



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

## SALA PLENA

**SENTENCIA:** 65/2018.  
**FECHA:** Sucre, 31 de enero de 2018.  
**EXPEDIENTE N°:** 913/2014.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Operaciones Metalúrgicas "OMSA" contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Ricardo Torres Echalar.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contenciosa administrativa de fojas 50 a 57, en la que Raúl Rubén Salas Saldivar, en representación legal de Operaciones Metalúrgicas S.A. "OMSA", impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ0867/2014 pronunciada el 13 de junio, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fojas 81 a 88, réplica de fojas 97 a 100, dúplica de fojas 123 a 124, diligencias de citación al tercero interesado fojas 109 y apersonamiento de la Administración Tributaria de fojas 93 a 96, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

### I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

#### I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que presentó solicitud de Devolución de Impuestos por el periodo fiscal enero/2011, por un monto de Bs. 1.988.749 correspondiente al Impuesto al Valor Agregado previa fiscalización. Mediante Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-01045-13 de 29 de septiembre, la Administración Tributaria determinó la devolución de Bs. 1.886.991, dejando de lado como monto no sujeto a devolución el importe de Bs 101.758 por el IVA, que fue objeto de impugnación, habiendo la Resolución de Recurso Alzada ARIT/LPZ/RA 0237/2014 de 17 de marzo, revocado parcialmente y dejado sin efecto el reparo de Bs. 57.602 observado por falta de medios fehacientes de pago, confirmando el monto de Bs 44.156 al no estar respaldado íntegramente con medios fehacientes de pago.

Añadió que de manera oportuna interpuso recurso jerárquico que fue resuelto con la resolución impugnada que confirmó la resolución de alzada, habiendo presentado la demanda únicamente por la observación de los **Bs 44.593**.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que en la resolución impugnada hubo una aplicación parcial de la normativa por parte de la Autoridad General de Impugnación Tributaria al confirmar las facturas depuradas por falta de medios fehacientes de pago, habiendo depurado incorrectamente las facturas Nos 539, 543, 10333, 10334, 13720 y 13721 correspondientes a sus proveedores: Corporación Minera de Bolivia, Empresa Minera Barrosquira Ltda. y Grupo Minero Bajaderia por el hecho de no estar respaldadas en su integridad por

medios fehacientes de pago, pese a que sus proveedores pagaron oportunamente el IVA, aspecto que fue oportunamente demostrado.

Indica que sus proveedores pagaron el IVA de esa facturas, siendo su solicitud la devolución de un monto que el SIN ya había percibido y que ahora se estaría negando a devolver, incumpliendo así la normativa de Devolución Impositiva establecida en la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993, DS N° 23499 de 30 de enero de 1995, Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999 y DS N° 25465 de 23 de julio de 1999, posición que fue ratificada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la resolución impugnada.

Seguidamente refiere que los medios fehacientes de pago señalados en el artículo 66 del Código Tributario no establece una presunción absoluta sobre la inexistencia de la transacción cuando no existen documentos bancarios de pago total, solo señala que deben ser respaldados por los contribuyentes y responsables a través de documentos bancarios y cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente y que la ausencia de respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción, motivo por el cual existen otros documentos que constituyen medios fehacientes autorizados y con plena validez para probar una transacción.

Manifiesta que la norma señalada se complementa con el núm. 4) del art 70 del mismo Código Tributario, que establece como obligación del sujeto pasivo, el respaldar sus actividades con otros documentos y/o instrumentos públicos, para demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le corresponde.

Menciona que en aplicación a la normativa y al criterio anterior, existe una línea jurisprudencial amplia emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y por el Tribunal Supremo de Justicia, que concluye correctamente al establecer que el objetivo de los medios fehacientes de pago, es validar la realización efectiva de una transacción, en ese sentido la Autoridad General de Impugnación Tributaria en fallos anteriores determinó que las transacciones se pueden demostrar mediante cualquier medio de prueba, aspecto que es correcto y que va de conformidad con lo establecido en el núm. 4 del artículo 70 del Código Tributario.

