



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



3-22-11
78-28

10

SALA PLENA

SENTENCIA: 537/2015.
FECHA: Sucre, 7 de diciembre de 2015.
EXPEDIENTE N°: 81/2011.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Empresa Minera San Cristóbal S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: **Pastor S. Mamani Vilca.**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Empresa Minera San Cristóbal S.A., contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativo interpuesta por la Empresa Minera San Cristóbal S.A. de fs. 82 a 97 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0515/2010 de 22 de noviembre, la respuesta de fs. 147 a 153 vta., los memoriales de réplica de fs. 157 a 162, dúplica de fs. 166 a 167 y los antecedentes procesales; y.

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

ANTECEDENTES: Manifestó que el 29 de agosto de 2008, presentó la Solicitud de Devolución Impositiva (SDI) por el periodo fiscal abril de 2008, la cual fue aprobada mediante Formulario 1137 con Orden N° 5032233385 del 29 de agosto de 2008, por un monto de Bs. 26.485.227 por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y Bs. 4.010.749 por el Gravamen Arancelario (GA), previa fiscalización, en aplicación del art. 8 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003.

El alcance de la fiscalización comprendió el periodo fiscal abril 2008, junio, septiembre y diciembre 2003; febrero y abril 2004, no obstante que las facultades de la Administración Tributaria para revisar las gestiones 2003 y 2004 estaban ya prescritas a momento de la emisión de la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-0000058-10 de 18 de enero de 2010, en tal razón el rechazo de la Devolución de Impuestos del Crédito Fiscal IVA de las facturas de esos periodos prescritos son improcedentes.

Expresó que el 1° de febrero de 2010, fue notificada la empresa con la Resolución Administrativa N° CEDEIM PREVIA N° 23-0000058-10 de 18 de enero de 2010, que resuelve la devolución mediante Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM) por el periodo fiscal abril de 2008, del importe de Bs. 22.806.799 correspondiente al IVA y Bs. 4.000.331 correspondiente al GA, resolución que además dispone como monto no sujetos a la devolución las sumas de Bs. 3.678.428 por el IVA y Bs. 10.418 por el GA, los cuales no fueron objeto de impugnación.

Señaló que ante la interposición del recurso de Alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Chuquisaca, por Resolución ARIT/CHQ/RA 0081/2010 de 8 de julio, revocó parcialmente la resolución recurrida de Alzada:

a) Crédito Fiscal IVA.- Concepto 1.- De las 91 facturas depuradas por no tener vinculación con la actividad gravada se reconoce 84 facturas con validez de crédito fiscal, con el importe de Bs. 1.208.765.- Se mantiene incólume la decisión de la Administración Tributaria (AT) de depurar siete facturas (7) por no tener vinculación, manteniendo el importe de Bs. 1.037.432.-

b) Facturas sin medios fehacientes de pago.- Concepto 2.- Sobre las 6 facturas observadas por el concepto señalado, dispuso reconocer 1 factura por Bs. 64.747.41 manteniéndose incólume la depuración de 5 facturas por la AT, cuyo valor asciende a Bs. 138.922,94.

c) Mantenimiento de valor.- Concepto 3.- Se mantuvo incólume las diferencias detectadas por la AT de Bs. 955.522 de crédito fiscal.

Concluyó este punto señalando que el recurso Jerárquico interpuesto fue únicamente sobre las facturas y los cargos observados por la AT que fueron ratificados por la AGIT, sin que forme parte de la Litis aquellos que fueron aceptados por dicha autoridad a través de la Resolución AGIT-RJ 0515/2010 impugnada por la demanda.

Refirió también que la AGIT incorrectamente ha confirmado las observaciones de la AT por reparos al registro contable, por gastos incurridos por el contribuyente como no vinculados a la actividad exportadora y por crédito fiscal provenientes de gastos de transporte internacional, considerándolo no sujetos a devolución impositiva las facturas agrupadas en: CONCEPTO 1 (fs. 84-85) (Observaciones al Crédito Fiscal IVA), concepto (Observaciones al Registro Contable, Crédito Fiscal considerado no vinculado a la actividad gravada y Crédito Fiscal Transporte Internacional, que asciende a un Sub Total de Bs. 1.210.034 por gastos observados por Concepto 1.

Pidió tener presente que la empresa tiene como única actividad gravada la exportación de minerales, siendo por tanto improcedente separar los gastos y costos incurridos en el desarrollo de la actividad, unos como "no vinculados a la actividad gravada" y otros como "vinculados a la actividad exportadora", porque en todos los casos la actividad es la misma y única. En tal virtud, todos los gastos de tipo operativo son sujetos a devolución de impuestos por estar vinculados a la única actividad que es la exportadora.

a) Facturas emitidas por la empresa "ASC Bolivia LDC (Sucursal Bolivia)" vinculadas con la actividad gravada de la EMSC.-

Sobre el particular manifestó que la empresa "ASC Bolivia LDC (Sucursal Bolivia) emitió dos facturas en la misma fecha, una por los servicios prestados y otra por los gastos incurridos en la ejecución del Servicio de Administración, a efecto de que los mismos sean reembolsados por la



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 81/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa Minera San Cristóbal S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

empresa, conforme al contrato suscrito el 1º de enero de 2003 con la señalada empresa, cuyos gastos observados son sujetos de devolución impositiva por estar vinculada con la actividad gravada y exportadora, renovables anualmente y además reconocida por autoridad competente. Resulta equivocado no diferenciar el tratamiento legal entre los gastos sujetos a Crédito Fiscal IVA y los sujetos de Devolución de Impuestos, y más aun tratándose de la empresa, cuyo objeto social principal es la actividad minera exportadora, por lo que el reparo de la AT es improcedente.

Expresó asimismo que de acuerdo al contrato suscrito con la empresa "ASC Bolivia LDC (Sucursal Bolivia)", cuyo objeto fue la prestación del servicio de Administración de las Operaciones a ser realizados por la empresa San Cristóbal S.A., acordándose además que el Contratista realizará a nombre del Contratante o a nombre propio las compras de bienes y servicios, pudiendo contratar a terceras personas y/o empresas para el cumplimiento del Contrato, por lo que los gastos y costos en los que incurriera debía ser re-facturados al Contratante. Además, el Contratista tendría a su cargo entre otras operaciones inherentes a la actividad minera las siguientes:

- Administración de operaciones e instalaciones.
- Administración financiera y fiscal, contabilidad, operaciones financieras y bancarias.
- Representación del Contratante, de acuerdo a las facultades otorgadas en Poderes a tales propósitos.
- Compra de requerimiento de materia prima y otros productos a nombre del Contratante o a nombre propio.
- Control de inventarios de materias primas y productos.
- Previsión de información técnica y tecnológica (Know how).

Es indudable que los servicios descritos están plena y directamente relacionadas con la actividad de la empresa, conforme al art. 3 del DS N° 25465, insistió.

Señaló por otra parte, que posterior a la firma del contrato, y considerando que "ASC Bolivia LDC (Sucursal Bolivia)" era poseedora de casi la totalidad del capital social de "Minera San Cristóbal S.A.", se acordó entre las partes Contratante y Contratista, que el pago por los gastos incurridos en el cumplimiento del contrato (reembolso de gastos) y por los Servicios de Administración contratados serán pagados en su momento mediante la otorgación de una participación accionaria, ya que los mismos constituirían Aportes de Capital a la Empresa MSC, por lo cual se efectuó la contabilización en la cuenta "Aportes por Capitalizar" hecho que consta en los Estados Financieros de la empresa MSC, desde el ejercicio fiscal 2003 hasta el 2007, así como en las Notas a los mismos. Posteriormente, en el año 2005 la Empresa matriz "ASC Bolivia LDC" transfiere a la Empresa "Apex Silver Mines Limited" el 100% de su participación accionaria, y con ello naturalmente se transfiere su sucursal "ASC Bolivia LDC (Sucursal Bolivia)" y a su vez también se transfiere la Empresa Minera San Cristóbal S.A. en el porcentaje de participación. Posteriormente en el año 2005 y 2007 se transfiere la participación accionaria, resultando que la capitalización de la deuda un hecho muy

posterior al acaecimiento del hecho imponible del IVA sobre el aumento de Capital de la empresa MSC, a través de una capitalización de una deuda con los accionistas es diferente y ajeno al derecho al cómputo del crédito fiscal IVA sobre esas facturas por servicios, aspectos que han sido de conocimiento de la Administración Tributaria dentro del proceso de verificación, sin embargo las observaciones a las Facturas fue por el hecho que, según Fiscalización no fueron llevadas al Gasto, sino a Aportes por Capitalizar, existiendo un error de apreciación de la mecánica contable, toda vez que la partida que se contabiliza como Aportes a Capitalizar es la cuenta por pagar (obligación de pago), no así el Gasto. Además señaló que como prueba irrefutable presentaron en fase administrativa Certificaciones por los que se establecen que las facturas otorgadas por la empresa Contratista corresponde a los servicios prestados a la empresa MSC, por ello demuestran que los gastos observados por este concepto (facturas 70, 71, 72, 73, 74 y 75) son sujetos a la devolución de devolución impositiva, en la medida que están vinculados directamente en la actividad gravada generadora de ingresos y vinculados directamente a la actividad exportadora, careciendo de sustento legal lo aseverado por la Administración Tributaria.

