redactado en idioma inglés, en tanto que las facturas Nos. 31, 32 y 34 emitidas por Carlos Barrientos M. – Arquitecto CAB 102, y la factura N° 11 de Compañía Constructora Andrade Benítez, comprenden servicios de elaboración de proyectos arquitectónicos; sin embargo, de la revisión de los antecedentes administrativos y de la prueba presentada en la instancia de alzada, se observa que la sola descripción de la actividad en la factura no permite identificar el objetivo de los proyectos, pues en el caso de la factura N° 81, el documento de respaldo se encuentra redactado en inglés, por lo tanto, no es posible determinar el alcance real del servicio y la vinculación con la actividad exportadora; consiguientemente, en este punto por las cinco 5 facturas detalladas anteriormente, la autoridad demandada revocó la Resolución de Alzada y confirmó la depuración de crédito fiscal de Bs.31.717,83, efectuado por la AT, en contradicción con el DS N° 27874 del RCTB en su art. 12. III que modifica el art. 37 del DS N° 27310 de la siguiente manera: *“Cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importe a CINCUENTA MIL 00/100 UNIDADES DE FOMENTO DE LA VIVIENDA, deberán ser respaldadas por los sujetos pasivos y/o terceros responsables, a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente”.*

De lo analizado, en relación a las 59 facturas impugnadas por la AT y revocadas por la instancia de alzada en el concepto Proyecto Construcción Pueblo, por el análisis jurídico expuesto precedentemente, la instancia jerárquica revocó parcialmente la Resolución de Alzada, en cuanto a las facturas Nos. 81, 31, 32, 34, 11, 18, 40, 44, 47, 51, 57, 58, 59 y 25, por las cuales debe mantenerse la depuración de crédito fiscal, por un total de Bs.62.724,58; por las facturas Nos. 91, 90, 1, 3, 10, 249, 3, 94, 5, 8, 15, 20, 28, 19, 30, 35, 37, 41, 42, 1, 2, 14, 55, 62, 63, 64, 65, 66, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 14, 15, 16, 19, 20, 23, 266, 290, 38 y 45, se reconoce como válido el crédito fiscal por Bs.1.923.105,53 y por la factura N° 68 se mantiene la depuración de crédito fiscal de Bs.610,75.-, de manera acertada.

En conclusión, en el presente punto sobre las facturas depuradas por no vinculación con la actividad gravada y deficiencias en su emisión, por el crédito fiscal traspasado de la empresa ASC Bolivia LDC, se mantuvo dejar sin efecto el crédito fiscal por Bs.5.518.762,35 y por Bs.2.290.172,29 por la AGIT en la Resolución Jerárquica de manera adecuada.

V. 4.- Otros conceptos observados, como resultado del proceso de verificación, agrupadas en los conceptos de Capacitación, Comisiones Bancarias, Consultoría, Gastos de Campamento, Gastos por Comercialización, Material de Escritorio, Arrendamiento y Asesoramiento Financiero, Comisión por Reposición de Formularios, Facturas con Errores, Transportes y Viajes, Administración de Fondos, Comisiones y



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 579/2010. Contencioso Administrativo.- Minera San Cristóbal contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Varios; debe mantenerse la depuración del crédito fiscal IVA emergente de las mismas toda vez que el recurso jerárquico presentado por MSC fue rechazado por la ARIT en virtud del art. 198-III de la Ley N° 3092 (Título V del CTB) y al no haber dado cumplimiento a la presentación del requisito de representación establecido en el Auto de observación de fs. 512 de antecedentes administrativos del proceso, corresponde mantener firme y subsistente la depuración del Crédito Fiscal de Bs.854.839,11.-, efectuada por la AT, y como correctamente lo hizo la AGIT en la Resolución que ahora se impugna.