Indica que si bien los medios fehacientes de pago revisados por la Administración Tributaria, no respaldan el total de las compras, ello no significa que las transacciones no se efectuaron, más aún si el proveedor declaró dichas ventas y pagó oportunamente el IVA. Además, refiere que la observación que depura el crédito fiscal, se basa en el hecho que no existen medios fehacientes de pago totales, lo cual contraviene el principio de legalidad establecido en el artículo 6 de la Ley N° 2492. Apuntó que la Autoridad General de Impugnación Tributaria marcó una línea jurisprudencial donde menciona, que si se cumplió los tres presupuestos legales necesarios para la apropiación del crédito fiscal, no corresponde la depuración de facturas.

El único argumento de la Autoridad General de Impugnación Tributaria para ratificar la no devolución del crédito fiscal, es la falta de medios



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 913/2014.- Contencioso Administrativo.- Operaciones Metalúrgicas "OMSA" contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

fehacientes de pago, que las autoridades de este Tribunal Supremo podrán evidenciar la existencia de la transacción a través de la presentación de varios documentos, como ser pólizas de exportación, facturas comerciales, certificados de salida emitidos por la Aduana Nacional, Declaraciones Únicas de Exportación, Manifiestos Internacional de Carga por carretera/Declaración de Tránsito Aduanero, certificados de Peso y calidad, certificados de análisis de extractos bancarios, comprobantes de egreso, depósitos, traspasos, liquidaciones y otros, que demuestran que su empresa realizó efectivamente la compra de material y exportó después de un proceso de fundición. Existiendo así la certeza absoluta que la compra de minerales se realizó, no existiendo duda para la Administración Tributaria, ni para la ARIT que dicho material fue fundido y exportado tal como se demostró con los documentos que oportunamente fueron presentados, motivo por el cual la transacción fue respaldada, no existiendo el incumplimiento que fue manifestado por la autoridad demandada, quien seguidamente, expone otros aspectos para que el demandante respalde la legalidad de su solicitud de devolución de crédito fiscal y que demuestra que la posición asumida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la depuración de facturas es contraria a la Principio de País de Destino, debido a que este principio busca que las operaciones de comercio exterior, las mercancías de exportación no sean gravadas en el territorio de origen sino en la jurisdicción territorial del país importador, basando todo esto en el principio de Comercio Exterior **que es el de no exportar impuestos** y de esta manera la Comunidad Andina de Naciones, donde nuestro país es signatario adopta estos principios, en virtud del DS N° 8985 y la Ley N° 1694 mediante la Decisión 388 de 2 de julio de 1996, el de País de Destino o Ajuste de Frontera para evitar la doble imposición ya que las mercancías no son gravadas en el país de origen sino en el de destino, siendo una concepción errada que la devolución impositiva es una erogación a favor de los exportadores que iría en contra de los principios mencionados.

La posición asumida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria que ratifica el criterio de la Administración Tributaria para la depuración de facturas resulta contraria al principio de neutralidad impositiva, el cual se halla normado por el Ley N° 1489 que fue modificada por Ley N° 1963, principio que reconoce que la actividad exportadora goza de la neutralidad impositiva mediante la devolución de impuestos internos bajo el sistema de crédito-debito fiscal en el caso del IVA, y la devolución de aranceles de importación pagados en las compras de insumos utilizados en la producción de la mercancía exportable, de esa manera 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 políticas fiscales que resguarden esa situación, por lo que al ratificar la Autoridad General de Impugnación Tributaria la decisión asumida por la Administración Tributaria, estaría actuando contrariamente a todo lo señalado.

### 1.3. Petitorio.

Por los hechos y derechos expuestos pide se declare probada la demanda y como consecuencia se revoque parcialmente dejando sin efecto la

depuración de Bs. 43.951 por la Administración Tributaria y disponga la aprobación y aceptación de CEDEIM.