b) Valor del crédito fiscal.-

Expresó que si bien los aportes de capital no están gravados, la AGIT realiza una interpretación equívoca de la norma y de la naturaleza de los créditos a favor de los accionistas que fueron capitalizados por las razones siguientes:

- El aporte de capital fue la deuda existente entre la empresa Contratista y la Contratante.
- No es aceptable que la empresa ASC Bolivia LDC – Sucursal Bolivia ha aportado al capital de servicios o trabajos, por cuanto este tipo de aportes está expresamente prohibido por el Código de Comercio para Sociedades de Responsabilidad Limitada y Sociedades Anónimas.
- Existió capitalización de deuda y no capitalización de servicios o trabajos.
- El perfeccionamiento del crédito fiscal se dio en el momento de la prestación de servicios, mientras que la capitalización es un hecho muy posterior, por ello el IVA que se encuentra pagado y no solo por el contratante (EMSC) sino también por el emisor de la factura (ASC Bolivia LDC-Sucursal Bolivia) es válido por tanto sujeto a la devolución impositiva.
- El hecho de que el aporte de capital está exenta de impuestos, es indiferente porque la devolución que se solicita es el Crédito Fiscal pagado.
- La posición de la AGIT implicaría que quien ha aportado no debió facturar y habría pago en exceso por parte del proveedor, no siendo correcta porque el art. 5 de la Ley 843, que hace referencia a la permuta, establece que cada operación debe ser tratada de forma independiente. En este caso la prestación de servicios está sujeta al IVA, correspondiendo la facturación y el beneficio de compensar el crédito fiscal.
- El Crédito Fiscal surge a raíz del contrato de prestación de servicios, cuya facturación no puede ser refutada de indebida.



- La capitalización de la deuda fue un modo de extinguir la deuda que se tenía con los accionistas, y es un hecho posterior, ajeno y extraño al hecho imponible de prestación de servicios, por lo tanto el derecho al crédito fiscal no proviene de la capitalización sino del primer momento de donde surge el Crédito Fiscal, que es la factura emitida originada en la prestación de servicios.
- De la capitalización señaló no estar pidiendo ningún Crédito Fiscal por no estar gravada y por lo tanto tampoco no se pagó ningún impuesto, porque, contrario sensu de haber estado alcanzada la capitalización por el IVA o cualquier otro impuesto, estos tributos se hubieran pagado independientemente a que el servicio prestado ya fue facturado y ya se pagó los impuestos que recaían sobre él.

c) Inadmisibles mutaciones del fondo de la Litis.-

La AGIT para confirmar la depuración de las facturas Nos. 70, 71, 72, 73, 74 y 75, por Bs. 7.928.238,38 y un crédito fiscal de Bs. 1.030.671, considera que es un nuevo hecho que vulnera el derecho a la defensa, al debido proceso y a la doble instancia, razón por la que solicitan se reconduzca el proceso, apartándose de los elementos nuevos, reconociendo que las observaciones originales previstas en el Acto administrativo impugnado (RD) han sido desvirtuados plenamente y NO se puede exigir introducir aspectos ajenos a los puntos de la Litis definidos en el Recurso de Alzada, dado que la AGIT debió limitarse necesariamente a resolver los aspectos que forman parte de la Litis y no introducen nuevos conceptos que nunca han formado parte de ella. Este aspecto además sostiene, que la AGIT a través de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0429/2010 de 22 de octubre, se pronunció bajo el principio de congruencia la imposibilidad de incorporar nuevos elementos entre las cuestiones planteadas, al considerar lesionan los derechos a la defensa y debido proceso, y derecho a la doble instancia.

d) La facultad de la AT para fiscalizar las facturas emitidas por "ASC Bolivia LDC (Sucursal Bolivia)" se encuentran prescritas.-

Independientemente de la improcedencia de la observación, la facultad de la AT para controlar, verificar y fiscalizar tributos, determinar deudas tributarias en relación a las facturas emitidas por "ASC Bolivia LDC (Sucursal Bolivia)" correspondientes a los periodos fiscales junio, septiembre y Diciembre de 2003 estaban prescritas antes de emitirse la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-0000058-10 de 18 de enero de 2010, siendo que la prescripción es un medio extintivo de las obligaciones, que puede ser planteada en cualquier momento, sea durante la impugnación e inclusive después de resuelta la impugnación en ejecución de sentencia. SC 1606/2002-R, de 20 de diciembre, que estableció la aplicación supletoria de las normas previstas por el art. 1497 del Código Civil.

e) Pertinencia de la oposición y denuncia de la prescripción en esta instancia de demanda contencioso administrativa.-

Señaló que corresponde dejar establecido que en el caso presente no existe ninguna causal de suspensión de la prescripción de los periodos fiscales junio, septiembre y diciembre de 2003, por tanto la posición de la AGIT debió ser afirmativo, independientemente de su posición respecto a la pertinencia de la oposición de la prescripción en Recurso Jerárquico.

En relación a la incorrecta confirmación de la AGIT de la factura emitida por “Fundación Infocal”.- La factura observada N° 2293 por Bs. 52.010 por concepto de capacitación del personal MSC, para el mantenimiento de maquinaria especializada utilizada en muchos casos únicamente en el rubro de la explotación de minerales, siendo gastos necesarios.

En relación a la incorrecta confirmación de la AGIT del Crédito Fiscal observado por Transporte Internacional.- Las facturas originadas por la contratación de los servicios de transporte de carga deben ser desestimadas, dado que las mismas fueron emitidas incluido el IVA, el cual fue fehacientemente pagado por MSC, hecho que condiciona que la empresa se beneficie de ese crédito fiscal en virtud al Principio de Neutralidad Impositiva. El pago de IVA no fue una decisión unilateral de la empresa, ya que los proveedores fueron quienes decidieron no acogerse a la Ley 3249 Ley Tasa Cero IVA – Transporte Internacional de Carga, y continuar bajo el Régimen General. Señaló que dicha ley fue creada siguiendo los Principios de Neutralidad Impositiva y de País Destino, los cuales buscan que el exportador tenga el mismo tratamiento legal que el empresario que realiza sus ventas dentro del país y que no se “exporten impuestos” afectando el costo del producto exportado y por ende a su competitividad, como pretende la AT colocando a la Empresa en una situación más gravosa que nuestros competidores.