V.- Facturas depuradas por no vinculación con la actividad gravada y deficiencias en su emisión de la empresa MSC, encontrándose dentro de este argumento el Asesoramiento legal tributario, Honorarios Profesionales y Asesoramiento Comunicacional, corresponde responder que:

En cuanto al **Asesoramiento legal tributario** las facturas 376 y 382 emitidas por Ferrere Abogados Araujo & Forgues S.C., corresponde precisar que el asesoramiento legal y tributario, son servicios que se vinculan con la actividad exportadora, por cuanto en la medida que una empresa realiza sus actividades cotidianas, surgen temas que requieren del asesoramiento de especialistas, tal es el caso de la factura N° 376 que corresponde a Asesoramiento Tributario y la factura N° 383 a Asesoramiento Legal; por la vinculación con la actividad de MSC se encuentra demostrado y validos el crédito fiscal. En relación a que el comprobante no correspondería; cabe señalar que si bien la Contabilización de Registros registra el pago por un total de Bs.40.125.-, cifra que no corresponde al total de las dos facturas observadas (Bs35.625.-), ello se debe a que el comprobante observado - además del pago de las facturas N° 376 y N° 383- incluye el pago por una compensación a Ferrere Abogados según el documento A27007297 por Bs.4.500.-

Por todo lo argumentado en el presente punto, corresponde mantener la confirmación de la Resolución Jerárquica, es decir, dejar sin efecto la depuración de las facturas N° 376 y N° 382, cuyo crédito fiscal asciende a Bs.4.631.-, además evidenciando que se cumplió con lo previsto por al art. 15 del DS N° 24051, (Gastos Operativos) que señala: *"También será deducible todo otro tipo de gasto directo, indirecto, fijo o variable, de la empresa, necesario para el desarrollo de la producción y de las operaciones mercantiles de la misma, tales como los pagos por gastos administrativos, gastos de promoción y publicidad, venta o comercialización, incluyendo las entregas de material publicitario a título gratuito, siempre que estén relacionadas con la obtención de rentas gravadas y con el giro de la empresa"*.

Concepto Honorarios profesionales. Las notas fiscales 208 y 212 emitidas por Elbio Homar Pérez López, cuyo detalle consigna Cobro de Honorarios Profesionales según BRAS/099/2008 y BRAS/005/2008, respectivamente, fueron observadas por la AT, debido a que éstas no describen el servicio prestado, además indica que el comprobante no corresponde; el detalle es el siguiente:

Según la Resolución de Alzada, las facturas N° 208 y N° 212 corresponden a honorarios profesionales y la Solicitud de Desembolsos de Fondos,

detalla el servicio prestado: Consulta sobre Tratamiento Tributario Contratos Cobertura y Tratamiento de Quiebra Técnica; Estrategias, Políticas y Proyección de Normativa adecuada para el pago de Regalía Minera, temas vinculados indirectamente con la actividad gravada de MSC, en consecuencia, corresponde reconocer el crédito fiscal.

De inicio, se debe considerar que las facturas de respaldo al crédito fiscal como medios fehacientes de pago y registros contables correspondientes a mayo 2008; solamente observa la falta de presentación de los Estados Financieros y la presentación de algunos documentos en fotocopia simple consiguientemente, en consideración a que la prueba aportada en instancia de alzada, consistente en Solicitudes de Pago, Solicitudes de Desembolso de Fondos, Ordenes de Pago, fotocopias de los cheques emitidos y boletas de depósito, no fueron específicamente solicitadas por la AT, entendiéndose que fueron presentadas por MSC en su afán de aclarar el objeto de la compra del servicio, se evidencia que éstas cumplen con lo establecido en el art. 81 del CTB y el art. 217 de la Ley 3092 (Título V del CTB), por lo que corresponde su valoración, correspondientes a las facturas N° 208 y N° 212 respectivamente, por lo que al tratarse de estudios y diseños relacionados al análisis del medio, en el cual MSC desarrolló posteriormente sus actividades exportadoras, se puede sostener que los servicios prestados guardan relación con la fase exploratoria de MSC, por lo que está claro que el importe cancelado de Bs.82.244,70 corresponde a las facturas 208 y 212 observadas; consecuentemente, confirmó en este punto la Resolución de Alzada, que dejó sin efecto la depuración del crédito fiscal correspondiente a las facturas 208 y 212 por Bs.10.692.- de manera adecuada y establecidas en la Ley N° 3092, Título V del CTB, art. 217. (Prueba Documental). *“Se admitirá como prueba documental: a) Cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia de éste legalizada por autoridad competente”* y art. 215. (Medios, Carga y Apreciación de la Prueba). I. *“Podrá hacerse uso de todos los medios de prueba admitidos en Derecho, con excepción de la prueba confesoria de autoridad y funcionarios del ente público recurrido”*.

