



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



SALA PLENA

SENTENCIA: 295/2016.  
FECHA: Sucre, 13 de julio de 2016.  
EXPEDIENTE N°: 368/2013.  
PROCESO: Contencioso Administrativo.  
PARTES: Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
MAGISTRADO RELATOR: **Pastor S. Mamani Villca.**

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso-administrativa de fs. 40 a 43, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0314/2013 de 11 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 45, la contestación de fs. 51 a 54 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 81 a 82 vta. y 88 a 89, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

## **I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.**

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

Refiere, que en ejercicio de las facultades conferidas por el art. 100 del Código Tributario Boliviano (CTB), el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) Oruro, procedió a la Verificación Previa Externa CEDEIM (previa) al contribuyente Empresa Metalúrgica VINTO, relativa al Impuesto al Valor Agregado (IVA) en virtud a la Solicitud de Devolución Impositiva DUDIE N° 4034009921 correspondiente al periodo abril de 2011; por consiguiente en fecha 19 de abril de 2011, se notificó con la Orden de Verificación N° 001OVE01597, además del Requerimiento de Documentación N° 110840, que fue presentada en el plazo establecido de 5 días. Posteriormente, se emitió el Informe SIN/GDO/DF/VE/INF/018/2012 de 13 de julio, que señala que corresponde la devolución a través de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM) del monto de Bs. 13.978.104 por el IVA correspondiente al periodo de abril de 2011; con esa base, la Administración Tributaria (AT) emitió la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00479-12 de 20 de julio de 2012, ratificando que el monto a devolver es de Bs. 13.978.104; Resolución contra la que se interpuso el Recurso de Alzada y Jerárquico, respectivamente.

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

#### **Expresión de agravios y exposición de los elementos de hecho y de derecho.**

El demandante expresa, que los fundamentos centrales de la AGIT para Revocar Parcialmente la Resolución CEDEIM N° 23-00479-12, fue lo siguiente "En resumen con relación al análisis de los medios fehacientes de pago, corresponde revocar parcialmente la Resolución de Alzada, declarando el importe de Bs. 2.041.571 emergente de las facturas 577, 578,

579, 580, 581, 582, 583, 584 y 585, como no sujeto de devolución, por no contar con medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas..." "Por todo lo expuesto, corresponde a ésta instancia jerárquica revocar parcialmente la Resolución de Alzada, por las compras que no cuentan con el sustento de medios fehacientes de pago, según lo establecido en los arts. 66, numeral 11; 70 Números 4 y 5 de la Ley 2492; 37 del Decreto Supremo N° 27310 modificado por el párrafo III del artículo 12 del Decreto Supremo N° 27874, vale decir crédito fiscal parcial no sujeto a devolución por medios fehacientes de pago por el importe de Bs. 2.041.571, correspondientes a las facturas 577, 578, 579, 580, 581, 582, 583, 584 y 585; en consecuencia, el importe sujeto a devolución asciende a Bs. 14.436.886, correspondiente al periodo fiscal abril 2011 ..."sic.

### **Medios fehacientes de pago.**

Indica, que se observaron las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal por importes iguales o superiores a 50.000 UFV, en conformidad a la verificación de medios fehacientes de pago que no demuestran el 100% de pago de los importes facturados por sus proveedores y el importe del crédito que fue depurado. Con referencia a esas observaciones, describió los arts. 66 núm. 11, 70-4) de la Ley 2492 y art. 37 de DS N° 27310 Reglamento al CTB, modificado por el art. 12-III del DS N° 27874, observando que el SIN Oruro, aplicó correctamente las disposiciones legales citadas, constatando que las facturas 577, 578, 579, 580, 581, 582, 583, 584 y 585, emitidas por la COMIBOL Empresa Minera Huanuni, no fueron debidamente respaldadas, por el que observó el crédito fiscal de Bs. 2.500.353.

Menciona, que la AGIT omitió efectuar consideración acerca de la interpretación de la Ley, Decretos Supremos y Resoluciones Normativas de Directorio, indica que en ese extremo resulta evidente la incorrecta incomprensión de la Ley y considera equivocada su aplicación a tiempo de declarar la revocatoria parcial de la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00479-12 de 20 de julio, relativo a la depuración por medios fehacientes de pago. Finalmente el SIN, señala que los actos administrativos realizados fueron desarrollados observando los principios de legalidad y presunción de legitimidad, imparcialidad, verdad material, publicidad y buena fe previstos en el art. 4 de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA), además de respetar los derechos y garantías establecido en la CPE.

### **I.3. Petitorio.**

Concluye manifestando, que impugna la Resolución parcialmente y se declare probada la demanda, en consecuencia se confirme la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00479-12, manteniéndola firme y subsistente.

## **II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.**

Apersonándose al proceso la AGIT, respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 16 de septiembre de 2013, cursante de fs. 51 a 54 vta., expresando lo siguiente:



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial



Exp. 368/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Señala que el enfoque desarrollado por el demandante, pretende inducir en error a las autoridades; refiere que, el 19 de abril de 2012, la AT notificó con la Orden de Verificación N° 001OVE01597 y requirió además documentación, la misma fue presentada en plazo por la empresa Vinto, consistente en; Notas Fiscales de respaldo de Crédito Fiscal IVA, Comprobantes de Egreso con respaldos y medios fehacientes de pago de todas las facturas con importes mayores a 50.000 UFV; con esos antecedentes la AT, emitió el Informe SIN/GDO/DF/VE/INF/018/2012 de 13 de julio, habiendo observado las facturas 577, 578, 579, 580, 581, 582, 583, 584 y 585, emitidas por COMIBOL Empresa Minera Huanuni, depurando el crédito fiscal de Bs. 2.500.353, debido a que no se encontraban completamente respaldadas (falta de medios fehacientes de pago), a fin de demostrar la verificación de las facturas citadas precedentemente, hizo en el memorial de responde un desglose factura por factura; concluye manifestando, que las facturas observadas efectivamente sí tenían diferencias sin respaldo, debido a que no se consideraron como medio suficiente de pago las Retenciones de la Regalía Minera establecida por ley, ni la diferencia de cambio por fluctuación del dólar americano, por lo que los montos de cada una de las facturas tuvieron una variación, que debió resolverse con un simple ajuste y no considerarlo como un pago sin respaldo documentado, por lo que considera que la demanda carece de sustento jurídico tributario.

## II.1. Petitorio.

Concluye, solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso-administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución impugnada.

## III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

A efecto de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

Que, la Administración Tributaria en ejercicio de su facultad de verificación mediante Orden de Verificación N° 0011OVE01597 de 29 de diciembre de 2011, cuyo alcance comprendió al crédito fiscal comprometido del período abril de 2011, correspondiente al IVA en la modalidad Verificación Previa - CEDEIM; asimismo, notificó el Requerimiento de presentación de documentación sobre medios fehacientes de pago por compras mayores a 50.000 UFV.

Con la presentación de descargos correspondiente al período fiscal abril de 2011, la AT emitió el Informe SIN/GDO/DF/VE/INF/018/2012 de 13 de julio, en el que observó crédito fiscal por medios fehacientes de pago con relación a la compra de minerales que no fueron respaldados en su totalidad, observando el saldo no respaldado. Con esa base la AT emitió la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00479-12 de 20 de julio de 2012, estableciendo como importe sujeto a devolución del período abril de 2011, la suma de Bs.13.978.104 y como importe no sujeto a devolución Bs. 2.500.353.

Manifiesta, que contra la referida Resolución Administrativa, la Empresa Metalúrgica Vinto, presentó Recurso de Alzada, que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) mediante Resolución ARIT-LPZ/RA 0925/2012 de 5 de noviembre, **revocando parcialmente** la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00479-12 de 20 de julio de 2012, dejando sin efecto el reparo de Bs. 2.500.353 correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000 UFV observado, emitido por COMIBOL y confirmó Bs. 13.978.104, sumando un total de Bs. 16.478.457 por el periodo fiscal abril de 2011; Resolución que luego de haber sido recurrido de Jerárquico por la Administración Tributaria, fue **revocado parcialmente** la Resolución ARIT-LPZ/RA 0925/2012 de 5 de noviembre, a través de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0314/2013 de 11 de marzo, dejando sin efecto la observación por medios fehacientes de pago por Bs. 458.782, manteniendo firme y subsistente la depuración de crédito fiscal parcial por medios fehacientes de pago por el importe total de Bs. 2.041.571, correspondiente a las facturas 577, 578, 579, 580, 581, 582, 583, 584 y 585; resultando el importe sujeto a devolución de Bs. 14.436.886, por el periodo fiscal abril 2011.

#### IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el **objeto de la controversia** se refiere a determinar: *Si en el caso de la Solicitud de Devolución Impositiva presentada por la EMV, correspondiente al periodo fiscal abril 2011, fue correcta la determinación de la AT contenida en la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00479-12 de 20 de julio de 2012, emitida por la Gerencia Distrital Oruro del SIN, relativo a que la suma que corresponde devolver asciende a Bs. 14.436.886, de un monto solicitado de Bs. 16.478.457, cuando en la revisión previa efectuada, se depuró el crédito fiscal emergente de las facturas 577, 578, 579, 580, 581, 582, 583, 584 y 58, por compra de minerales de COMIBOL, que por tener monto superior a 50.000 UFV fue sujeta a verificación de medios fehacientes de pago, habiéndose concluido que no se acreditó el 100% del pago total del importe facturado; o si es correcta la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0314/2013 de 11 de marzo, que revoco la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0925/2012 de 5 de noviembre y dejó sin efecto las observaciones por medios fehacientes de pago por Bs. **458.782**, manteniendo firme y subsistente la depuración de crédito fiscal parcial por medios fehacientes de pago por el importe total de Bs. 2.041.571, correspondiente a las facturas 577, 578, 579, 580, 581, 582, 583, 584 y 58,*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 368/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

resultando el importe de Bs. 14.436.886 sujeto a devolución por el periodo fiscal abril 2011.

## V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

A efecto de resolver la presente controversia, resulta necesario efectuar las siguientes precisiones:

**V.1.-** Con relación a las facturas observadas por medios fehacientes de pago, que formuló la AT en la verificación previa efectuada, consideró que las facturas 577, 578, 579, 580, 581, 582, 583, 584 y 585, emitidas por COMIBOL Empresa Minera Huanuni, no cuentan con los medios fehacientes de pago que respalden por su totalidad; al respecto existen criterios divergentes debido a que la AT reconoció el crédito fiscal de forma parcial; por su parte, la ARIT reconoció el 100% en la Resolución de Alzada al considerar que la transacción fue efectivamente realizada, en cambio la AGIT señaló, que el crédito fiscal de las facturas citadas precedentemente, no se encuentran completamente respaldadas, que evidentemente existe diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago, inferior al determinado por la AT.

En autos se evidencia, que la EMV compró de COMIBOL concentrados de estaño y que por dichas compras, ésta expidió las facturas 577, 578, 579, 580, 581, 582, 583, 584 y 585, de las cuales la EMV pretende el reconocimiento de crédito fiscal de Bs. 16.478.457; por su parte, la AT observó que el monto solicitado se encuentra parcialmente documentado con medios fehacientes de pago en una suma de Bs. 13.978.104, existiendo una diferencia de Bs. 2.500.353, monto depurado del crédito fiscal solicitado. Por otra parte, la ARIT revocó la Resolución Administrativa CEDEIM Previa, reconociendo el total del crédito fiscal que generaron las facturas de referencia, por depuración de crédito fiscal de facturas superiores a 50.000 UFV. Finalmente la AGIT, revocó parcialmente la Resolución de Alzada, dejando sin efecto la observación por medios fehacientes de pago por Bs. 458.782 y mantuvo firme y subsistente la depuración de crédito fiscal por el importe de Bs. 2.041.571, como no sujeto a devolución, resultando el importe de Bs. 14.436.886 como importe a devolución por el periodo fiscal abril 2011.

El art. 66 núm. 11) del CTB, señala; aplicar los montos mínimos establecidos mediante reglamento a partir de los cuales los pagos por la adquisición y venta de bienes y servicios deban ser respaldadas por los contribuyentes y/o responsables a través de documentos reconocidos por el sistema bancario y de intermediación financiera regulada por la Autoridad de Supervisión Financiera (ASFI). La falta de respaldo mediante la documentación emitida por las referidas entidades, hará presumir la inexistencia de la transacción para fines de liquidación de impuestos e implicará que el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal, así como la obligación del vendedor de liquidar el impuesto sin deducción de crédito fiscal alguno. El art 70 núm. 4 de la referida Ley, dispone: "*Respaldo 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*". El art. 37 del DS N° 27310

Reglamento al CTB, modificado por el Parágrafo III del art. 12 del DS N° 27874, establece: *“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, a través de medios fehacientes de pago para que la administración tributaria reconozca el crédito correspondiente”*.

Con base en la normativa descrita y a la documentación presentada por EMV en el proceso de verificación, éste menciona haber demostrado la realización efectiva de las compras de concentrados de estaño efectuadas a COMIBOL y que esos documentos constituyen medios fehacientes de pago y respaldo de la realización de las actividades y operaciones gravadas, contrariamente la AT menciona, que no respaldan el total de las compras; sin embargo la AGIT de la revisión de antecedentes administrativos evidenció que el pago de Regalías Mineras fue respaldado con el Formulario 3009 y Boletas de Pago, efectuado conforme a lo previsto por el art. 21 del DS N° 29577 de 21 de mayo de 2008, que dispone; *“Que las empresas de fundición y refinación de minerales y metales están obligadas a la retención y empoce de la Regalía Minera de sus proveedores de minerales en formulario oficial habilitado al efecto, hasta el 15 del mes siguiente en que se efectuó la retención”*.

Por otra parte la AGIT, respecto del tipo de cambio del dólar americano señaló que, la AT realizó descuentos de los pagos a cuenta considerando los importes pagados en dólares convertido en moneda nacional aplicando el tipo de cambio a la fecha de pago, que difiere al de la fecha de emisión de la factura, determinándose una diferencia cambiaria, cita al efecto el Principio General de Moneda en Cuenta, que establece; en aquellos casos donde la moneda utilizada no constituye un patrón estable de valor en razón de las fluctuaciones que experimente, no se altera la validez del principio que se sustenta, por cuanto es factible la corrección mediante la aplicación de mecanismos apropiados de ajuste, y señala que es aplicable al caso de autos, considerando que las transacciones efectuada por EMV son expuestas en moneda extranjera susceptible a sufrir variaciones, que conforme al principio descrito precedentemente puede ser sometido a ajustes; de lo que se colige, que la diferencia surge a razón a que COMIBOL emitió a favor de EMV, las facturas 577 (por \$us. 2.203.941,91), 578 (por \$us, 1.858.756,13), 579 (por \$us. 2.427.304,26), 580 (por \$us. 2.459.902,11), 581 (por \$us. 2.127.598,71), 582 (por \$us. 2.136.145,37), 583 (por \$us. 3.328.205,87), 584 (por \$us. 986.200,95) y 585 (por \$us. 778.959,98), al cambio de Bs. 6.99 por dólar americano y la AT para la depuración parcial del crédito fiscal, consideró la información del monto pagado en cada factura a un tipo de cambio de Bs. 6.98, cuando en los hechos debió considerarse sólo como ajuste y no como un pago sin respaldo documental, máxime si los pagos efectuados se encuentran registrados en los Comprobantes de Bancos Dólares y Movimiento de Cuentas - Banco Central de Bolivia, **lo que determinó dejar sin efecto la observación por medios fehacientes de pago por el monto de Bs. 458.782, de un total depurado de Bs. 2.500.353.** Las diferencias identificadas por la AT, que según ésta no fueron canceladas por no contar con respaldo de los medios fehacientes de pago, cuyo crédito depurado se encuentra reflejado en el cuadro precedentemente presentado, error que fue generado por la propia AT a momento de la realización del proceso de depuración del crédito fiscal, lo que significa que la autoridad demanda



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 368/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

hizo una correcta determinación del crédito fiscal por medios fehacientes de pago.

Finalmente señalar, que la presentación de una solicitud de devolución impositiva necesariamente debe estar respaldada con información fehaciente de los gastos efectuados por el exportador y que son objeto de devolución, siendo en consecuencia, responsabilidad del interesado acreditar en todos los casos con la documentación pertinente y legalmente establecida, resultando entonces, que la inobservancia de la normativa de cumplimiento obligatorio es únicamente atribuible a la responsabilidad del interesado.

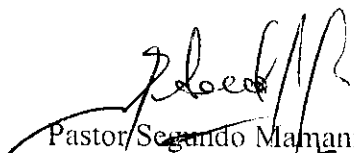
## V.2. Conclusiones.

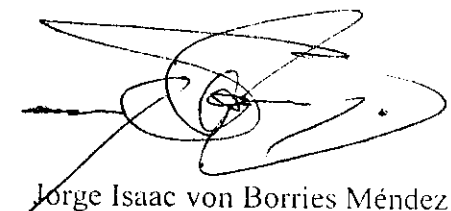
Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la Resolución, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos en la resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada, que determinó dejar sin efecto la observación por medios fehacientes de pago por le monto de Bs. 619.868, correspondiente a las facturas 577, 578, 579, 580, 581, 582, 583, 584 y 585, por el período abril de 2011, resultando el importe sujeto a devolución de Bs. 14.436.886.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la Ley 620 de 31 de diciembre de 2014 y los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda, en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0314/2013 de 11 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

  
Pastor Segundo Mamani Villca  
**PRESIDENTE**

  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**DECANO**

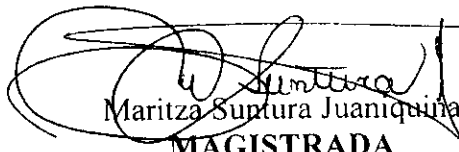
  
Romulo Calle Mamani  
**MAGISTRADO**

  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

  
Maritza Suintura Juaniqueña  
**MAGISTRADA**




  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA

GESTIÓN: 2016.....  
SENTENCIA Nº 295... FECHA 13 de julio...  
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2016.....

Conforme -  
VOTO DISIDENTE: .....

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