OTROS ASPECTOS QUE RATIFICAN LA VALIDEZ DEL CRÉDITO FISCAL

a) La posición de la AT es contraria con el Principio de país Destino.-

Expresó que las observaciones realizadas en la Resolución Administrativa por la AT, son contrarias al Principio de País Destino o ajusta de Frontera, Principio que tiene como finalidad que las operaciones de comercio exterior, las mercancías de exportación no sea gravada en el territorio de origen sino en la jurisdicción territorial del país importador, procediendo para el efecto a la devolución de los impuestos al consumo. En consecuencia, el país donde se producen los bienes o generan los servicios, deben contar con los mecanismos que eviten la exportación de impuestos, principalmente los de consumo, mediante la devolución total a los exportadores de los impuesto indirectos, servicios, bienes de capital o todo gasto y costo vinculados a la producción, fabricación, transporte y comercialización de bienes a ser exportados. Dicho de otra manera, el Principio de País Destino es un medio para evitar la doble imposición, ya que en virtud al mismo las mercancías no son gravadas en el país de origen, por el contrario se gravan en el país destino.

b) La posición de la AT es contraria con el Principio de Neutralidad Impositiva.-

Señaló que el Régimen General de Exportaciones está regido por el Principio de Neutralidad Impositiva, que inicialmente se hallaba normado en la Ley 1489, que luego fue modificado por la Ley 1963, que reconoce que la actividad exportadora goza del principio de neutralidad impositiva para las exportaciones mediante devolución de impuestos bajo el sistema de crédito-débito fiscal en el caso de IVA y la devolución de aranceles de



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 81/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa Minera San Cristóbal S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

importación, pagados en las compras de insumos utilizados en la producción de mercancías exportables. De este modo el principio de Neutralidad Impositiva exige que el sistema tributario altere lo menos posible las decisiones del exportador en relación a la producción, consumo, ahorro, trabajo, etc., asegurando las políticas fiscales que resguarden esta situación.

Sostuvo también que la posición de la AT es claramente contraria a éste principio, ya que no reconoce gastos directos e indirectos vinculados con la actividad exportadora, transgrediendo las políticas de incentivo al exportador y afectando a las decisiones propias en relación al desarrollo de nuestras actividades, por lo que pide resguardar el Principio de neutralidad Impositiva, que es de vital importancia que las instancias de verificación actúen correctamente en relación a la autenticidad del origen y el destino de los mencionados gastos.

c) El tratamiento tributario del Crédito Fiscal IVA de los gastos sujetos a devolución impositiva y del Crédito Fiscal IVA para compensar Débitos por ventas locales debe ser el mismo.-

Manifestó que a efectos de la devolución impositiva de los gastos vinculados con la actividad exportadora no existe ninguna diferencia en el tratamiento legal con los gastos vinculados a la actividad sujetos a crédito fiscal. La Ley 843 y su Decreto Reglamentario y DS N° 25465, que reglamenta la devolución de impuestos al sector exportador, establecen los mismos términos, requisitos y condiciones para los gastos a efecto de la devolución impositiva y para los gastos sujetos a crédito fiscal. En este caso los arts. 8 de la Ley 843 y 8 del DS N° 21530. A su vez, el art. 11 de la Ley 843 dispone que el impuesto que los exportadores pudieran recaudar por operaciones realizadas en el mercado local, podrán ser compensado mediante Crédito Fiscal por gastos sujetos a devolución de impuestos. De modo que los gastos y costos por compras, adquisiciones, importaciones definitivas de bienes y servicios incorporados al costo o insumo de cualquier naturaleza que estén vinculados a la actividad gravada son sujetos a crédito fiscal o a devolución impositiva, la única diferencia es que, el primer caso (sujeto a crédito fiscal) se aplica a los gastos y costos de productos que son comercializados en el mercado local, sin embargo la devolución de impuestos se aplica a los gastos y costos que son exportados en virtud al Principio de Neutralidad Impositiva.

En el caso específico mencionó, al ser íntegramente exportadora, los gastos y costos vinculados a la actividad gravada son los mismos vinculados a la actividad exportadora, ya que toda la producción tiene como único e íntegro destino la exportación y nada se vende en el mercado local, por lo tanto no se podría separar gastos y costos incurridos en el desarrollo de las actividades, unos como vinculados a la actividad gravada y otros como vinculados a la actividad exportadora, porque es la misma, por lo que todos los costos y gastos son sujetos a crédito fiscal y por ende a devolución impositiva, por no existir diferencia entre ellos, por estar vinculados a la actividad exportadora y a su vez también están vinculados a la actividad gravada de la empresa.

d) La vinculatoriedad de los gastos incurridos y que forman parte de la estructura del costo del producto exportado deben ser analizados también bajo un criterio comercial.-

Manifestó que la vinculatoriedad de los gastos incurridos por la empresa que forman parte del producto exportado deben ser analizados también bajo el criterio comercial, el cual no puede ni debe omitirse, ya que los gastos que proyectan y logran el desenvolvimiento óptimo de cualquier empresa, en muchos casos propios y sujetos a políticas empresariales internas, tienen una incidencia directa e incuestionable en el desarrollo de las actividades y en el logro de los objetivos productivos de la misma. Por lo que en la medida que los gastos efectuados con ocasión de incentivar, mejorar, potenciar, reformar, optimizar, etc. El trabajo de desempeño de los recursos humanos y otros gastos inherentes al proceso de exportación, deben ser analizados también con un criterio empresarial y comercial, toda vez que las empresas ordinariamente realizan gastos con fines comerciales con la finalidad de mejorar y hacer mejores negocios, por tanto no se puede castigar a la empresa si el gasto es necesario para hacer una mejor gestión y mejorar sus ingresos, por ello todos estos gastos, forman parte de la estructura de costo del producto exportado, por tanto sujetos de devolución impositiva aseveró.

Incorrecta apreciación de la AGIT para confirmar las facturas depuradas por supuesta falta de Medios Fehacientes de Pago - Concepto 2.-

Mencionó que la AGIT incorrectamente confirmó la depuración de facturas de los gastos por compras locales por observaciones al medio de pago, **agrupados en Concepto 2.-**, cuyo importe en Bs.1.068.638.- cuyo crédito fiscal asciende a Bs.138.923.- Independientemente a las observaciones señaladas las facturas emitidas por Eduardo Quintanilla y Enersol S.A. correspondiente al periodo fiscal febrero/2004; y Leduc Drilling S.R.L. y SAPSA emitidas en periodo fiscal Abril/2004, se encuentran prescritas.

Continuó señalando que la AGIT incurrió en grave error de interpretación de la norma, en la medida que el art. 81 de la Ley 2492 CTB, al señalar que la prueba requerida y no presentada oportunamente, así como la que fuere presentada fuera de plazo puede ser presentada en calidad de reciente obtención cuando el contribuyente pruebe que no lo hizo por motivos que se deban a causa propia. Debe tenerse presente que la prueba de reciente obtención no se enmarca en ninguna de las situaciones referidos por el referido art. 81 de la Ley 2492 CTB, ya que fueron producidos dentro del Recurso de Alzada y Jerárquico, a objeto de probar fehaciente e indubitablemente la procedencia del Crédito Fiscal, y anterior a este momento no existían o no habían sido legalizadas por los únicos entes facultados para el efecto. En este caso los extractos bancarios fueron legalizados por las respectivas entidades bancarias finalizó.

En mérito a los argumentos esgrimidos, solicitó emitir sentencia declarando PROBADA la demanda, consecuentemente revocar parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0515/2010 de 22 de noviembre, en los aspectos impugnados, y disponer la aprobación y aceptación de la Solicitud de Devolución de Impuestos de los montos que fueron depurados en la referida Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-000058-10 de 18 de enero.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 81/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa Minera San Cristóbal S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

CONSIDERANDO II: Que, admitida la demanda y corrida en traslado a la autoridad demandada, siendo citada legalmente la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en tiempo hábil se apersonó Juan Carlos Maita Michel a este Tribunal en base a los argumentos expuestos en su memorial de fs. 147 a 153 vta., quien respondió la demanda, manifestando en síntesis lo siguiente:

*i.- Sobre la depuración de las facturas agrupadas en **Concepto 1**, de los servicios contratados a ASC Bolivia LDC, y que las mismas estarían vinculadas directamente con la actividad gravada, y siendo que en la misma fecha emitió dos facturas, una por tarifa de los servicios prestados y la otra por los gastos incurridos en la ejecución del Servicio Administración, a efectos de que los mismos sean reembolsados por la empresa, según se acordó en el contrato; expresó que de acuerdo al Papel de Trabajo V14 "Facturas Depuradas" se tiene las Observaciones lo siguiente: "Son aportes de Capital de ASC, que no son parte del crédito fiscal", las Facturas 70, 71, 72, 73, 74 y 75, que corresponden a servicios prestados y reembolso de gastos, ante lo cual se debe tener presente que la observación de la AT se concreta que el motivo de la transacción por dicho servicios y reembolsos de gastos se trata de Aportes de Capital, sobre la base de los arts. 4, 7 y 8 de la Ley 843, arts. 4, 7 y 8 del DS. N° 21530, art. 3 del DS N° 25465.*

El art. 3 del DS N° 25645, dispone que la devolución del crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por la compra de bienes, activos, servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del art. 11 de la Ley 843; empero para la determinación del crédito fiscal deben realizarse bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos realicen operaciones en el mercado interno, en este sentido los costos y gastos por la compra de bienes, activos y servicios vinculados a la actividad deben estar gravados por el IVA para el cómputo del crédito fiscal. Asimismo el art. 1 de la Ley 843, establece que el IVA que grava la venta de bienes muebles situados o colocados en el territorio del país, los contratos de obras, la prestación de servicios y toda otra prestación cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio nacional, y las importaciones definitivas, por el cual se considera que el IVA es considerado de base amplia. Sin embargo el segundo gravamen sobre las operaciones de compra - venta de acciones, deventures, títulos de valor y títulos de crédito; así también el último párrafo del citado artículo señala que: "No se encuentran comprendidos en el objeto de este impuesto, las ventas o transferencia que fueren consecuencia de una reorganización de empresa o de aportes de capitales a las mismas".