## II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Que ante esta demanda, el Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersona al proceso y contesta señalando que se debe considerar y tomar en cuenta que la Ley N° 2492 establece como obligación del sujeto pasivo el respaldar las actividades y operaciones gravadas mediante libros y registros especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme lo establecen las disposiciones normativas y así demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan; el artículo 76 de la Ley N° 2492 dispone que quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los mismos; ahora bien, con relación a la prueba el artículo 81 del mismo compilado manifiesta que las pruebas deberán cumplir los requisitos de pertinencia y oportunidad.

Por su parte el artículo 3 del DS N° 25465 dispone que, el crédito fiscal IVA correspondiente a costos y gastos de importación definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluido bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado de conformidad al artículo 11 en concordancia con el 8 de la Ley N° 843.

Los exportadores no generan o generan parcialmente, débito fiscal por operaciones gravadas, después de restarlo del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare en el periodo fiscal respectivo, será devuelto hasta un máximo al de la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación, el artículo 12 par. III del DS 27310 dispone que cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a 50.000 UFV deberán ser respaldadas por los sujetos pasivos y/o terceros responsables, con medios fehacientes de pago para que sea reconocido el crédito fiscal por la Administración Tributaria, en el mismo sentido el artículo 70 de la Ley N° 2492 establece la obligación de respaldar las operaciones gravadas para demostrar los créditos que correspondan.

Indica que en ese contexto se tiene que la Administración Tributaria observó el crédito fiscal por medios fehacientes de pago, en consideración que el pago por las facturas de compra de mineral no están respaldadas en su totalidad, por lo que observó las facturas Nos. 539, 543, 10333, 10334, 13720 y 13721 al no encontrarse respaldadas con medios fehacientes de pago, aspecto que fue aceptado por el sujeto pasivo al indicar que negoció con sus proveedores que las facturas no serán pagadas en su totalidad hasta que su empresa cuente con dinero, por lo que se devolvió el dinero efectivamente pagado y no el valor total de la factura.

Que de conformidad al art 12 par. III del DS N° 27874 que modifica el artículo 37 del DS N° 27310, se establece que las compras con importes mayores a 50.000 UFV deberán estar respaldadas por medios fehacientes de pago, nótese que dicha norma obliga a respaldar la totalidad de las compras; sin embargo, la Administración Tributaria validó parte del monto respaldado con medios fehacientes de pago y observó el resto no pagado,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 913/2014.- Contencioso Administrativo.- Operaciones Metalúrgicas "OMSA" contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

aspecto que fue reconocido expresamente por el contribuyente en su memorial de Recurso de Alzada.

Manifiesta que los tres requisitos que se deben tomar en cuenta para beneficiarse con el crédito fiscal son: 1) presentar la factura original; 2) que se encuentre vinculada a la actividad gravada y 3) que la transacción se haya realizado efectivamente, en el caso de autos el recurrente incumplió el tercer requisito, ya que no respaldó al 100% del valor de las facturas de compras observadas con medios fehacientes de pago, por lo que se presumió la inexistencia de la transacción al no haberse demostrado su efectiva realización, si bien respaldó con documento de exportación se aclara que lo que se observó fueron los medios fehacientes de pago y no la vinculación con la actividad.

En relación con la regalía minera indica que los pagos realizados por ese concepto fueron respaldados con los formularios 3009 Boleta de Pago de Regalía Minera y refrendado por el Banco Unión por el importe pagado, acreditando de esa manera que el sujeto pasivo efectuó la retención señalada y empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago. Adjuntó un cuadro con los pagos efectuados.

Con relación a que la posición asumida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria que respalda la depuración de facturas que realizó la Administración Tributaria sería contraria a los principios de País de Destino y de Neutralidad Impositiva y de esa manera se estaría incumpliendo la normativa de devolución impositiva y neutralidad impositiva, mencionó que de conformidad a los arts. 139 inc. b) y 144 de la Ley N° 2492 y artículo 198 inc. e) y 211 núm. I de la Ley N° 3092, quien considere lesionados sus derechos con la Resolución de Alzada deberá imponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación indicando con precisión lo que se pide para que la Autoridad General de Impugnación Tributaria pueda conocer y resolver sobre base de dichos fundamentos planteados en el recurso jerárquico, en estricta observancia de los principios de congruencia, convalidación y preclusión. Al no haber sido reclamados e impugnados, en resguardo del principio de congruencia que debe regir en la justicia tributaria, los mismos fueron consentidos libre, voluntaria y expresamente por el ahora demandante.