De igual forma el DS N° 25465, Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones en el art. 3. (Impuesto al Valor Agregado). *“El crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del artículo 11 de la Ley N°843”*.

Concepto de Asesoramiento comunicacional. Las facturas Nos. 575 y 576 consiguientemente, al haber sido requerida dicha prueba durante la verificación y no haber sido aportada por MSC oportunamente a la AT, no cumple con lo dispuesto en el art. 81 del CTB; por lo tanto, no correspondía su valoración en la instancia jerárquica, por lo que en este punto se revocó el fallo de alzada acertadamente, manteniéndose firme la observación de la AT, que depuró las facturas 575 y 576, cuyo crédito fiscal asciende a Bs.5.821.- correctamente.

V.5. Factura observada por aspectos formales, la factura 4372 por Bs.63.100,54, de 22 de mayo de 2008, emitida por Sociedad Industrial



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 579/2010. Contencioso Administrativo.- Minera San Cristóbal contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Taunus SA, por la compra de diferentes medidas de hierro fundido en barra, no consigna el importe literal del importe vendido, causa por la que la AT la observó, corresponde precisar que la observación mencionada implica un aspecto formal en la emisión de la nota fiscal observada, como es que no consigne el importe literal del precio total, aspecto establecido en el num. 22-e) de la RA 05- 0043-99, que debió ser cumplido por el emisor de la factura, tal y como la propia Resolución citada lo prescribe en el num. 22 citado, señalando que *“Al extender las Notas Fiscales, se registrarán imprescindiblemente los siguientes datos: ...e) El importe total facturado, debe ser expresado obligatoriamente en moneda nacional, en forma numérica y literal”*, debiendo tenerse en cuenta que quien registra los datos en la factura es el emisor, por tanto, la sanción le corresponde a éste, no siendo -por si sola- causa para que MSC no goce del crédito fiscal correspondiente, menos cuando la sumatoria de los artículos adquiridos por MSC (Bs.3.762.16.-, Bs.9.530.46, Bs.16.956.36, Bs.26.493.48 y Bs.6.358.08) coinciden con el importe numérico consignado como total de Bs.63.100,54; consiguientemente, fue correcta la decisión de la AGIT de mantener sin efecto la depuración de la factura citada, cuyo crédito fiscal asciende a Bs8.203.-.

V.6. Factura observada por aspectos formales, la factura 2107 por Bs.1.912.-, de 16 de mayo de 2008, emitida por IBNORCA, corresponde señalar que, las empresas deben cumplir las Normas Bolivianas de Calidad relacionadas con aspectos de Calidad, Salud, Seguridad y Medio Ambiente, por lo cual se hace necesario que las empresas cuenten con las mismas, por tanto, la compra de 78 Normas de Calidad se encuentra vinculada con la actividad de exportación MSC.

Asimismo con relación a que fue contabilizada en la cuenta de Proveedores, se aclara que ésta no es causa para depurar el crédito fiscal de una factura, menos cuando la factura emitida por IBNORCA cuenta con el sello que reza: *“IBNORCA Crédito a 10 días Cancelación válida solo con Recibo Oficial”*, por lo que la confirmación de la Resolución de Alzada en este punto fue correcta, respecto a, mantener sin efecto la depuración de la factura citada, cuyo crédito fiscal asciende a Bs.249.-, porque se encuentra dentro lo dispuesto por el art. 70 del CTB (Obligaciones Tributarias del Sujeto Pasivo) señala: *“Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo: 5. Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan.....”*, asimismo el art. 81. (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”*.

Concepto de Servicios profesionales. Las facturas 1177, 110 y 3 emitidas por diferentes proveedores, fueron observadas por la AT debido a que su detalle no aclara el tipo de servicios prestados, consiguientemente,

al haber sido requerida dicha prueba durante la verificación y no haber sido aportada por MSC oportunamente a la AT, no cumplió con lo dispuesto en el art. 81 de la Ley N° 2492 CTB, respecto a tales facturas no ameritando mayor pronunciamiento al respecto.