De todo ello expresó que el demandante no dio mayores elementos que desvirtúen la observación como: "Aportes de Capital de ASC, no son parte del crédito fiscal", lo que dio lugar a que la AT descarte como crédito fiscal las facturas emitidas por ASC, más al contrario por las notas a los Estados Financieros Auditados de 2002 al 2007, se observa que las notas 9, 11, 13 y 18, señala que corresponde a los aportes efectuados por el accionista principal que formaron del capital pagado realizado con la emisión de nuevas acciones; por lo que conforme al art. 3 del DS N° 25465 que refiere que el crédito fiscal para los exportadores debe realizar bajo las mismas normas que rige para los sujetos pasivos que realicen operaciones en el

mercado interno, y conforme lo señalado en el último párrafo de los arts. 2 de la Ley 843 e inc. B), art. 2 del DS N° 21530, dichas operaciones no se encuentran comprendidos en el objeto del IVA, por lo que correspondía la depuración del crédito fiscal.

ii.- Sobre las inadmisibles mutación del fondo de la Litis y la prescripción de los periodos fiscales junio, septiembre y diciembre 2003, señaló que de conformidad a los arts. 139 inc. b) y 144 de la Ley 2492 CTB, y el art. 198 inc. e) y 211 num. I de la Ley 3092, que quien considere lesionados sus derechos con la Resolución de Alzada, deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide, para que la AGIT pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos planteados en el Recurso Jerárquico, razón por lo que no corresponde en procedimiento dar respuesta a puntos no impugnados en el recurso jerárquico por parte del ahora demandante por el principio de congruencia que debe regir en la justicia tributaria, más aún cuando dichos puntos no han sido reclamados o impugnados en los recursos de alzada y jerárquico, sino consentidos, libre, voluntaria y expresamente por el ahora demandante.

iii.- Respecto a la confirmación por la AGIT de la depuración de la factura emitida por INFOCAL, expresó que el mismo no correspondía su valoración conforme al art. 217-a) de la Ley 3092, por haber sido acompañado en fotocopia simple, junto a la Orden de Servicios N° OS 7000236 y el Comprobante del Libro Mayor extraído de sus Sistema Contable.

Enfatizó además que en la factura que se supone fue presentado en original en sede administrativa, solo se observa en el detalle el Pago anticipo 50% sin describir el contenido de la capacitación, detalle del personal que se hubiera beneficiado con la capacitación, propuesta del curso o términos de referencia del curso, y en la misma situación, la Orden de Pago, los medios de pago y la contabilización de Registros, se encuentran en simples fotocopias, siendo esas razones por haberse confirmado la depuración del crédito fiscal.

iv.- Sobre la confirmación de la AGIT del crédito fiscal observado por Transporte Internacional, sobre el que la AT considera errónea que la empresa registró facturas por concepto de servicios de transporte internacional contraviniendo la Ley 3249, art. 2 del DS N° 28656 y la RND N° 10-0016-09, por lo que incorrectamente depuró el crédito fiscal consignado, y que fuera pagado por la Empresa, hecho que condiciona que la empresa se beneficie con el crédito fiscal en virtud del principio de neutralidad impositiva, manifestó que la Ley 3249 establece un régimen de tasa cero, disponiendo que los servicios de transporte internacional por carretera originado en el país con destino final en el exterior o aquel originado en el exterior con destino final en el país, se encuentran sujetos al beneficio fiscal a partir del primer día hábil del mes siguiente a la publicación, entrando en vigencia a partir del primer día hábil del mes de enero de 2006, en concordancia con el art. 3 de la Ley 2492, que dispone que las normas tributarias regirán a partir de su publicación oficial o desde la fecha que ellas determinan, siempre que hubiera publicación previa, lo que significa que a partir del 3 de enero de 2006, la Ley 3249, era de cumplimiento obligatorio; en ese entendido, MSC al momento de



contratar los servicios de transporte internacional para el traslado de su mercancía, sea desde Calama, Mejillones o Antofagasta, debió considerarse que las facturas no eran válidas para el cómputo del crédito fiscal IVA.

v.- Incorrecta apreciación de la AGIT para confirmar las facturas depuradas por gastos por compras locales, por falta de medios fehacientes de pago.- Concepto 2, además que las facultades de la AT correspondientes al periodo fiscal febrero y abril 2004 se encuentran prescritas, respecto a las facturas emitidas por Eduardo Quintanilla y Enersol S.A. y Leduc Drilling S.R.L. y SAPSA. Sobre este punto expresó que del papel de trabajo "Facturas Depuradas" de las facturas Nos. 206 y 4757 emitidas por Eduardo Quintanilla y Enersol S.A., estas fueron depuradas por la AT al no contar con medios fehacientes de pago de compras superiores a 50.000 UFV, no obstante de que fueron requeridos al contribuyente mediante formularios respectivos, labrándose el AISC, por incumplimiento de deber formal de presentación de documentos solicitados, mediante requerimiento N° 91093.

Por otra parte manifestó que si bien el sujeto pasivo mediante memorial de 20 de abril de 2010, presentó pruebas de reciente obtención en instancia de Alzada, y posteriormente en instancia jerárquica, pero en esta oportunidad con sello de notario, no fueron objeto de valoración y consideración por no cumplir con los requisitos establecidos en el art. 217 inc. a) y art. 28 inc. a) del DS N° 27350 (fotocopias simples), más aun cuando no dejó expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación y que la misma no fue por causa propia.

Con relación a la prescripción, la AGIT respondió con los mismos argumentos referidos en el punto *ii* del presente considerando, rechazándose basado en el principio de congruencia, alegando haber sido consentidos, libre, voluntaria y expresamente por la ahora demandante.

Concluyó solicitando se declare IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

CONSIDERANDO III: 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 arts. 4 y 6 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, 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 Autoridad General de Impugnación Tributaria.

CONSIDERANDO IV: Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, los datos procesales y de la resolución administrativa impugnada, se establecen los siguientes extremos:

A.- La Administración Tributaria con las atribuciones conferidas por ley, a la solicitud de devolución impositiva, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Empresa Minera San Cristóbal S.A., por el periodo fiscal abril 2008, la cual fue aprobada mediante Formulario 1137 con Orden 5032233385 del 29 de agosto de 2008, por un monto de Bs. 26.485.227 por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y Bs. 4.010.749 por el Gravamen Arancelario (GA), previa fiscalización, en aplicación del art. 8 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, encontrando observaciones a lo solicitado, con lo que se emite la Resolución Administrativa de CEDEIM PREVIA No. 23-00000058-10 de 18 de enero de 2010, que dispone: **1)** Establecer como importe a devolver mediante Certificados de Devolución Impositiva de Bs. 22.806.799 por el IVA y Bs. 4.000.331 correspondiente al GA; **2)** Determinar cómo monto no sujeto a devolución la suma de Bs. 3.678.428.- por el IVA y Bs. 10.418.- correspondiente al GA.