#### **I.1. Petitorio.**

Solicita que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Operaciones Metalúrgicas S.A. OMSA y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada.

#### **III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.**

- i. El 6 de marzo de 2012, la Administración Tributaria notificó personalmente al apoderado de OMSA con la Orden de Verificación-CEDEIM 0011OVE01348 emitida bajo la **modalidad verificación previa CEDEIM**, con alcance al IVA del periodo fiscal enero 2011 y

mediante requerimiento solicitó la documentación que consideró pertinente (fojas 2-4 Anexo N° 5).

- ii. El 5 de julio de 2013, la Administración Tributaria notificó personalmente al representante legal de OMSA con la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-01045-13 de 29 de octubre de 2013, que determinó que lo solicitado fue Bs 1.988.749 y lo que se devuelve es Bs. 1.886.991 quedando observado un crédito fiscal de Bs. 101.758 correspondiente al IVA del periodo enero de 2011 (fojas 523 a 529 Anexo N° 7).
- iii. La empresa demandante interpuso recurso de alzada que fue resuelto con Resolución de Alzada ARIT- LPZ/RA 0237/2014 de 17 de marzo, que revocó parcialmente la Resolución Determinativa **dejando sin efecto el reparo de Bs. 57.602 correspondiente al crédito fiscal de las facturas emitidas por COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira Ltda. y Grupo Minero Bajadeira SRL que fueron observadas por falta de medios fehacientes de pago (diferencias de cambio y regalías mineras); y confirmando el monto de Bs. 44.156 no respaldado íntegramente con medios de pago, declarando en consecuencia como monto sujeto a devolución el importe de Bs. 1.886.991.- establecido en el primer numeral de la parte resolutive del acto impugnado más el monto de Bs. 57.602.- mencionado, sumando un total de Bs. 1.944.593.- por el periodo fiscal enero 2011 (fojas 132 a 152 del Anexo N° 1).**
- iv. Interpuesto el recurso jerárquico por el ahora demandante, este fue resultado por la resolución ahora impugnada la cual determinó confirmar la resolución alzada (fojas 220 a 236 Anexo N° 2 ).

#### IV. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

En autos, el representante legal de Operaciones Metalúrgicas S.A. controvierte la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de considerar que no acreditó los medios fehacientes de pago correspondientes a las facturas Nos. **539, 543, 10333, 10334, 13720 y 13721** emitidas por sus proveedores Corporación Minera de Bolivia, Empresa Minera Barrosquira Ltda. y Grupo Minero Bajaderia, debido a que el contribuyente manifestó que no canceló la totalidad del monto de dichas facturas, motivo por el cual no puede beneficiarse con el crédito fiscal, considerando que vulneró los arts. 11 de la Ley N° 843 y arts. 8 del DS N° 21530 arts. 66, 70 y 76 del CTB y los principios de País de Destino y de Neutralidad Impositiva previstos en la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993, DS N° 23499 de 30 de enero de 1995, Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999 y DS N° 25465 de 23 de julio de 1999.

Establecido como está el objeto de la controversia, se efectúan las siguientes consideraciones:

##### V.1. Sobre los medios fehacientes de pago.

Antes de ingresar a resolver la problemática planteada, es necesario indicar qué se entiende por devolución de impuestos mediante Certificados



Estado Plurinacional de Bolivia

Exp. 913/2014.- Contencioso Administrativo.- Operaciones Metalúrgicas "OMSA" contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

*Órgano Judicial*

de Devolución Impositiva (CEDEIM), correspondiendo citar el artículo 12 de la Ley N° 1489 de abril de 1993 Ley de Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones que señala: "Los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de los impuestos internos al consumo y de los aranceles sobre insumos y bienes incorporados en las mercancías de exportación, considerando la incidencia real de estos en los costos de producción, dentro de las prácticas admitidas en el comercio exterior, basados en el principio de neutralidad impositiva". A su vez el artículo 13 de la misma ley establece: "Con el objeto 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 el costo de las mercancías exportadas. La forma y las modalidades de dicha devolución serán reglamentadas por el Poder Ejecutivo sobre la base de lo previsto en el último párrafo del Artículo 11 de la Ley 843".