Concepto de Transporte y Transporte Internacional, los sujetos pasivos del transporte de carga internacional, al estar beneficiados con la tasa cero en el IVA y comprendidos en la Ley N° 3249, no pueden emplear facturas para obtener crédito fiscal, motivo por el cual, estas facturas fueron correctamente depuradas, en este entendido, el Artículo Único de la referida Ley, establece que el servicio de transporte internacional de empresas bolivianas de carga por carretera, está sujeto al régimen de tasa cero en el IVA, que se encuentra reglamentado por el DS N° 28656, el cual establece los requisitos y condiciones que deben cumplir las empresas bolivianas de transporte internacional de carga por carretera, disponiendo en su art. 4, que: *“la prestación del servicio de transporte internacional de carga por carretera, se facturará con IVA tasa cero, no repercutiendo al impuesto citado en el precio consignado en la factura”*.

De la misma manera, la RND 10-0012-06, de 19 de abril, que emite el SIN, establece: *“el procedimiento para que los sujetos pasivos o terceros responsables que presten el servicio de transporte internacional de carga por carretera, apliquen el régimen tasa cero en el IVA”*, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley N° 3249 y su Reglamento DS N° 28656, como también definir los mecanismos para realizar el control fiscal de los beneficiados con dicho régimen, conforme expresa su objetivo en el art. 1 de la citada Resolución Normativa. Igualmente, en la Disposición Final Segunda, señala que: *“Las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, emitidos a partir del 3 de enero de 2006 por la prestación de servicios de transporte internacional de carga por carretera, no son válidos para el cómputo del crédito fiscal IVA”*.

En este sentido, según presupuesto legal citado precedentemente, se debe puntualizar que las prestaciones por servicios de transporte internacional, que tengan por objeto la realización de traslado de mercancías en general por carretera, desde el lugar en que se recibe en Bolivia o en otro país, hasta la entrega al destinatario en Bolivia u otro país, se encuentran bajo el régimen impositivo de tasa cero, por tanto, las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes emitidas por servicios prestados desde el país hasta el exterior o viceversa, no son válidas para el cómputo del crédito fiscal.

De lo expuesto, se tiene que MSC consideró como crédito fiscal el importe contenido en las facturas emitidas por concepto de servicios prestados por transporte de mercancías (bolas de acero, contenedores con óxido de zinc, sulfato de cobre, etc.) solicitando la devolución del impuesto, siendo que conforme con la normativa señalada, las mismas no debieron ser computadas con un crédito fiscal mayor al de la tasa cero, motivo por el cual, la AT procedió a su depuración correctamente; sin embargo, fueron revocadas en la Resolución de Alzada, con la fundamentación de que consignan como respaldo a la vinculación de la actividad de MSC, Órdenes de Pago, Cheques, Movimiento Contable donde están registrados los importes de las referidas facturas por transporte y papeletas de depósito,



pero no consideraron que las facturas referidas a Transporte Internacional, no son válidas para el crédito fiscal, conforme establece en la Ley N° 3249 y el DS N° 28656 referidas precedentemente.

Consiguientemente y considerando que era deber del recurrente cumplir con lo establecido en la Ley N° 3249 y DS N° 28656 vigente para el período mayo 2008 y conforme con lo analizado, por las cincuenta y cuatro facturas, la AGIT revocó el crédito fiscal que asciende a Bs.170. 337.- de manera correcta.

En cuanto a la factura N° 886 emitida por la empresa Centenario Uyuni Ltda., cuya descripción de la transacción detallada, corresponde a Sobre estadía a Iquique de 20 de noviembre de 2007, en este sentido, se observa que dicha prestación fue realizada en el exterior del país, por lo que conforme con el art. 1 de la Ley N° 843, las ventas de bienes muebles, contratos de obra, de prestación de servicios y toda otra prestación fuera del territorio del país, no se encuentran dentro del objeto del IVA; cuyo crédito fiscal alcanza a Bs.1.916.-.