B.- La Resolución Administrativa de CEDEIM PREVIA No. 23-00000058-10 de 18 de enero de 2010, es recurrida en alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, que una vez tramitado emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0081/2010 de 8 de julio, que resolvió revocar parcialmente la Resolución Administrativa de CEDEIM PREVIA No. 23-00000058-10 de 18 de enero de 2010, conforme al siguiente detalle:

b.1.- Crédito Fiscal IVA, Concepto 1.- De 91 facturas depuradas, se reconoce 84, dejándose sin efecto el reparo **de Bs. 1.208.765**, declarando en consecuencia como importe sujeto a devolución, y *mantener incólume la depuración de siete (7) facturas por no tener vinculación gravada de MSC que asciende a Bs. 1.037.432.*

b.2.- Facturas sin medios fehacientes de pago, Concepto 2.- De las 6 facturas observadas por medios fehaciente de pago, se reconoce 1, cuyo crédito fiscal asciende a **Bs. 64.747.41** *manteniéndose inmodificable la observación de 5 facturas, cuyo valor asciende a Bs. 138.922,94.*

b.3.- Mantenimiento de valor, Concepto 3.- *Se mantiene inmodificable las diferencias detectadas a favor del fisco de Bs. 955.522 de crédito fiscal.*

C.- La Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0081/2010 de 8 de julio de 2010, es recurrida en jerárquico por la Gerencia Distrital Potosí y por la Empresa Minera San Cristóbal S.A. ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria, realizando la tramitación correspondiente, se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0515/2010 de 22 de noviembre, que resolvió revocar parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0081/2010, en la parte referida a las facturas depuradas por no vinculación a la actividad, fletes internacionales, deficiencia en su emisión, gastos no contabilizados y facturas sin respaldo adecuado de sustancias controladas y mantenimiento de valor del Saldo a Favor del contribuyente del Periodo Anterior, manteniendo firme y subsistente la observación por la diferencia entre lo declarado en la Póliza de Importación observada y lo efectivamente pagado por IVA; Facturas y Pólizas de importación sin medios fehaciente de pago; por Importaciones



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 81/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa Minera San Cristóbal S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

RITEX; en sí confirmó la depuración del crédito Fiscal IVA y GA por Bs. 1.632.415 y dejó sin efecto la depuración de crédito fiscal IVA y GA por Bs. 2.056.431 correspondiente al periodo fiscal abril 2008.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a los siguientes hechos puntuales:

1. Si corresponde la devolución impositiva sobre el IVA por las exportaciones efectuadas, con relación a las facturas observadas por la AT y confirmadas por la AGIT **por no tener vinculación gravada con el Empresa Minera San Cristóbal S.A. concernientes a las Facturas 70, 71, 72, 73, 74, 75 (ASC Bolivia LCD) y 2293 (INFOCAL) (Concepto 1)** que corresponde a servicios prestados y reembolsos de gastos.
2. Si no corresponde la observación de las facturas 206, 4757, 244, 694 y 113 (Concepto 2), por **falta de medios fehacientes de Pago.**
3. Si no corresponde la depuración de Facturas Comerciales por Beneficio Tasa Cero, ante la inaplicabilidad de la Ley 3249 de 1 de diciembre de 2005, por no enmarcarse en el caso de autos.

De la compulsa de los datos del proceso y de los antecedentes de emisión de la Resolución impugnada, permiten concluir lo siguiente:

La actividad exportadora es "un proceso que tiene por objeto trasladar determinado tipo de mercancía de un país a otro, en el que deberá permanecer de manera definitiva", así previene la Ley de Aduanas, su Reglamento y las normas impositivas fijadas en el Código Tributario, como así su Reglamento y demás Disposiciones legales atinentes al sector Minero, aplicables al proceso exportador. Entonces, para el otorgamiento de los CEDEIM's, la administración tributaria previamente debe realizar un análisis a la solicitud y la documentación con el fin de verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos por Ley; es decir, sólo cuando se cumple los presupuestos se efectúa la devolución impositiva.

La legislación tributaria, regula la devolución tributaria, conforme al art. 125 del Código Tributario Boliviano (Ley 2492 de 2 de agosto de 2003), que señala: "La devolución es el acto en virtud del cual el Estado por mandato de la Ley, restituye en forma parcial o total impuestos efectivamente pagados a determinados sujetos pasivos o terceros responsables **que cumplan las condiciones establecidas en la Ley que dispone la devolución, la cual establecerá su forma, requisitos y plazos**". En observancia a esta normativa legal, el Servicio de Impuestos Nacionales-Regional Potosí, atendió la Solicitud de Devolución Impositiva (SDI) de Bs. 26.485.227 por el IVA y Bs. 4.010.749 por el GA, la cual fue aprobada mediante Formulario 1137 con Orden 5032233385 de 29 de agosto de 2008, correspondiente al periodo fiscal abril 2008, que en previsión del art. 126 parágrafo II de la Ley 2492, la Administración Tributaria efectuó un análisis y evaluación de la documentación proporcionada por la empresa demandante. Establecidos los alcances, a efectos de la devolución impositiva e identificada la controversia, se analiza de forma detallada a continuación.

1. Con relación a la **primera controversia** que versa sobre la procedencia o no de la devolución impositiva sobre el IVA por las exportaciones efectuadas, con relación a los gastos de las facturas observadas por la AT y confirmadas por la AGIT por no tener vinculación gravada con la Empresa Minera San Cristóbal S.A. concernientes a las Facturas 70, 71, 72, 73, 74, 75 (ASC Bolivia LCD) y 2293 (INFOCAL) (Concepto 1) que corresponde a servicios prestados y reembolsos de gastos, se tiene los siguientes alcances.

La Ley 1963 de 23 de marzo de 1999, en su art. 2 modificatorio del art. 13 de la Ley 1489 de 16 de abril de 1993, dispone: **“Con el objetivo de evitar la expropiación 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 843”**. En previsión de esta normativa legal en materia minera metalúrgica, fue reglamentada por los art. 3 y 10 del DS N° 25465 de 23 de julio de 1999, que en forma precisa el último artículo citado establece: **“La devolución o reintegro del crédito fiscal IVA a los exportadores del sector minero metalúrgico, se efectuará conforme a los criterios señalados en el Artículo 3 del presente Decreto Supremo, excepto en lo referente al monto máximo de devolución, que en este caso será equivalente a la alícuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización. De no estar éstos últimos explícitamente consignados en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el cuarenta y cinco por ciento (45%) del valor oficial de cotización. Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deberán estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal”**. Esta disposición legal es clara, al establecer los alcances a efectos de la devolución impositiva sobre los gastos de realización, que comprenden las erogaciones por flete terrestre, seguro y gastos en puerto efectuados desde frontera o punto de embarque hasta el lugar de entrega al comprador en la forma que hubiera sido acordada contractualmente, normativa que fue reglamentada por la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, que estipula en su art. 5 la documental que debe presentarse obligatoriamente a efecto de la devolución impositiva y en el caso del sector minero, determina que debe respaldarse los gastos de realización mediante la presentación del o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal. Por consiguiente se procede a analizar, si en el caso de autos, la empresa demandante cumplió con los presupuestos exigidos por la normativa legal vigente aplicable en materia de exportación Minera Metalúrgica, a efectos de la solicitud de Devolución tributaria.

- 1.1. En ese marco, señala que ASC Bolivia LDC, emitió en la misma fecha dos facturas, una por los servicios prestados y la otra por los gastos incurridos en la ejecución del servicio de administración a ser reembolsados según contrato, mismos que son sujetos a devolución por estar vinculada con su actividad gravada y exportadora. De no haber la AT considerado que no existe diferencia en el tratamiento legal entre los gastos sujetos a



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 81/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa Minera San Cristóbal S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

crédito fiscal IVA y los gastos sujetos a Devolución de Impuestos, no hubiera habido observación.

Indica que el Contrato de prestación de servicios de Administración de Operaciones y otros, fue suscrito por un año prorrogable tácita e indefinidamente hasta que cualquiera de las partes comunique su finalización con tres meses de anticipación, los mismos que considera se encuentran relacionados con su actividad. Posterior a la firma del contrato, siendo que ASC es poseedora de casi el total del capital social de MSC, acordaron que el pago por los gastos incurridos en cumplimiento del contrato y por los servicios de administración sería mediante la otorgación de una participación accionaria, por lo que efectuaron la contabilización en la cuenta aportes por capitalizar, como consta en los Estados Financieros y notas a los mismos de MSC, desde el 2003 hasta el 2007.