Asimismo, el artículo 8 de la Ley N° 843 señala que: "Solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras de servicio 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", por su parte el artículo 11 de la misma ley menciona: "Las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único fin se consideraran como sujetos a gravamen".

Ahora bien, de esta normativa sobre devolución de impuestos mediante CEDEIM, se tiene que los exportadores de mercancías y servicios recibirán la devolución de los impuestos sobre insumos y bienes incorporados en las mercancías de exportación, considerando la incidencia real de estos en los costos de producción, siendo el encargado de esta devolución el Estado, que devolverá a los exportadores un monto igual al IVA pagado, incorporado en el costo de las mercancías exportadas, siendo el sentido de esta norma la devolución de impuestos sobre insumos y bienes incorporados en el costo de las mercaderías exportadas.

En conclusión, el artículo 8 de la Ley N° 843 determina qué crédito fiscal resulta computable cuando las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras de servicio o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; asimismo, el artículo 11 de la misma ley estipula que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados con destino a operaciones de exportación, debiendo tener en cuenta que uno de los fines formales de la normativa que se citó, es delimitar las condiciones para la devolución de CEDEIM al sector exportador, fijando como requisitos esenciales que el crédito fiscal acreedor a la devolución impositiva cumpla con los requisitos de que esté

relacionado a insumos y bienes incorporados en las mercancías de exportación.

En ese marco, considerando que la problemática se circunscribe sobre medios fehacientes de pago, se hace preciso en primer lugar referir a lo que debe entenderse por tal, debiendo traer a colación la normativa contenida en el artículo 37 del DS N° 27310 de 9 de enero de 2004 modificado por el artículo 12 del DS N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, que dispone: "(*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". A partir del 19 de enero de 2011, el citado artículo 37 fue reemplazado por el artículo 4 del DS N° 0772 con el siguiente texto: "Se establece el monto mínimo de Bs. 50.000 a partir del cual todo pago por operaciones de compra y venta de bienes y servicios, debe estar respaldado con documento emitido por una entidad de intermediación financiera regulada por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero - ASFI. La obligación de respaldar el pago con la documentación emitida por entidades de intermediación financiera, debe ser por el valor total de cada transacción, independientemente a que sea al contado, al crédito o se realice mediante pagos parciales, de acuerdo al reglamento que establezca el Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional, en el ámbito de sus atribuciones."

Por su parte la Ley N° 2492, establece: "ARTICULO 70.- (Obligaciones Tributarias del Sujeto Pasivo). Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo:

1. Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la Administración Tributaria, ocurridos los hechos previstos en la Ley como generadores de una obligación tributaria. (...)
4. Respalda 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.
5. Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque los mismos se refieran a periodos fiscales prescritos. Sin embargo, en este caso la Administración Tributaria no podrá determinar deudas tributarias que oportunamente no las hubiere determinado y cobrado. (...)
11. Cumplir las obligaciones establecidas en este Código, leyes tributarias especiales y las que defina la Administración Tributaria con carácter general."

"ARTICULO 76.- (Carga de la Prueba). En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 913/2014.- Contencioso Administrativo.- Operaciones Metalúrgicas "OMSA" contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

*ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria."*

Con base en la normativa señalada, se puede establecer claramente cuáles son los documentos que debe poseer una empresa, así como también, si bien no se tiene expresada una definición concreta de lo que debe entenderse **por medio fehaciente de pago**, empero, considerando la mencionada normativa transcrita, lo desarrollado por la doctrina tributaria, y acudiendo al Diccionario de la Lengua Española (Espasa-Calpe 2005), es posible establecer que: *"medio fehaciente de pago, es el instrumento fidedigno empleado en una transacción, en virtud del cual se da testimonio de la certeza de la cancelación o pago en la compra de bienes o contratación de servicios, herramienta comúnmente aceptada entre particulares, en un mercado, comercio, institución y la administración pública, comenzando por el dinero en efectivo, tarjetas bancarias (débito o crédito), transferencias entre entidades financieras (pagarés, letras de cambio, pólizas, etc.), hasta los medios de pago online vía internet (compra electrónica, comercio electrónico, etc.)"*.