En síntesis, respecto a la observación por concepto de Transporte Internacional, cuyo crédito fiscal fue reconocido por la instancia de alzada, conforme el examen expuesto anteriormente, fue correcta la determinación de la AGIT de mantener la depuración del crédito fiscal, que asciende a Bs.172.253.-, respecto a la factura precedentemente citada.

V. 7. Facturas que no cuentan con documentación contable de sustento y sin medios fehacientes de pago, antes de ingresar en el estudio del caso, cabe especificar que el art. 37 del DS N° 27310, modificado por el art. 12 del DS N° 27874 del RCTB, vigente para el período mayo 2008, establece que las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deberán ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de medios fehacientes de pago, para que la AT reconozca el crédito fiscal correspondiente, es así que en virtud de la normativa señalada, existe la obligación de los contribuyentes, que cuando realicen transacciones comerciales, a efectos impositivos, deben hallarse respaldadas a través de documentos como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente, que respalden que existió la transferencia efectiva de dominio de los productos vendidos o comprados.

Por lo expuesto y de acuerdo al presupuesto legal señalado, limita para las compras mayores a 50.000.- UFV el cómputo del crédito fiscal, a la existencia de un medio fehaciente de pago, que constituya evidencia con relación a la transferencia de dinero entre comprador y vendedor. La ausencia de respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción, según establece en el num. 11, del art. 66 del CTB.

Con respecto, a las cinco facturas Nos. 201, 2341, 20, 586 y 307, llevan como respaldo la Orden de pago, cheque, depósito de cheques de otros bancos, contabilización de registros, extractos bancarios, acta de recepción, contratos de servicios y otros, señalando que cuentan con los medios fehacientes de pago, reconociendo un crédito fiscal que asciende a un total de Bs.270.924.-, las cuatro facturas restantes con Nos. 14226, 70,

114 y 115, no sustentan la transacción, efectuando una liquidación por crédito fiscal de Bs.719.439.-

En este aspecto, sobre la observación de las nueva facturas "Sin medios fehacientes de pago", MSC no dio mayor explicación que demuestre el medio fehaciente de pago parcial o el registro de los activos fijos, que demuestren que corresponden al patrimonio de la empresa, ya que no basta para tener el derecho al crédito fiscal, demostrar que se cuenta con el comprobante de pago o el registro contable de los mismos, sino que se debe probar que en efecto las transacciones se hayan realizado, presentando los documentos por los conceptos observados, además de los medios fehacientes de pago; consiguientemente, fue correcta la depuración de las facturas Nos. 201, 2341, 20, 586 y 307 emitida en la Resolución Jerárquica, manteniendo firme la depuración del Crédito Fiscal de Bs.270.924.-

Finalizando este aspecto y por todo lo fundamentado a las nueve facturas "Sin medios fehacientes de Pago", observadas por la AT, la instancia jerárquica revocó parcialmente la decisión de la Resolución de Alzada que reconoció el crédito fiscal contenido en las Facturas Nos. 201, 2341, 20, 586 y 307 por un total de Bs.270.924.-, en consecuencia, mantuvo la depuración por Bs.5.534.150,81 con un crédito fiscal de Bs.719.439.- de manera acertada y en aplicación del DS N°25465, Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones en el art. 3. (Impuesto al Valor Agregado) que señala: *"El crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del artículo 11 de la Ley N° 843. No se entenderá como costo, a los efectos de lo establecido en el párrafo precedente, la sola depreciación de los bienes de capital y de los activos fijos, sino el pago total que se hubiere realizado por su importación o compra en mercado interno. La determinación del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley N° 843"*. Indistintamente el DS N° 27874 del RCTB en el art. 12. III. Se modifica el art. 37 del DS N° 27310 de la siguiente manera: *"Cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importe a CINCUENTA MIL 00/100 UNIDADES DE FOMENTO DE LA VIVIENDA, deberán ser respaldadas por los sujetos pasivos y/o terceros responsables, a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente"*, normativa que no cumplió la MSC, por lo que debe mantenerse la determinación de la depuración de dichas facturas.

V.8. Sobre las observaciones a las 10 Pólizas de Importación, respecto al IVA y al GA, este aspecto no fue impugnado por MSC por haber sido rechazado su recurso jerárquico por negligencia del propio contribuyente, por lo que no amerita mayor análisis al respecto.

En cuanto a otras Facturas mencionadas por el contribuyente y por no haberse admitido su recurso jerárquico conforme a Ley y la AT, hace referencia de manera superficial, sin fundamentar a que gastos o



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 579/2010. Contencioso Administrativo.- Minera San Cristóbal contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

conceptos corresponden las mismas, o por qué no debió dejarse sin efecto la depuración efectuada por la Autoridad de Impugnación Tributaria, lo que significa que de manera ultra petita pretende que este Tribunal Supremo de Justicia emita un pronunciamiento referente a dichas facturas y otras, sin observar que debió fundamentar su pretensión de manera precisa a que conceptos se refieren las mismas y porque correspondería su depuración, por lo expuesto, se tiene que no es posible emitir criterio al respecto.

Que del análisis vertido, este Tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la Resolución impugnada, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario realizó una correcta valoración e interpretación en su fundamentación, no desvirtuando la demanda los fundamentos expuestos.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del CPC, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 84 a 113, interpuesta por Empresa MSC, declarando firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0362/2010 de 3 de septiembre, pronunciada por AGIT.

No suscriben los Magistrados Rómulo Calle Mamani y 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
PRÉSIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Surtura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO



Rómulo Calle Mamani
Rita Susana Nava Durán
SALA PLENA
SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

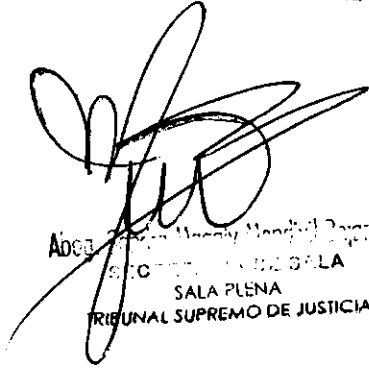
ORIGEN 2015

SENTENCIA Nº 525 FECHA 7 DE DICIEMBRE

LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2015

RÓMULO CALLE MAMANI
RITA SUSANA NAVA DURÁN

VOTO DISIDENTE:



Adolfo Sánchez Mendizábal
SECRETARIO DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

VOTO DISIDENTE

La suscrita Magistrada, presenta su voto disidente a la Sentencia de 525/2015 de 7 de diciembre de 2015 del Expediente N° 579/2010 que declara **IMPROBADA LA DEMANDA** interpuesta por la Minera San Cristóbal contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, según los siguientes fundamentos:

1. FUNDAMENTACION DEL VOTO DISIDENTE

Lamentando no compartir la decisión tomada por la mayoría del Tribunal Supremo de Justicia en el presente proceso contencioso administrativo seguidamente se expone los fundamentos jurídicos de la posición disidente:

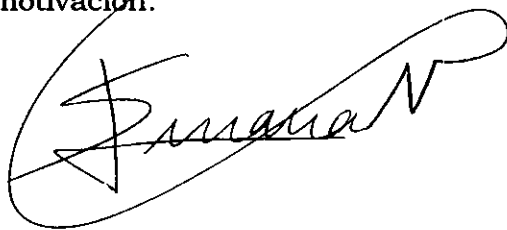
1. En el presente caso la sentencia en su ratio decidendi, no resuelve y motiva los siguientes puntos: a) No da respuesta a la pretensión del demandante, establecido en el primer considerando I. Antecedentes de Hecho, inc. a), respecto a que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria no había observado el requisito de representación de la Minera San Cristóbal; b) En su considerando V. V.2, no refiere claramente si se está dando por bien hecho o no la falta de valoración de la documentación de las declaraciones juradas del IVA, o si se está ratificando el rechazo del recurso jerárquico del demandante.
2. En el caso de autos, respecto al inc. a), al no dar respuesta al punto demandado se estaría ingresando en una incongruencia omisiva, al no resolverse las pretensiones que interpone el demandante, y con relación al inc. b) se estaría vulnerando el debido proceso en su vertiente derecho a la motivación de las decisiones.
3. Sobre la materia de incongruencia de la sentencia, la jurisprudencia constitucional inscrita en la Sentencia Constitucional N° 2016/2010-R de 9 de noviembre de 2010 ha señalado expresamente que: *"... en ese contexto, es imperante además precisar que la vulneración al debido proceso en su elemento congruencia puede derivar de dos causales concretas a saber: a) Por incongruencia omisiva, en virtud de la cual, la autoridad jurisdiccional o administrativa emite una resolución sin considerar las pretensiones de las partes, vulnerando con esta omisión el derecho a un debido proceso y también el derecho a la defensa; y, b) por incongruencia aditiva, en virtud de la cual, la autoridad jurisdiccional o administrativa, falla adicionando o incorporando elementos no peticionados o no discutidos por las partes en el decurso de la causa"*.
4. Sobre la motivación de las resoluciones: *"El Tribunal Constitucional Plurinacional en su amplia jurisprudencia, estableció que la fundamentación y motivación que realice un juez o tribunal ordinario a tiempo de emitir una resolución, debe exponer con claridad los motivos que sustentaron su decisión; en ese sentido la SC 0863/2007-R de 12 de diciembre, entre otras, refirió que: "...la garantía del debido proceso, comprende entre uno de sus elementos la exigencia de la motivación de las resoluciones, lo que significa, que toda autoridad que conozca de un reclamo, solicitud o que dicte una resolución resolviendo una situación jurídica, debe ineludiblemente exponer los motivos que sustentan su decisión, para lo cual, también es necesario que exponga los hechos establecidos, si la problemática lo exige, de manera que el justiciable al momento de conocer la decisión del juzgador lea y comprenda la misma, pues la estructura de una resolución tanto en el fondo como en la forma, dejará pleno convencimiento a las partes de que se ha actuado no sólo de acuerdo a las normas sustantivas y procesales aplicables al caso, sino que también la decisión está regida por los principios y valores supremos rectores que rigen al juzgador, eliminándose cualquier interés y parcialidad, dando al administrado el pleno convencimiento de que no había otra forma de resolver los hechos juzgados sino de la forma en que se decidió. Al contrario, cuando aquella motivación no existe y se emite únicamente la conclusión a la que ha arribado el juzgador, son razonables*

las dudas del justiciable en sentido de que los hechos no fueron juzgados conforme a los principios y valores supremos, vale decir, no se le convence que ha actuado con apego a la justicia, por lo mismo se le abren los canales que la Ley Fundamental le otorga para que en búsqueda de la justicia, acuda a este Tribunal como contralor de la misma, a fin de que dentro del proceso se observen sus derechos y garantías fundamentales, y así pueda obtener una resolución que ordene la restitución de dichos derechos y garantías, entre los cuales, se encuentra la garantía del debido proceso, que faculta a todo justiciable a exigir del órgano jurisdiccional a cargo del juzgamiento una resolución debidamente fundamentada, así se ha entendido en varios fallos de este Tribunal, entre ellos, la SC 0752/2002-R, de 25 de junio, que ampliando el entendimiento de la SC 1369/2001-R de 19 de diciembre señaló lo siguiente: (...) el derecho al debido proceso, entre su ámbito de presupuestos exige que toda Resolución sea debidamente fundamentada. Es decir, que cada 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. Que, consecuentemente cuando un Juez omite la motivación de una Resolución, no sólo suprime una parte estructural de la misma, sino también en los hechos toma una decisión de hecho no de derecho que vulnera de manera flagrante el citado derecho que permite a las partes conocer cuáles son las razones para que se declare en tal o cual sentido; o lo que es lo mismo cuál es la ratio decidendi que llevó al Juez a tomar la decisión'."

5. Por lo anteriormente señalado y al evidenciar que en el presente caso existe incongruencia omisiva y ausencia de motivación de la sentencia, la magistrada que disiente presenta su voto disidente a la Sentencia que emite Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

2. FALLO QUE DEBE TENER LA SENTENCIA

En base a la fundamentación jurídica y de hecho precedente, la Magistrada que firma al pie, considera contrariamente al fallo de la Sentencia que se disiente, que se debe resolver respecto a los puntos reclamados por el demandante conforme se expresa en el voto disidente y que no infringe el principio de congruencia en su forma omisiva ni al debido proceso en su vertiente motivación.



Sucre, 7 de diciembre de 2015.