Señaló que la transferencia de la participación accionaria del 100% de la empresa ASC a Apex Silver Mines Limited, y de ésta, también el 100% a Apex Silver Mines Sweden AB y finalmente de ésta última 35% de su participación accionaria a Sumitomo Corporation Mineral Aktiebolag, operaciones que se realizaron desde el año 2005 al 2007, quedando transferida también MSC; por lo que el 28 de mayo de 2007 decidió pagar la deuda que sostenía con ASC Bolivia LDC, ahora con Apex Silver Mines Aweden AB (65%) y Sumitomo Corporation Minerals Aktiebolag (35%), cuya acreencia a favor de ASC les fue transferido sucesivamente dentro del 100% del paquete accionario, efectuando los pagos en aportes de capital. Agrega habiendo efectuado el pago de la referida deuda mediante aportes de capital incrementando el paquete accionario en la cantidad adeudada, conforme al Testimonio de Acta de la Junta General Extraordinaria de Accionistas que aprobó el pago, título de acciones y libro de registro de acciones, Testimonio de Constitución de ASC Bolivia LDC N1 45 de 10 de octubre de 1995, explicación que asevera fue de conocimiento de la AT en el proceso de verificación, y que la observación surge porque dichas facturas no fueron llevadas al gasto sino a aportes por capitalizar, incurriendo en error de apreciación de la mecánica contable, por cuanto la partida que se contabiliza como aportes por capitalizar, es la cuenta por pagar, no así el gasto, independientemente de la forma de pago. También, señala que de acuerdo al art. 25 del Código de Minería, para llevar a cabo la actividad minera requiere la realización de otras actividades diversas, ya que los gastos y costos contratados son sujetos de devolución impositiva; por lo que los pagos realizados para cumplir el contrato mediante nuevas acciones emitidas por aumento de capital, es un pago correcto y legal que se constituye en un medio fehaciente de pago aseveró.

Expresó también que la AT establece que las facturas emitidas por ASC Bolivia LDC fueron depuradas debido a que fueron registradas en la cuenta "Aportes por Capitalizar" y no así como

gastos que debieron ser devengados y posteriormente capitalizados. A este efecto la AGIT se ha pronunciado confirmando lo aseverado por la ARIT señalando no es argumento válido para depurar el hecho de registrar en la mencionada cuenta, sino que deben estar vinculadas con la actividad exportadora.

Concluyó reiterando que los gastos observados por este concepto están vinculados con la actividad exportadora de la empresa MSC.

Ahora bien, ingresando al desarrollo de la controversia, corresponde señalar que las *"Facturas Depuradas"*, *"Son aportes de Capital de ASC, que no son parte del crédito fiscal"*, (facturas 70, 71, 72, 73, 74 y 75), por servicios prestados y reembolsos de gastos, ante lo cual se debe tener presente que la observación efectuada por la AT se concreta que dichos gastos se trata de Aportes de Capital, sobre la base legal de los arts. 4, 7, 8 de la Ley 843; 4, 7 y 8 del DS N° 21530 y 3 del DS N° 25465.

En ese contexto, el art. 3 del DS N° 25465, dispone que la devolución del crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por la compra de bienes, activos, servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del art. 11 de la Ley 843; empero, para la determinación del crédito fiscal deben realizarse bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realicen operaciones en el mercado interno, en este sentido, los costos y gastos por la compra de bienes, activos y servicios vinculados a la actividad deben estar gravados por el IVA para el cómputo del crédito fiscal.

De conformidad al art. 1 de la Ley 843, establece un IVA grava: *"a) Las ventas de bienes muebles situados o colocados en el territorio del país, efectuadas por los sujetos definidos en el art. 3 de esta Ley; b) Los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la Nación; y c) Las importaciones definitivas"*, por el cual se considera que el IVA es considerado de base amplia. No se debe perder de vista, que el segundo párrafo del art. 2 de la Ley 843, señala que: *"...Asimismo, están fuera del objeto del gravamen las operaciones de compra - venta de acciones, deventures, títulos de valor y títulos de crédito"*; así también el último párrafo del citado artículo señala que: *"No se encuentran comprendidos en el objeto de este impuesto, las ventas o transferencia que fueran consecuencia de una reorganización de empresas o de aportes de capitales a las mismas"*.

A los fines del párrafo precedente, el art. 2 del DS N° 21530, señala: *"Se entiende por reorganización de empresas: 1) La fusión de empresas preexistentes a través de una tercera que se forme o por absorción de una de ellas; A estos fines, se entiende por fusión cuando dos o más sociedades se disuelven, sin liquidarse, para constituir una nueva o cuando una ya existente incorpora a otra u otras, que, sin liquidarse, son disueltas. 2) La escisión o división de una empresa en otra u otras que continúen o no las operaciones de la primera..., y 3) La transformación de una empresa preexistente en otra adoptando cualquier otro tipo de sociedad prevista en las normas legales vigentes. El inc. B) refiere que **por aportes de capital***



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 81/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa Minera San Cristóbal S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

se entiende cualquier aporte en especie realizado por personas naturales o jurídicas a sociedades nuevas o existentes (las negrillas son nuestras).

En el caso de autos, además de los registros contables donde las facturas emitidas por ASC, se encuentran como "Aportes por Capitalizar" en la cuenta "Conv. de multi-divisas - AD entr Cía div múlt", Acta de la Junta General Extraordinaria de Accionistas de Minera San Cristóbal SA, celebrada el 28 de mayo de 2007, Certificado de Registro de Acta, de 19 de junio de 2007, emitida por FUNDEMPRESA, Notas a los Estados Financieros al 30 de septiembre de 2007-2006, 2006-2005 y 2004-2003, MSC señaló en instancia jerárquica y en su demanda que acordaron desde un inicio entre el Contratista y Contratante (ASC y MSC) que el pago por los gastos incurridos en cumplimiento del contrato, sería mediante la otorgación de una participación accionaria y porque además el medio de pago era la emisión de nuevas acciones, razón por la cual contabilizaron como "**Aportes por Capitalizar**" y que el citado pago se dio de baja contra la cuenta "**Capital Pagado**".

Por versión propia de la empresa demandante, señaló que las notas a los Estados Financieros de los diferentes años en los que ha ido ocurriendo esta prestación de servicios y esta capitalización desde el 2002 hasta el 2006, aclarando que el pago por dichos servicios se concretó mediante el incremento de capital y consecuente emisión de acciones; aspecto que ya habría sucedido cuando la cuenta "Aportes por capitalizar" fue dada de baja contablemente con la cuenta "Capital pagado", tal como acordaron que el pago por los gastos incurridos en cumplimiento del contrato y por los servicios de administración sería mediante la otorgación de una participación accionaria correspondiente a los aportes efectuados por el accionista principal y que formaría parte del capital pagado una vez que se realice la emisión de nuevas acciones, de lo cual se puede inferir que se trata de aportes de capital a través de la compra de nuevas acciones; por lo que conforme al art. 3 del DS N° 25465 que establece que el crédito fiscal para los exportadores debe realizarse bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realicen operaciones en el mercado interno, y conforme lo señalado en el último párrafo de los arts. 2 de la Ley 843 y 2 inciso B) del DS N° 21530, dichas operaciones no se encuentran comprendidas en el objeto del IVA; consecuentemente, la AGIT obró correctamente al confirmar la resolución de Alzada, que confirmó la depuración del crédito fiscal correspondiente a las facturas 70, 71, 72, 73, 74 y 75, por Bs. 7.928.238,38 y un crédito fiscal de **Bs. 1.030.671**.

- 1.2. En cuanto a la Factura **2293**, la actora señala que la misma corresponde a la Capacitación del personal de la empresa Minera, correspondiente al curso para el mantenimiento de maquinaria, concretamente a aprendices de mantenimiento de planta adjuntando para el efecto la factura, orden de servicios y el comprobante del libro en el que refleja la contabilización del gasto y la justificación de la cuenta.

Al respecto, la AGIT al confirmar la depuración del crédito fiscal observada por la AT, fue debido a que dicha factura (Pago anticipo 50%), no describe el contenido de la capacitación, detalle del personal que se hubieran

beneficiado con la capacitación, propuesta del curso o términos de referencia del curso; y en la misma situación, la Orden de Pago, los medios de pago y la contabilización de Registros, se encuentran en simples fotocopias.