Así definido el medio fehaciente de pago, se hace claro que, tanto el sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar los siguientes tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes, a saber: **1)** La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme establece el artículo 4, inciso a) de la Ley N° 843. Este documento mercantil emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser presentado en original; **2)** Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada, de acuerdo a lo establecido en el artículo 8, inciso a) de la Ley N° 843; y **3) La realización efectiva de la transacción**, es decir que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el artículo 15 de la Ley N° 843, concordante con el artículo 8 del DS N° 21530.

Es de notar que, el primero y el último requisito están estrechamente vinculados a los medios fehacientes de pago, añadiendo que es insuficiente presentar sólo la factura como prueba; el instrumento fidedigno que dio nacimiento al hecho generador, debe ser respaldado contablemente, es decir, deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables - susceptibles de ser verificados - establecidos tanto en el Código Tributario como en el Código de Comercio; asimismo, para la comprobación de la realización efectiva de la transacción, ésta también deberá estar materialmente documentada en los libros y registros especiales, de comercio, comprobantes de egresos, extractos bancarios, cheques, kárdex de inventarios, hojas de control de almacén, informes o rendición de la distribución de mercaderías a sus agencias o sucursales que revele el estado de los ítems y/o artículos en stock, estado de cuentas documentado con las operaciones realizadas indicando el stock de mercaderías y/o ítems que se tiene por pagar para respaldar la realización efectiva de las transacciones y pagos efectuados al proveedor.

Con toda la normativa señalada *ut supra*, corresponde que este Tribunal Supremo de Justicia realice el control de legalidad sobre los actuados llevados a cabo en instancia administrativa, respecto a los medios fehacientes de pago de las facturas Nos. **539, 543, 10333, 10334, 13720 y 13721**, que son objeto de la controversia, en tal sentido, de la revisión de los antecedentes, se advierte que, la Administración Tributaria notificó a la Empresa OMSA con la Orden de Verificación- CEDEIM 0011OVE01348 emitida bajo la **modalidad verificación previa CEDEIM**, con alcance al IVA del periodo fiscal enero 2011 y mediante Requerimiento N° 00110788 solicitó la documentación que consideró pertinente (fojas 2 y 3 del Anexo 5 de los antecedentes administrativos), situación que dio lugar a que la empresa demandante presente los documentos que se encuentran detallados en el Acta de Entrega y Devolución de Documentos N° 2994 cursante de fojas 12 del Anexo 5 de los antecedentes administrativos.

Ahora bien, se advierte que la autoridad demanda señaló que si bien la normativa no contempla la figura que respalda la observación parcial de una factura, se entiende que la Administración Tributaria pudo haber observado el total de cada una de ellas, no obstante, al haber verificado la compraventa de mineral y su pago por lotes, observó sólo una parte de las mencionadas facturas, situación aceptada por Operaciones Metalúrgicas S.A., **al indicar que los medios de pago no respaldan el total de la compra**; por lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria en cumplimiento del parágrafo II del artículo 63 de la Ley 2341, referido a que en ningún caso podrá agravarse la situación inicial del recurrente, únicamente se refirió a las pretensiones que fueron formuladas.

De todo lo fundamentado se concluye entonces que el mandato legal es claro en cuanto a que todas las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deben ser respaldadas con medios fehacientes de pago, de donde se infiere que **se devuelve lo efectivamente cancelado**, coincidiéndose con el criterio esgrimido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución Jerárquica impugnada, relativo a que si bien la Administración Tributaria pudo haber observado el total de cada una de las facturas, **al no haber sido respaldadas completamente con medios fehacientes de pago**, sin embargo actuando con ecuanimidad, al haberse verificado la compraventa del mineral y su pago parcial, admitió lo efectivamente pagado, depurando el crédito fiscal IVA que no se encontraba respaldado con documentación fehaciente, en virtud al principio *non reformatio in peius*, aplicable al ámbito del Derecho Administrativo, principio que tiene por objeto impedir que la resolución de un procedimiento iniciado a instancia de parte agrave la situación inicial del solicitante, pues en virtud de este principio, la autoridad competente para resolver el recurso administrativo, debe adecuarse en la resolución al *petitum* o pretensión del solicitante, sin que pueda empeorar su situación.

Así, es necesario señalar que la presentación de una solicitud de devolución impositiva conlleva la responsabilidad y el deber ineludible de cumplir con la normativa legal y reglamentaria a efecto de obtener el reconocimiento del derecho invocado, principio de legalidad cuyo cumplimiento es obligatorio, porque además de ser el sustento de la actividad de gobernantes y gobernados, garantiza la igualdad de todas las personas que se encuentran en la misma situación. En ese sentido,



Estado Plurinacional de Bolivia

Exp. 913/2014.- Contencioso Administrativo.- Operaciones Metalúrgicas "OMSA" contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Órgano Judicial

conforme al citado artículo 37 del DS N° 27310, cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a 50.000.- UFV, deben ser respaldadas a través de medios fehacientes de pago, disposición que en ningún caso establece el respaldo parcial de las compras sino que las mismas deben estar respaldadas en su totalidad. Por lo argumentado, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ha obrado correctamente en lo determinado respecto a este reclamo, ya que de la revisión de los antecedentes administrativos se evidenció que las facturas observadas solo fueron respaldadas parcialmente, es decir por lotes, y no así en su totalidad, aspecto que fue corroborado por la misma empresa demandante en su recurso de alzada, por lo que corresponde confirmar la depuración parcial de las facturas Nos. **539, 543, 10333, 10334, 13720 y 13721**, conforme lo determinó la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Finalmente, respecto a si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0867/2014, en lo referente a la depuración de las referidas facturas, transgredió los principios de país de destino y de neutralidad impositiva, este Tribunal no puede pronunciarse al respecto, puesto que **es un agravio que no fue reclamado por OMSA en sede administrativa**, impidiendo así a la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitir resolución expresa y fundamenta al respecto, y en consecuencia, revisarlo ahora en control de legalidad de la resolución jerárquica impugnada mediante el proceso contencioso administrativo, de acuerdo al propio principio de congruencia.

## V.2.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que no son evidentes los reclamos planteados por la Empresa OMSA sobre las facturas Nos. **539, 543, 10333, 10334, 13720 y 13721**, y consiguientemente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no incurrió en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el **numeral IV** de la presente resolución, que constituyen el objeto del proceso, no existiendo ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se advierte que la autoridad demandada interpretó y aplicó correctamente las normas jurídicas, en consecuencia se debe mantener firme la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el artículo 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fojas 50 a 57 y vuelta, interpuesta por Raúl Rubén Salas Saldivar en representación legal de la Empresa Operaciones Metalúrgicas SA, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0867/2014 de 13 de junio.

No suscriben los señores Magistrados Marco Ernesto Jaimes Molina, Edwin Aguayo Arando por emitir voto disidente.

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

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

José Antonio Revilla Martínez  
**PRESIDENTE**

Maria Cristina Díaz Sosa  
**DECANA**

Esteban Miranda Terán  
**MAGISTRADO**

Juan Carlos Berrios Albizu  
**MAGISTRADO**

Carlos Alberto Egüez Añez  
**MAGISTRADO**

Ricardo Torres Echalar  
**MAGISTRADO**

Olvis Egüez Oliva  
**MAGISTRADO**

Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
**SECRETARIA DE SALA PLENA**

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA**

GESTIÓN: 2018  
SENTENCIA Nº 65 FECHA 31 de octubre  
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2018  
Dr. Marcelo Ernesto Jaimes Molina  
Dr. Edwin Aguayo Grande  
VOTO DISIDENTE: .....

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