En efecto, si bien la capacitación es una herramienta fundamental para proporcionar a los empleados la oportunidad de adquirir mayores aptitudes, conocimientos y habilidades para mejorar la eficiencia del trabajo, constituyéndose en un gasto indirecto necesario para la mejora de la producción y comercialización, entendimiento asumido por éste Tribunal Supremo en casos similares, observaciones que sin embargo no fueron enervados por la empresa demandante conforme a los arts. 76 de la Ley 2492 y art. 217 inc. a) de la Ley 3092, por no haberse acompañado la documentación pertinente, en el que las instancias recursivas de Alzada y Jerárquica hubieran omitido considerar, no existiendo vulneración de ningún derecho en la resolución emitida por la AGIT, por consiguiente corresponde mantener sin derecho a Crédito Fiscal para el sujeto pasivo.

2. En cuanto a la *Segunda controversia*, referente a que corresponde o no la observación de las facturas 206, 4757, 244, 694 y 113 (Concepto 2), por la falta de medios fehacientes de Pago, se tiene los siguientes alcances:

La observación que formuló la administración tributaria en la verificación previa efectuada, consideró que las facturas 206, 4757, 244, 694 y 113 emitidas por los proveedores Eduardo Quintanilla, Emersol S.A., Leduc Drilling S.R.L., SAPSA y San Cristóbal TESA, no cuentan con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras locales que hubiera efectuado la empresa demandante. Señaló que durante la etapa administrativa y la sustanciación de todo el proceso, en calidad de reciente obtención, presentó documentos que respalda el medio de pago y que la AGIT ha omitido efectuar una valoración sobre dichos documentos ratificando incorrectamente la depuración de las facturas referidas, manifestando que no se ha presentado documentos conforme lo previsto en el art. 217 inc. a) de la Ley 3092, incumpliendo con el art. 76 de la Ley 2492 CTB.

Al respecto, el art. 37 del DS N° 27310, modificado por el art. 12 del DS N° 27874 (Reglamento al Código Tributario), establece que: *“Se modifica el Artículo 37 del Decreto Supremo N° 27310 de la siguiente manera: ARTÍCULO 37.- (MEDIOS FEHACIENTES DE PAGO). Cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a CINCUENTA MIL 00/100 UNIDADES DE FOMENTO A 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 donde se deduce que de acuerdo a la normativa señalada existe la obligatoriedad en el contribuyente, que las transacciones comerciales a efectos impositivos deben hallarse respaldadas a través de documentos bancarios 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,



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 81/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa Minera San Cristóbal S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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 lo establecido en el numeral 11, art. 66 de la Ley 2492 CTB.

Sin perjuicio de lo expresado precedentemente y respecto a la falta de valoración de prueba acusada por el demandante, la AGIT afirmó al respecto que en la etapa de verificación la empresa Minera San Cristóbal S.A. como descargo únicamente presentó las facturas de compras y los Comprobantes Contables, así se advierte del Informe de Actuación SIN/GDPT/DF/VE/INF/126/2009, y no así el medio fehaciente de pago que respalde la efectiva realización de la operación y/o transacción que exige el art. 37 del DS N° 27310, que se encontraba vigente para el período observado. Asimismo afirmó que las pruebas de reciente obtención presentadas en instancia jerárquica, las que no fueron valoradas en ésta instancia, aseverando que; *“efectivamente en ésta oportunidad fueron presentadas con sello de notario, por lo que conforme al art. 28 inc. a) del DS N° 27350 concordante con el art. 217 inc. a) de la Ley 3092, al encontrarse en fotocopias simples los documentos citados, más aún cuando no dejó expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación y que la misma no fue por causa propia, no pueden ser objeto de valoración y consideración por ésta instancia jerárquica, por lo que al no demostrar el medio fehaciente de pago, el contribuyente no puede beneficiarse del crédito fiscal objeto del presente recurso”*, confirmando de esta forma la Resolución del Recurso de Alzada, que mantuvo la depuración del crédito fiscal por las facturas 206, 757, 244 y 694.

En autos, si bien es cierto que de conformidad a los arts. 28 inc. a) del DS N° 27350 concordante con el art. 217 inc. a) de la Ley 3092, existen presupuestos formales que según señala la AGIT no fueron cumplidos por la demandante, no es menos evidente que sobre el particular la propia entidad demandada sentó línea Doctrinal en sus resoluciones que dicho razonamiento no debe anteponerse al principio de la verdad material que es el rector del procedimiento administrativo, previsto por el art. 4 inc. d) de la Ley 2341 que establece: *“La Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil”*, aplicable por permisión del art. 200 del Código Tributario y constitucionalizado a través del art. 180 de la Ley Suprema, y en ese mérito, resulta también pertinente señalar que el Tribunal Constitucional Plurinacional en la Sentencia 1662/2012 de 1 de octubre de 2012, considera que: ***“es aquella verdad que corresponde a la realidad, superando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano, o de definir sus derechos y obligaciones, dando lugar a una decisión injusta que no responde a los principios, valores y valores éticos consagrados en la Norma suprema de nuestro país a los que todas las autoridades del órgano Judicial y de otras instancias, se encuentran impelidos a dar aplicación, entre ellas, el principio de la verdad material, por sobre la limitada verdad formal”***; resultando claro bajo ese razonamiento que dicho principio es aplicable plenamente, más allá del incumplimiento de la formalidad del plazo de presentación, motivo por el cual se concluye la AGIT debió valorar las pruebas de reciente obtención relativo a las facturas 204, 4757, 244 y 694, por no enmarcarse a ninguno

de los presupuestos señalados por el art. 81 de la Ley 2492 CTB, toda vez que las mismas fueron producidas en la instancia de Alzada y del Recurso Jerárquico, relativo a los extractos bancarios que han sido legalizados por las entidades bancarias.

En tal sentido, y considerando que las referidas pruebas fueron producidas en las instancias de Alzada y Jerárquica, y debido a que no se enmarcan en las situaciones previstas por el art. 81 de la Ley 2492 CTB, cuyos extractos bancarios fueron legalizados por las mismas entidades bancarias, corresponde en el marco del principio de la verdad material señalado en los arts. 180 de la CPE y art. 4 inc. d) de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo, deben ser valorados por la AGIT.

2.1. Respecto a la factura 113 de San Cristóbal TESA la empresa demandante no ha efectuado la debida fundamentación ni justificación de qué manera la AGIT hubiera vulnerado algún derecho al confirmar la observación por falta del medio fehaciente de pago efectuado por la AT.

En virtud a la normativa señalada precedentemente y de los argumentos expuesto por las partes, corresponde establecer que en el proceso de verificación la Administración Tributaria observó la factura 113, emitida por San Cristóbal TESA, porque el medio de pago se encuentra a nombre de INGELEC SA, dentro del concepto de *Verificación de comprobantes con importes Mayores a Bs50.000.- y Medios Fehacientes de Pago de Compras Superiores a 50.000 UFV*; al respecto, se observó la inexistencia en antecedentes el medio de pago referente al cheque intransferible a favor del proveedor, u otro medio de pago utilizado cheque, transferencia electrónica o un giro; por tanto en este punto, no demostró el medio fehaciente de las operaciones realizadas entre los sujetos que participaron en la transacción y que los documentos presentados (orden de pago, documento en ingles denominado Attachment A Total Wires 9, May 14th 2008, en el que señala un monto de \$us. 32.825,76, Bank: Atlantic Security Bank Grand Cayman, Beneficiario: INGELEC SA, Comprobantes Contables, conversión de moneda, Solicitud de desembolso de Fondos), sin que se compruebe la real observación del medio de pago fehaciente, es decir, que no demostró el demandante la veracidad de la operación y conforme el art. 37-I del DS N° 27310, la ausencia de este medio hace inatendible el reconocimiento de crédito fiscal a favor del contribuyente, ya que no basta para tener derecho al crédito fiscal, acreditar que se cuenta con el comprobante de pago o el registro contable de las mismas, sino que debe demostrarse, que en efecto la transacción se haya realizado, presentando el medio fehaciente de pago como ser cheques, extractos bancarios, transferencia electrónica, giros y otros documentos y/o instrumentos públicos, consecuentemente en este punto la AGIT obró correctamente al confirmar la Resolución de Alzada.

3. Sobre la *tercera controversia*, referente a que si corresponde el Beneficio Tasa Cero IVA, previsto en la Ley 3249 de 1 de diciembre de 2005.

La parte actora denuncia en su demanda que no corresponde la observación de las facturas originadas por la contratación de los servicios de Transporte Internacional de carga, cuyos servicios señala haber sido



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 81/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa Minera San Cristóbal S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

pagado por la empresa ahora demandante, lo que condicionaria al beneficio de este crédito fiscal en virtud al Principio de Neutralidad Impositiva, señalando además que los proveedores no quisieron acogerse a la Ley 3249 Ley Tasa Cero IVA – Transporte Internacional de Carga y continuar bajo el régimen general.

Por su parte, la AGIT señaló que la Ley 3249 establece un régimen de tasa cero, disponiendo que los servicios de transporte internacional por carretera originado en el país con destino final en el exterior o aquel originado en el exterior con destino final en el país, se encuentran sujetos al beneficio fiscal a partir del primer día hábil del mes de enero de 2006.

Al respecto, corresponde señalar que el Artículo Único de la Ley 3249, de 1 de diciembre de 2005, establece que *“A partir del primer día hábil del mes siguiente a la publicación de la presente Ley, el servicio de transporte internacional de empresas bolivianas de carga por carretera incluido el transporte de encomiendas, paquetes, documentos o correspondencia, estará sujeto al tratamiento impositivo de tasa cero en el Impuesto al Valor Agregado (IVA). La aplicación de la mencionada tasa no implica que el sujeto pasivo sea beneficiario de la devolución del Crédito Fiscal (IVA), por no constituir exportación de servicios”*.

En ese marco, se emitió el DS N° 28656, que reglamenta los requisitos y condiciones que deben cumplir las empresas bolivianas de transporte internacional de carga por carretera; en cuyo art. 1, señala que su objeto es establecer los procedimientos de aplicación de la Ley 3249 de 1 de diciembre de 2005, y en el art. 6 dispone que el Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional de Bolivia, quedan facultados para reglamentar los procedimientos, condiciones y requisitos para la aplicación del presente Decreto Supremo, en el marco de lo dispuesto en la Ley 3249.

Por la facultad específica establecida en el art. 66 de la Ley 2492 CTB, la Administración Tributaria emitió la RND 10-0012-06, de 19 de abril de 2006, relativo al procedimiento para que los sujetos pasivos o terceros responsables apliquen el régimen tasa cero en el IVA, de acuerdo a lo dispuesto por la Ley 3249, y su reglamento DS N° 28656, así como definir los mecanismos para realizar el control fiscal de los beneficiarios con dicho régimen, conforme expresa su objetivo en el art. 1 de la citada Resolución Normativa. Así también 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 resumen, la Ley 3249 establece un régimen de tasa cero, disponiendo que los servicios de transporte internacional por carretera originado en el país con destino final en el exterior o aquél originado en el exterior con destino final en el país, se encuentran sujetos al beneficio fiscal a partir del primer día hábil del mes siguiente a la publicación, entrando en vigencia a partir del primer día hábil del mes de enero de 2006, es decir, que a partir del 3 de enero de 2006, la Ley 3249, era de cumplimiento obligatorio tanto para los transportistas de carga internacional, como para los sujetos pasivos que contratan estos servicios; en ese entendido, en

estricta sujeción al art. 164.II de la CPE, que establece: *“La Ley será de cumplimiento obligatorio desde el día de su publicación, salvo que en ella se establezca un plazo diferente para su entrada en vigencia”*, no habiendo por tal razón este Tribunal Supremo encontrado vulneración alguna de los derechos de la empresa demandante, o errónea interpretación o aplicación indebida de las normas tributarias en que hubiera incurrido la AGIT y que permitan rever sobre este punto.

Finalmente con relación a la mutación del fondo de la Litis y prescripción invocadas por la empresa demandante, corresponde señalar lo siguiente:

- 1) Sobre la mutación del fondo de la Litis; el demandante no precisó qué elemento nuevo fue incorporado por la AGIT en la resolución impugnada, y de qué manera sería vulneratorio del derecho a la defensa, debido proceso y doble instancia alegada en su demanda, lo que le impide a éste Tribunal atender y resolver conforme a derecho.
- 2) Con relación a la prescripción de la facultad de la AT de fiscalizar las facturas emitidas por “ASC Bolivia LDC (Sucursal Bolivia)” invocada por la empresa es menester dejar establecido que el Tribunal Supremo, sólo ejerce control judicial de legalidad a objeto de analizar si fueron aplicadas correctamente o no las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa, en este caso sobre los actos ejercidos por la AGIT. En la especie, de la lectura de la demanda y contrastada con la resolución impugnada, se advierte que la actora Minera San Cristóbal, no formuló prescripción en ninguna de las instancias de la Autoridad de Impugnación Tributaria -ARIT y AGIT-, que le permita a éste Tribunal ejerza control judicial de legalidad sobre el acto administrativo impugnado.

Si bien es cierto que en cumplimiento a la SC 1606/2002-R de 20 de diciembre, que estableció la supletoriedad de las normas previstas por el art. 1497 del Código Civil y en tal virtud puede oponerse la prescripción en cualquier estado de la causa, aún en ejecución de sentencias; no es menos evidente que en resguardo del principio de congruencia y pertinencia, resulta inatendible este extremo al no haber sido planteado en la instancia recursiva de Alzada y Jerarquía, conformidad a los arts. 139 inc. b) y 144 de la Ley 2492 CTB y el art. 198 inc. e) y 211 num. I de la Ley 3092, consiguientemente, no existe omisión por parte de la AGIT en la resolución impugnada sobre este punto, mucho menos vulneración de algún derecho, lo que no significa de ninguna manera limitar el ejercicio del derecho de solicitar la prescripción y que el demandante pueda formularla en sede administrativa conforme a Ley.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0515/2010 de 22 de noviembre, no resolvió todos los puntos puestos a su consideración, concretamente en la falta de valoración de las pruebas de reciente obtención relativas a las facturas 206, 4757, 244 y 694 ofrecidas en instancia del Recurso Jerárquico, relativo a los extractos bancarios que habrían sido legalizadas por las entidades bancarias; consiguientemente, habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos en los actos



administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, conforme a los fundamentos expuestos corresponde anular obrados debiendo la AGIT emita una nueva Resolución conforme a los fundamentos del punto 2. del Considerando IV, de la presente sentencia.

POR TANTO: La Sala Plena 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 Código Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **PROBADA EN PARTE** la demanda contencioso-administrativa de fs. 82 a 97 vta., **ANULANDO** la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0515/2010 de 22 de noviembre, con relación únicamente a la falta de valoración de las pruebas presentadas con relación a las facturas 206, 4757, 244 y 694, debiendo en consecuencia la AGIT pronunciar nueva resolución, en la que analice y compulse debidamente la prueba de reciente obtención presentada en instancia Jerárquica, estimándolas o desestimándolas en base a argumentos técnico-jurídicos válidos, motivándose de manera clara y expresa conforme a la normatividad a aplicarse para el efecto.

No suscriben la Magistrada Rita Susana Nava Durán, Maritza Suntura Juaniquina, los Magistrados Jorge Isaac von Borries Méndez, Antonio Guido Campero Segovia 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 Vilca
PRESIDENTE

Romulo Calle Mamani
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Norka Natalia Mercedes Guzmán
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

M. Sc. Senciro Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE ELECCIONES
SALA PLENA

AGOSTO 2015

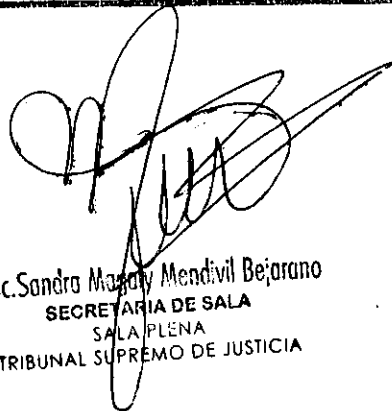
SENTENCIA N.º 537 FOLIO 7 de diciembre

LIBRO TONA DE RAZÓN N.º 1/2015

Dr. Rets. Neve Dura, Dr. Antonio G. Comoro

Dr. Menteo Santos J., Dr. Jorge I. von Borries M

VOTO DISIDENTE:



MSc. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA