

Sentencia Nº 34, 11 de mayo de 2016. Tribunal Supremo de Justicia Expediente: 220/2015-CA

El crédito fiscal es válido cuando el medio fehaciente de pago es por montos menores a la factura (por pagos con compensaciones con el proveedor). En ese caso *“surge la obligación por parte del contribuyente de aportar pruebas sobre la realización de la transacción y, **únicamente** ante la ausencia de dichas pruebas, corresponderá depurar el crédito fiscal. (doctrina que emerge de la disertación efectuada por el Dr. Jaime Araujo Camacho).* Sentencia que declara PROBADA la demanda del contribuyente reconociendo la devolución del crédito fiscal al exportador.

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia N° 34
Sucre, 11 de mayo de 2016

Expediente : 220/2015-CA
Materia : Contencioso Administrativo
Demandante : Compañía Minera Colquiri S.A.
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria
Resolución Impugnada : RJ-AGIT-RJ-0995/2015
Magistrado Relator : Dr. Antonio Guido Campero Segovia

Pronunciada en el proceso Contencioso Administrativo, seguido por Juan Pablo Bonifaz Echalar, en representación de la Compañía Minera Colquiri S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, cuestionando la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ/0995/2015, de 1 de junio.

VISTOS: La demanda Contenciosa Administrativa de fojas 113 a 121 vta., impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ/0995/2015, de 1 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la respuesta de fojas 175 a 180 vta., la réplica de fojas 201 a 203 vta., los antecedentes procesales; y

CONSIDERANDO I:

I.1. Demanda Contenciosa Administrativa

Juan Pablo Bonifaz Echalar, en representación de la Compañía Minera Colquiri S.A., mediante memorial de fs. 113 a 121 vta., se apersona e interpone demanda Contenciosa Administrativa, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, cuestionando la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ/0995/2015, de 1 de junio, de 20 de abril, en base a los siguientes argumentos:

1.- Señala que en relación al extrañado respaldo de sus transacciones, la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), reencausa la defensa de GRACO, la cual por su impericia y desconocimiento realiza afirmaciones tendenciosas y fuera de lugar, rompiendo la imparcialidad, debido a que no solo juzga en sede administrativa sino que además coadyuva en la defensa al interpretar teleológicamente lo que GRACO quiso decir, en virtud a ello, los argumentos expresados por la AGIT no tiene implicancia al no haber sido aplicados en la resolución impugnada.

Agrega que, en relación al contrato Overhead, Sinchi Wayra como prestadora de servicio, crea valor para Colquiri y en tal virtud recibe como compensación un emolumento por el servicio prestado, de ahí que esta mecánica ha sido diligentemente trazada en el contrato que se encuentra cursante en el expediente, y que demuestra que existen servicios prestados con carácter efectivo y palpable, los cuales están cobrados y pagados conforme consta en la documentación cursante en el expediente, continua indicando que, desde el inicio del proceso se ha venido solicitando se tome en cuenta el contrato como la base del porque una empresa cumple las funciones de otra, pero GRACO no revisó el mismo en base a excusas sin fundamento.

Asimismo señala que consta en el expediente el movimiento contable necesario que acredita el flujo efectivo entre sociedades, destinado a pago de una serie de obligaciones de manera bancarizada, agregando que, si bien no son montos exactos que cubren cada factura y cada obligación, está demostrado por el flujo efectivo los pagos verdaderos y fehacientes por el contrato Overhead, refiere que, normativamente para beneficiarse con el computo del crédito fiscal, el contribuyente debe cumplir y demostrar tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes como son: la existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente; Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada y; la realización efectiva de la transacción. Manifiesta que, en el caso concreto, la nota fiscal existe y es absolutamente valida, el servicio está vinculado a la actividad y la transacción ha sido efectiva, debido a que Colquiri recibió las facturas, Sinchi Wayra las declaró y pago los impuestos correspondientes.

Manifiesta que, al ejercer Sinchi Wayra el control sobre el arrendatario Colquiri S.A., no se trata de un contrato entre particulares, sino uno que fue realizado en virtud a la necesidad de implementación de un contrato suscrito con el Estado Boliviano y en él la fe de éste estaba empeñada, de ahí que, existía la necesidad de pronunciamiento de la AGIT acerca del contrato.

- 2.- Manifiesta que, los argumentos vertidos por la AGIT respecto a la Resolución Ministerial N° 281 del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas en sentido que no hubiese sido expuesto como agravio en el recurso jerárquico, resultan inconducentes, debido a que este documento se constituye en un elemento necesario para entender la forma de manejo empresarial, el cual fue adjuntado como prueba de reciente obtención, con el propósito de abundar en temas de análisis vertidos por la Autoridad Pública cabeza del sector, respecto al alcance de la bancarización, no como norma posterior, sino como argumentos facticos y de realidad económica.

Que, tanto la ARIT La Paz y la AGIT rehuyeron considerar la abundante prueba puesta a su consideración en especial la Resolución Ministerial N° 281 de 19 de julio de 2011, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, y que resulta aplicable al caso concreto tomando en cuenta que la compensación es una forma diferente de pago de deudas y la misma no puede tener el mismo tratamiento contable, tributario ni de registro que las obligaciones comunes, por ello Colquiri S.A. mencionó que no existieron pagos específicos por cada uno de los conceptos, sino pagos globales que incluían varias obligaciones y por las cuales existían pagos bancarizados, manejo empresarial que no fue entendida por la GRACO ni por la AGIT con amplitud de criterio.

- 3.- Con relación al carácter vinculante de que los fallos emitidos por el ahora Tribunal Supremo, antes Corte Suprema, alega que la jurisprudencia emitida por el Tribunal Supremo de Justicia a través del AS. N° 477/2012, no fue considerada por la AGIT por considerarla no vinculante, cuando la misma ha creado línea respecto a la verdad material basada en la Ley 2341.
- 4.- Refiere que, la AGIT evita referirse a la doctrina mencionada bajo el argumento que no se cita ningún agravio.

Agrega que la AGIT no se ha pronunciado respecto a la doctrina que emerge de la disertación efectuada por el Dr. Jaime Araujo Camacho, que indica que, *“surge la obligación por parte del contribuyente de aportar pruebas sobre la realización de la transacción y, únicamente ante la ausencia de dichas pruebas, corresponderá depurar el crédito fiscal”*. Sobre el particular indica que, la Administración Tributaria no solo debe valorar el medio fehaciente de pago, sino y de manera mas importante, la efectividad de la transacción y solo en caso de ausencia de pruebas, se procederá a la depuración del crédito fiscal. En relación a los pagos realizados por la empresa. Indica que, Colquiri S.A. en fecha 23 de diciembre de 2013, a través de Boletas de Pago Formulario 1000 versión 2, Numero de Orden 2942514951, 2942515071, 2942515181 y 2942558048, ha cancelado la suma total de Bs. 35.042, monto que incluye reparos establecidos por los meses verificados de enero, febrero, mayo y diciembre de 2009, comprendiendo la deuda tributaria actualizada, más el 20% correspondiente a la sanción por omisión de pago.

- 5.- Respecto a los medios fehacientes de pago mediante documentos bancarios, indica que los mismos existen, pero en el entendimiento de la GRACO La Paz y la AGIT, no son suficientes, sin considerar que se han adjuntado transferencias bancarias realizadas con el fin de otorgar flujo de efectivo y pagar las facturas pertinentes, siendo que la bancarización de los pagos se los ha realizado a partir del contrato Overhead y del contrato de arrendamiento del Centro Minero Colquiri suscrito entre la empresa, su administrador y el Estado Boliviano, señala que la AGIT tiene la obligación de investigar la verdad material en oposición a la verdad formal dentro el procedimiento administrativo, dado que este principio debe ser la columna vertebral de la decisión.
- 6.- Finalmente señala que, la Resolución del Recurso Jerárquico impugnado, ignora el hecho real y material que los gastos realizados efectivamente por la Compañía Minera Colquiri S.A. han sido material y tangiblemente efectuados y que por los mismos se ha pagado y registrado las transacciones conforme disponen los citados artículos 70 numeral 4) de la Ley 2492, y el artículo 37 del DS N° 27310, documentos que en definitiva tienen también los medios fehacientes de pago y prueban la efectividad de la transacción. De ahí que, la resolución jerárquica es violatoria de los arts. 66.11 de la Ley N° 2492, del art. 12.II del DS N° 27874, art. 69 de la Ley N° 2492, art. 70.4) de la Ley N° 2492, arts.6 y 81 de la misma ley, y art. 37 del DS N° 27310.

Petitorio

Finaliza la demanda, solicitando dictar Sentencia declarando probada la misma, dejando sin efecto legal alguno la obligación tributaria correspondiente a la devolución impositiva por los periodos enero, febrero, mayo y diciembre de 2009.

CONSIDERANDO II:

II.1. Respuesta de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT),

Admitida la demanda por providencia de 10 de septiembre de 2015, cursante a fs. 124, corrido el traslado correspondiente a la entidad demandada,

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, previo apersonamiento, responde negativamente por memorial de fojas 175 a 180, en base a los siguientes fundamentos:

Señala que, la resolución ahora impugnada, no solo contiene fundamentación legal, sino que además se encuentra enmarcada en los fundamentos y principios jurídicos, a los cuales la AGIT se debe al momento de aplicar justicia tributaria, en ese contexto, indica que los argumentos citados en la Demanda Contenciosa Administrativa no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, por lo que, el Tribunal Supremo no puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante en el presente proceso, al respecto cita la Sentencia N° 510/2013, de 27 de noviembre de 2013.

Indica que, el demandante con argumentos totalmente apartados de la realidad de los hechos, y sin una base lógica legal, pretende confundir a las autoridades judiciales, haciendo ver como si en el momento oportuno hubiere reclamado la violación de algún derecho, cuando lo que hizo, es copiar y citar opiniones emitidas por expertos, por ello no se emitió pronunciamiento al respecto.

Manifiesta que, respecto a la denuncia de falta de valoración de la Resolución Ministerial N° 281, cabe aclarar que este aspecto no fue denunciado como agravio por el Sujeto Pasivo en el Recurso de Alzada por lo que, no merecía pronunciamiento.

Refiere que, el Auto Supremo N° 477/2012, no es jurisprudencia y no tiene carácter vinculante; no obstante de la revisión del mismo, este versa sobre la efectiva realización de la transacción que fue respaldada por el Sujeto Pasivo con notas fiscales, comprobantes contables y pagos bancarios; también la Administración Tributaria respaldó con documentación del proveedor obtenidos mediante procedimientos de control cruzado con notas fiscales; señala que, en el presente caso, la empresa recurrente no demostró con medios fehacientes el pago de las transacciones observadas, por lo que, el referido auto supremo no resulta aplicable.

Señala que, según el Papel de Trabajo “Medios Fehacientes de Pago”, la Administración Tributaria observó las Facturas Nrs. 2983, 2994, 3012, 3073 y 3072, emitidas por Sinchi Wayra S.A. debido a que las mismas no se encuentran respaldadas con medios fehacientes de pago, depurando el Crédito Fiscal IVA, por un total de Bs. 228.552.- al respecto señaló que, el Sujeto Pasivo, como respaldo de la Factura N° 2983, únicamente presentó el Comprobante N° CS01090024 en el que registró el asiento contable de la transacción y el registro mayor de la cuenta “033101/SV000001-Compañías Subsidiarias” al que traspasó el importe respectivo; afirmando que estos documentos por si solos, no se constituyen medios fehacientes de pago, mas aun cuando ambos registros se refieren al contrato Overhead de enero de 2008 concepto diferente al de la factura observada. Con relación a la factura N° 2994, presentó el Comprobante N° CS02090029 en el que registró el asiento contable de la transacción y el registro mayor de la cuenta “033101/SV000001-Compañías Subsidiarias” al que traspasó el importe respectivo; como respaldo de la Factura N° 3012, presentó el documento N° 500001175; para respaldar la Factura N° 3073, presentó el documento N°

500002177 y para la Factura N° 3072, presento el documento N° 500002178; documentos que por sí solos, no se constituyen en medios fehacientes de pago.

Manifiesta que, si bien la Compañía Colquiri S.A., suscribió junto a Sinchi Wayra S.A. un contrato Overhead, por el que este último se compromete a prestar servicios con su personal, según el alcance definido en el contrato y por estos servicios prestados, Colquiri S.A. se obliga a pagarle mensualmente el 10% del Costo de Producción Mensual de Operaciones, contra la emisión de la respectiva factura; esas facturas emitidas, a las que hace alusión el Contrato de Overhead, fueron observadas por la Administración Tributaria en los periodos objeto de fiscalización, por no contar con medios fehacientes de pago, pues los documentos contables presentados por el Sujeto Pasivo, tanto en la Instancia Administrativa como en la Instancia de Alzada, consistentes en el registro diario y mayor contable no son suficientes para respaldar el pago realizado.

Indica que, la Autoridad General de Impugnación Tributaria al ser un ente que administra Justicia Tributaria, vela por la correcta aplicación de la normativa tributaria correspondiente a cada caso e incluso la emitida por la misma Administración Tributaria. En ese sentido al velar por la correcta aplicación de la normativa se cuida los derechos que tiene el Estado y por ende las obligaciones que tiene el contribuyente para con el Estado, cuidando además de los excesos que la Administración Tributaria pudiese cometer por la no correcta aplicación de la normativa aplicable y vigente al caso concreto, por lo que, se ratifica en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0955/2015, de 1 de junio, al haber sido dictado en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, al respecto cita como doctrina tributaria lo señalado en las Resoluciones Jerárquicas STG-RJ/0064/2005, AGIT-RJ-1756/2014, AGIT-RJ-1075/2014, AGIT-RJ-01721756/2014, citando además como respaldo jurisprudencial la Sentencia N° 238/2013, de 5 de julio y la Sentencia N° 288/2013 de 02 de agosto.

Petitorio

En base a estos argumentos, solicita se declare improbadamente la demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por la Compañía Colquiri S.A., manteniendo firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0955/2015, de 1 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Memoriales de Réplica y Duplica

Cumplido el trámite procesal de la réplica y duplica, en base a la pretensión de las partes de fs.201 a 203vta. y 206 a 208.

Autos Para Sentencia

Concluido el trámite del proceso, se decretó Autos para Sentencia de 14 de enero del 2016 de fs.209

CONSIDERANDO III:

III.1 Fundamentos Jurídicos del fallo

Del análisis y compulsas de los datos procesales y la resolución administrativa impugnada, se desprende, que el objeto de la presente demanda está referido a dejar sin efecto la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0995/2015, de 1 de junio, dictada por la Autoridad General de Impugnación

Tributaria, circunscribiéndose la controversia al ítem referido a los medios fehacientes de pago con relación a las facturas 2983, 2994, 3012, 3073 y 3072 depuradas por la Administración Tributaria, confirmada en alzada y ratificada en la vía jerárquica. En ese marco corresponderá verificar si en la resolución jerárquica se incurrió o no en: a) error en la consideración de los medios fehacientes de pago; b) omisión de consideración de la Resolución Ministerial 281; c) omisión de pronunciamiento respecto a la jurisprudencia y la doctrina.

Al respecto, analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas, así como los argumentos de la demanda y la respuesta de la autoridad demandada, se sabe que:

El 1 de julio de 2013, la Administración Tributaria notificó a María de las Mercedes Carranza Aguayo representante de la Compañía Minera Colquiri S.A. con las Ordenes de Verificación – CEDEIM N° 0010OVE00547, 0010OVE00546, 0010OVE00878 y 0010OVE01678, a fin de verificar el Crédito Fiscal comprometido en los periodos enero, febrero, mayo y diciembre de 2009; asimismo, mediante Requerimiento N° 00097457 solicitó la presentación de duplicados de las Declaraciones Juradas del IVA Formulario 210, Libros de Ventas y Compras IVA, Estados Financieros, Dictamen de Auditoria, Plan de Código de Cuentas Contables, Libros de Contabilidad, Respaldos a la Solicitud de Exportación y Devolución Impositiva, medios fehacientes de pago por las compras mayores a 50.000 UFV, Registros Contables, Mayores en medio magnético, Poder del Representante legal y Escritura de Constitución (fs. 2 a 5, 8 a 14 y 17 de antecedentes administrativos anexo 1).

El 12 de julio de 2013, María de las Mercedes Carranza Aguayo representante legal de la Compañía Minera Colquiri S.A., solicitó ampliación del plazo para la entrega de la documentación requerida, solicitud que fue atendida por la Administración Tributaria, ampliando el plazo hasta el 19 de agosto de 2013.

El 19 de agosto de 2013, la Administración Tributaria, recepcionó la documentación presentada por el Sujeto Pasivo, consistente en: Plan de Cuentas, Libro de Compras y Ventas IVA, Declaraciones Juradas F-210, Estados Financieros 2009-2010, Dictamen de Auditoria 2009-2010, Estructura de Costos, Facturas de Compras y Ventas IVA, Extractos Bancarios, Comprobantes Contables, Libros de Contabilidad Mayor, Carpetas de Exportación, Medios Fehacientes de Pago por compras mayores a 50.000 UFVs, Inventarios, Escritura de Constitución, Medio Magnético de los Comprobantes de Diario y Mayores (fs. 29 de antecedentes administrativos anexo 1).

El 31 de diciembre de 2013, la Administración Tributaria, emitió el Informe CITE: GGLPZ/DF/VE/INF/IA/35/2013, indicando que, como resultado de la verificación efectuada la Compañía Minera Colquiri S.A., ciertas facturas no están vinculadas al proceso de exportación. Por otro lado, identificó facturas emitidas por Sinchi Wayra S.A., que no cuentan con medios fehacientes de pago, determinando una deuda tributaria por el IVA indebidamente devuelto de Bs. 640.923, equivalentes a UFV's 337.402, que comprende el tributo omitido, intereses y sanción de los periodos enero, febrero, mayo y diciembre de 2009 (fs. 566 a 573 de antecedentes administrativos anexo 1).

El 2 de junio de 2014, la Administración Tributaria, notificó por cédula a Luis Felipe Harmann Luzio representante de la Compañía Minera Colquiri S.A., con la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0018-2014 de 25 de abril, en la que resolvió establecer como importe indebidamente devuelto el monto de UFV's 185.883, equivalente a Bs.360.102, importe que comprende el IVA indebidamente devuelto, mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito comprometido de UFV's 14.358 equivalente a Bs.27.815, por los periodos fiscales de enero, febrero, mayo y diciembre de 2009; declarando además cancelado el monto de 18.470 UFV's equivalente a Bs.35.042, instruyendo el inicio de procedimiento sancionador de 158.869 UFVs equivalente a Bs. 307.769, por concepto de sanción por omisión de pago (fs. 740 a 755 de antecedentes administrativos).

A consecuencia del recurso de Alzada, el 22 de septiembre de 2014, la ARIT La Paz emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0691/2014, resolviendo confirmar la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0018-2014. El 8 de diciembre de 2014 a consecuencia del recurso jerárquico la AGIT emitió la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1645/2014 resolviendo anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0691/2014, a fin de que la instancia de alzada emita nueva resolución que exponga la valoración de todas las pruebas presentadas por el Sujeto Pasivo.

El 16 de marzo de 2015, la ARIT La Paz, emite la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0234/2015, confirmando la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0018-2014 de 25 de abril.

El 1 de junio de 2015, la AGIT emitió la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0995/2015, confirmando la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0234/2015 de 16 de marzo.

Expuestos estos antecedentes administrativos, y a los fines de la resolución de la presente causa corresponde partir del siguiente marco normativo:

La Constitución Política del Estado, en su artículo 14 numeral V, establece: *“Las leyes bolivianas se aplican a todas las personas naturales o jurídicas, bolivianas o extranjeras en el territorio boliviano”*.

La Ley 843 Texto Ordenado, Complementado y Actualizado al 30 de abril de 2014, en el artículo 4 señala:

El hecho imponible se perfeccionará:

a)En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente.

Por su parte el artículo 8 de la misma Ley señala:

Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán:

a).-

El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el artículo 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contra tos de obras o de prestación de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen,

que se hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.

b).- Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen.

Por su parte el art. 11 de la referida Ley señala: *“Las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se consideran como sujetas al gravamen.*

En el caso que el crédito fiscal imputable contra operaciones de exportación no pudiera ser compensado con operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata, a través de notas de crédito negociables de acuerdo a lo que establezca el reglamento de este Título I”.

Por otro lado, la Ley 1489, de 16 de abril de 1993, en cuanto al desarrollo y tratamiento impositivo de las Exportaciones señala:

Art. 12.- *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 éstos en los costos de producción, dentro de las prácticas admitidas en el comercio exterior, basadas en el principio de neutralidad impositiva.*

Art. 13.- *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.*

Por su parte la Ley 1963, de 23 de marzo de 1999, sobre modificaciones a la Ley de Exportaciones, señala:

Art. 1.- *Modificase el Artículo 12, de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993 en la forma que a continuación se indica:*

Debe decir: Artículo 12.- En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de Impuestos Internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora.

Art. 2.- *Modificase el Artículo 13 de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993, en la forma que a continuación se indica:*

Debe decir: Artículo 13.- Con el objetivo de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos

vinculados a la actividad exportadora. La forma y modalidades de dicha devolución serán reglamentadas por el Poder Ejecutivo de acuerdo con el segundo párrafo del Artículo 11 de la Ley N° 843.

El Decreto Supremo N° 25465, de 23 de julio de 1999, Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones indica:

Art.3. (Impuesto al Valor Agregado) El crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras en mercado interno, de bienes, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios, vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del Artículo 11 de la Ley N° 843.

A los efectos de lo establecido en el párrafo precedente, no se entenderá como costo la sola depreciación de los bienes de capital y de los activos fijos, sino el pago total que se hubiere realizado por su importación o compra en mercado interno.

La determinación del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el Artículo 8 de la Ley N° 843. Como los exportadores no generan (o generan parcialmente) débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare, en el período fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el Valor FOB de exportación.

El art. 66 de la Ley 2492 en cuanto a las facultades específicas de la Administración Tributaria, establece:

“11). Aplicar los montos mínimos establecidos mediante reglamento a partir de los cuales las operaciones de devolución impositiva deban ser respaldadas por los contri buyentes y/o responsables a través de documentos bancarios como cheques , tarjetas de crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente. La ausencia del respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción”.

El Decreto Supremo 27310 en su artículo 37 en cuanto a los medios fehacientes de pago, señala:

I. Las compras por importes mayores a cincuenta mil Unidades de Fomento de la Vivienda (50.000 UFVs), deberán ser acreditadas, por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente.

II. En los casos en que se solicite devolución impositiva, el importe anterior se reducirá a treinta mil Unidades de Fomento de la Vivienda (30.000 UFVs).

El Decreto Supremo N° 27874, de 26 de noviembre de 2204, señala:

Se modifica el Artículo 37 del Decreto Supremo N° 27310 de la siguiente manera:

Art. 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.”

El Decreto Ley N° 14379, de 25 de febrero de 1977, señala:

Art. 36. - *(Obligaciones de llevar la Contabilidad).* Todo comerciante está en la obligación de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza, importancia y organización de la empresa, sobre una base uniforme que permita demostrar la situación de sus negocios y una justificación clara de todos y cada uno de los actos y operaciones sujetos a contabilización, debiendo además conservar en buen estado los libros, documentos y correspondencia que los respalden.

Art. 37.- *(Clases de Libros).* El comerciante debe llevar, obligatoriamente, los siguientes libros: Diario, Mayor y de Inventario y Balances, salvo que por ley se exijan específicamente otros libros.

Podrá llevar además aquellos libros y registros que estime convenientes para lograr mayor orden y claridad, obtener información y ejercer control. Estos libros tendrán la calidad de auxiliares y no estarán sujetos a lo dispuesto en el artículo 40, aunque podrán legalizarse los considerados necesarios para servir de medio de prueba como los libros obligatorios.

Por su parte el art.68 de la Ley 2492, en cuanto a los derechos del Sujeto Pasivo, señala:

7. *A formular y aportar, en la forma y plazos previstos en este Código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente Resolución.*

En cuanto a las obligaciones del Sujeto Pasivo, el art. 70 de la Ley 2492, señala:

4. *Respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas.*

Por otra parte el art. 74 de la Ley 2492, en cuanto a los Principios, Normas Principales y Supletorias, señala:

Los procedimientos tributarios se sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las siguientes ramas específicas del Derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria:

1. *Los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del Derecho Administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa.*

2. *Los procesos tributarios jurisdiccionales se sujetarán a los principios del Derecho Procesal y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas del Código de Procedimiento Civil y del Código de Procedimiento Penal, según corresponda.*

El art. 76 de la misma ley en cuanto a la carga de la prueba señala:

“En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por 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”.

El art. 77 en cuanto a los medios de prueba indica:

I.- Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho.

Finalmente el art. 81 de la Ley 2492, en cuanto a la Apreciación, Pertinencia y Oportunidad de Pruebas, señala:

Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquéllas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes:

1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas.

2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa.

3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo.

En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención.

La Ley 2341 o de Procedimiento Administrativo (LPA), señala:

Art.

4.

(Principios Generales de la Actividad Administrativa). La actividad administrativa se regirá por los siguientes principios:

d) Principio de verdad material:

La Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil.

La Ley 3092 Normas generales

Artículo 200°.- (Principios) Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el Artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, de 23 de abril de 2002, a los siguientes:

1. Principio de oficialidad o de impulso de oficio. La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le impriman las partes, sino que el respectivo Superintendente Tributario, atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del Recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo.

III.1.1. Análisis del caso concreto

En el marco de la normativa constitucional y legal precedentemente expuesta, se procede a resolver la presente causa.

a) Sobre los medios fehacientes de pago, la AGIT en la Resolución Jerárquica Impugnada xxxii señaló “...es evidente que el sujeto Pasivo no respaldó las Facturas Nrs. 2983, 2994, 3012, 3073, y 3072 todas emitidas por Sinchi

Wayra S.A. que forman parte de la Devolución Impositiva, presentada por la empresa Minera Colquiri S.A. ante la Administración Tributaria, pues siendo que el importe de cada una de las facturas superan los 50.000 UFV, según lo dispuesto en el art. 37 del Decreto Supremo N° 27310 modificado por el Parágrafo III del Artículo 12 del Decreto Supremo N° 27874, era obligación del Sujeto Pasivo respaldar la mismas, a través de medio fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el Crédito Fiscal, según lo disponen los artículos 70, numerales 4 y 5, y 76 de la Ley 2492, y llevar una contabilidad adecuada a su rubro empresarial según lo dispuesto en los arts. 36,37 y 44 del Código de Comercio; por consiguiente, corresponde a esta Instancia Jerárquica, confirmar los resuelto en la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0234/2015, de 16 de marzo de 2015, que confirmo la Resolución Administrativa de Devolución indebida N° 21-0018-2014 de 25 de abril de 2014 (...)". En ese marco, de la revisión y compulsas de antecedentes, en el presente caso se evidencia que el 1 de julio de 2013, la Administración Tributaria notificó a Colquiri S.A. con la Ordenes de Verificación-CEDEIM Nrs. 0010OVE00547, 0010OVE00546, 0010OVE00878 y 0010OVE1678, con alcance a la verificación del Crédito Fiscal IVA comprometido en los periodos enero, febrero, mayo y diciembre de 2009 respectivamente, requiriendo con Formulario 4003 N° 00097457, duplicado de declaraciones juradas del IVA formulario 210, libros de ventas y compras IVA, respaldos a la solicitud de exportación y devolución impositiva, medios fehacientes de pago por las compras mayores a 50.000 UFV, registros contables, y otros. Posteriormente, el 19 de agosto de 2013, según consta en el Acta de Recepción de Documentación, el Sujeto Pasivo pone a disposición de la Administración Tributaria la documentación requerida, cuya valoración permitió emitir el informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/VE/INF/IA/35/2013 de 31 de diciembre de 2013 y posteriormente la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0018.2014, en la que se estableció notas fiscales no vinculadas al proceso de exportación por 15.862 UFV por el que el Sujeto Pasivo realizó un pago a cuenta de dicha observación por Bs. 35.042 equivalente a 18.470 UFV, además por notas fiscales que no cuentan con el medio fehaciente de pago; determinó una deuda tributaria por Impuesto Indebidamente Devuelto por el IVA de Bs. 326.971.- que comprende el tributo omitido, intereses y sanciones de los periodos fiscales enero, febrero, mayo y diciembre de 2009.

En el marco del antecedente referido, esta sala se abocará a analizar y resolver los agravios referidos a la observación de las Facturas Nrs. 2983, 2994, 3012, 3073 y 3072, emitidas por Sinchi Wayra por que la Administración Tributaria considera la inexistencia de medios fehacientes de pago que respalden dichas facturas.

Con carácter previo al análisis del presente caso, conviene precisar que, medio fehaciente de pago, es el instrumento fidedigno empleado en una transacción, en virtud del cual se da testimonio de la certeza de la cancelación o pago en la compra de bienes o contratación de servicios, herramienta comúnmente aceptada entre particulares, en un mercado, comercio, institución y la

administración pública, comenzando por el dinero en efectivo, tarjetas bancarias (débito o crédito), transferencias entre entidades financieras (pagarés, letras de cambio, pólizas, etc.), hasta los medios de pago online vía internet (compra electrónica, comercio electrónico, etc.).

Por otra parte, el sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes: 1) La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme lo establece el artículo 4. a), concordante con el artículo 8. 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. 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.

El primer y el último requisito, están estrechamente ligados a los medios fehacientes de pago, porque se entiende, que además de presentar la factura como instrumento fidedigno del nacimiento del hecho generador, debe ser respaldada contablemente, es decir 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, cuando se trate de la devolución impositiva, de compras por importes mayores a Bs. 50.000.- estas deben estar respaldada con medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito fiscal correspondiente, es decir, la obligación normativa de respaldar las mismas a través de documentos bancarios como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio que aporte certeza respecto a la transferencia efectiva de dominio de los productos vendidos y comprados, conforme establece el numeral 11 del art. 66 de la Ley 2492, art. 12, parágrafo III del DS N° 27874, que modifica el art. 37 del DS N° 27310; caso contrario, el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal.

De lo referido, concluimos que el objetivo de los medios fehacientes de pago es validar la realización efectiva de una transacción, la cual también debe de estar respaldada mediante libros, registros generales y especiales, facturas, y/u otros documentos conforme lo establece el art. 70, numeral 4) de la Ley 2492. En el presente caso, de la compulsión del contrato de prestación de servicios suscrito entre Sinchi Wayra S.A. y la Compañía Minera Colquiri, se verifica que su contenido está referido a la prestación de servicios de administración general por parte de Sinchi Wayra S.A. a cambio del pago del 10% del costo de producción mensual de la Compañía Minera Colquiri S.A., con la otorgación de la factura correspondiente por los servicios prestados durante cada mes calendario.

En este contexto, la Compañía Minera Colquiri S.A. a través de su representante legal presentó ante la Administración Tributaria y en Instancia

de Alzada, documentos consistentes en: contrato de Overhead suscrito entre Sinchi Wayra y Colquiri, facturas, documentos contables, comprobantes de bancos, libro de ventas IVA de Sinchi Wayra de enero, febrero, mayo y diciembre de 2009, declaraciones juradas formularios 210 y 400 de abril a julio de 2010, extractos bancarios correspondientes al Banco de Crédito (BCP) y Banco Bisa de Sinchi Wayra y Colquiri S.A. cursantes de fs. 71 a 159 del anexo. Asimismo, presentó las facturas de compras emitidas por Sinchi Wayra S.A. Nrs. 2983, 2994, 3012, 3073 y 3072 adjuntando diversos documentos de respaldo entre ellos los traspasos de fondos y notas de solicitud de traspaso a las cuentas corrientes de Sinchi Wayra, los cuales fueron considerados tanto por la Administración Tributaria y las instancias de alzada y jerárquica como registros auxiliares sin respaldo verificable por un tercero que avale la transacción, y en consecuencia los consideraron insuficientes como documentos de respaldo de pago, al no identificar que notas fiscales se pagaron con los importes transferidos, la falta de comprobantes de egreso o pago, libro mayor, registros auxiliares, informes y otros medios fehacientes de pago de las transacciones realizadas.

Sobre el particular, corresponde establecer que los medios fehacientes de pago, están relacionados con la existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme lo establece el artículo 4. a), concordante con el artículo 8. a), de la Ley N° 843 y con la realización efectiva de la transacción, la cual se perfecciona 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. En el antecedente señalado, la Compañía Minera Colquiri S.A, presentó como descargo de la Factura N° 2983, Comprobante de la Compañía Subsidiaria N° CS02090024 de Colquiri oficina La Paz, de fecha 31/01/2009, por CARGO SW/OVERHEAD mes de enero/2008 (pago de Colquiri a Sinchi Wayra S.A.) que registra el importe de \$us.28,735,63, documento que se encuentra legalizado por el Vicepresidente de Finanzas y Sistemas de Colquiri, el mismo que lleva la firma del Especialista Contable (fs. 76 y 77 del anexo de la AGIT y fs. 242 a 243 del anexo 1, importe que coincide con el monto registrado en la factura, el Libro de Ventas IVA de Sinchi Wayra que muestra el registro del ingreso de Bs. 203.160,90.- de fecha 31/01/2009 (fs.131) y el Libro de Compras de la Empresa Minera Colquiri S.A., el registro del pago Sinchi Wayra S.A. de la misma fecha, el mismo que hace mención al N° de Comprobante de Compañías Subsidiaria N° CS02090024 (fs. 135)

En cuanto a la Factura N° 2994, presentó como documentos respaldatorios, el Comprobante de Compañías Subsidiarias N° CS02090029 de Colquiri oficina La Paz, de fecha 28/02/2009, por CARGO W/FACT 2994 OVERHEAD mes de febrero, (pago de Colquiri a Sinchi Wayra S.A.) que registra el importe de \$us.28,735,63, documento que lleva la firma del Especialista Contable, legalizado por la Vicepresidenta de Finanzas y Sistemas del COLQUIRI, fojas 81 y 82 del anexo de la AGIT, y fs. 247 y 248, del anexo 1, monto que coincide con el registrado en la factura, en el Libro de Ventas IVA de Sinchi Wayra por febrero de 2009 y en el Libro de Compras de la Empresa Minera Colquiri S.A.

ambos de fecha 28/02/2009, que muestran el registro del ingreso y del pago por Bs.203,160,90, (fs.132) donde se puede evidenciar que el N° de Comprobante es el mismo del registrado en Comprobante de Compañías Subsidiarias (CS02090029) fs.136.

En relación a la Factura N° 3012, cursan el expediente a fs.96-97 del anexo de la AGIT el Registro de pago de Colquiri N° doc. 500001175 y factura por Bs.203.160,90 emitida por Sinchi Wayra S. A. a Colquiri, por el servicio de OVERHEAD MAYO/2009, ambas de fecha 31 de mayo de 2009, (fs.262 - 263, Anexo 1). El Libro de Ventas IVA de Sinchi Wayra S.A. correspondiente a mayo de 2009, muestra el registro del ingreso de Bs.203.160,90, de fecha 31/05/2009,- (fs.133); así como el Libro de Compras de la Empresa Minera Colquiri S.A. de mayo/2009 (fs.136) el registro de la compra a Sinchi Wayra S.A. en la misma fecha, donde se puede evidenciar que el N° de Comprobante es el mismo del registrado en documento contable N° Doc.(500001175) fs.96. En cuanto a la Factura N° 3073, cursa en el expediente el registro contable por el importe de Bs.572.379,49 de fecha 31/12/2009, N°. Doc. 500002177 cuya glosa menciona que se trata de pagos por OVERHEAD del mes de diciembre de 2009 que coincide con la glosa de la factura, Anexo 1, fs. 300-301, fs. 127-128. El Libro de Ventas IVA de SINCHI WAYRA de diciembre de 2009, muestra el registro del ingreso de Bs.572.379,49, de fecha 31/12/2009 (fs.134); así como el Libro de Compras de la Empresa Minera Colquiri S.A. de diciembre /2009, el registro de la compra a Sinchi Wayra S.A. de la misma fecha, donde se evidencia el N° de Doc. 500002177 del registro contable, (fs.138).

Finalmente, en cuanto a la Factura N° 3072, cursa en el expediente, registro contable por el importe total de la factura que menciona que se trata de pagos por OVERHEAD por diciembre de 2009, así como la factura que menciona la misma glosa. Anexo 1, fs.302-303, 129-130. El Libro de Ventas IVA de Sinchi Wayra S.A. diciembre de 2009, muestra el registro del ingreso de Bs.576.231,93 (fs.134) así como el Libro de Compras de la Empresa Minera Colquiri S.A. de diciembre/2009, el pago a Sinchi Wayra S.A. fs.138.

De lo referido, se evidencia que la Empresa fiscalizada, durante el proceso de verificación demostró mediante notas fiscales, comprobantes contables, y pagos bancarios, libros diario y mayor, la realización efectiva de la transacción emergente del contrato de servicios (OVERHEAD) efectuadas a su proveedor empresa Sinchi Wayra S.A., que si bien este manejo financiero, no refleja un pago individual por cada operación, sino un traspaso bancario que cubre varias obligaciones, esto no significa que las transacciones no se hubiesen efectuado, y para demostrar aquello, la Compañía Minera Colquiri S.A. ha presentado las facturas originales de su proveedor Sinchi Wayra S.A., y siendo que los mismos son por montos superiores a 50.000 UFV, ha demostrado el pago de las obligaciones con abonos las cuentas de Sinchi Wayra en los bancos BISA y BCP, de ahí que, el contenido de las facturas refieren OVERHEAD, lo que evidencia, que las mismas están vinculadas con la actividad gravada de acuerdo a lo establecido en el artículo 8. a), de la Ley N° 843; y finalmente se evidencia la realización efectiva de la transacción, la cual se ha perfeccionado

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, y la declaración de las mismas por parte de Sinchi Wayra ante la Administración Tributaria y pagados los impuestos, lo que tributariamente demuestra que la transacción se efectivizó, a través de pagos verdaderos, fehacientes y válidos.

Que, de acuerdo al art. 4 de la Ley 2341 o de Procedimiento Administrativo (LPA), que refiere a los principios de la actividad administrativa, se tiene el principio de verdad material, a través del cual la Administración Pública investigara la verdad material en oposición de la verdad formal que rige el procedimiento civil. Asimismo, de acuerdo al art. 200.1 de la Ley N° 3092, la finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le impriman las partes, sino que el respectivo Superintendente Tributario, atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del Recurso, haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo. En merito a ello, correspondía a la Administración Tributaria, en observancia de los principios descritos, dejar a un lado el formalismo riguroso con que actuó en el presente caso y en función de la verdad material de los hechos y la realidad económica considerar como medios fehacientes de pago la documental presentada por el Sujeto Pasivo, considerando que la comprobación de la existencia de medios fehacientes de pago, no dependen de sí mismos sino de la existencia de la factura o nota fiscal que da lugar al hecho generador y de la efectiva realización de la transacción.

Ahora bien, si la Administración Tributaria tenía dudas respecto a la efectiva transacción debió solicitar, con arreglo al art. 100 de la Ley 2492, documentación para el control cruzado que permita evidenciar la efectiva realización de las transacciones.

Por lo referido, se concluye que el contribuyente proporcionó los comprobantes bancarizados de abono a las cuentas de su proveedor y otros, los cuales se constituyen medios fehacientes de pago y respaldo de la realización de las actividades y operaciones gravadas, máxime si el proveedor declaró dichas facturas por los servicios prestados ante la Administración Tributaria. Bajo estas circunstancias se debe reconocer el crédito fiscal que generaron las facturas depuradas por la Administración Tributaria por falta de medios fehacientes de pago, por cuanto el razonamiento para su exclusión de que los comprobantes contables, no detallan ni especifican cómo es que se estuviese contraviniendo el principio de legalidad establecido en el artículo 6 de la Ley N° 2492 Código Tributario, tomando en cuenta además que la propia Autoridad de Impugnación Tributaria en la STG/RJ/0064/2005 de 23 de junio de 2005, marco una línea doctrinal tributaria que establece que: *“si se han cumplido los tres presupuestos legales necesarios para la apropiación del crédito fiscal, no corresponde la determinación por depuración de facturas”*.

b) Omisión de consideración de la Resolución Ministerial N° 281.-

En cuanto la denuncia en sentido de que, tanto la ARIT La Paz y la AGIT rehuyeron considerar la abundante prueba puesta a su consideración en especial la Resolución Ministerial N° 281 de 19 de julio de 2011, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, se debe considerar que la controversia principal tiene más relación con los medios fehacientes de pago que con el manejo administrativo de la empresa, por lo que, su consideración o no e independientemente a que haya sido materia de agravios en alzada, no resulta relevante, sino, los conceptos y fundamentos que se encuentran absueltos supra.

- d) En cuanto a la vinculatoriedad de los fallos emitidos por el Tribunal Supremo, la AGIT en la Resolución Jerárquica Impugnada, en punto IV.4.2.xxx señaló: “Respecto al Auto Supremo N° 477 de 22 de noviembre de 2012, se aclara que este Acto no es jurisprudencia y no tiene carácter vinculante; no obstante, de la revisión del mismo, versa sobre la efectiva realización de transacción que fue respaldada por el Sujeto Pasivo con notas fiscales, comprobantes contables y pagos bancarios; también la administración tributaria respaldó con documentación del proveedor obtenidos mediante procedimientos de control cruzado de notas fiscales; sin embargo, en el presente caso la empresa recurrente no demostró con medios fehacientes de pago de las transacciones observadas, por lo que el señalado Auto Supremo no resulta aplicable”.** Sobre el particular, corresponde establecer que, en términos generales, la jurisprudencia es el conjunto de decisiones de los tribunales sobre una materia determinada, de las cuales se puede extraer la interpretación dada por los jueces a una situación concreta. La jurisprudencia de un Tribunal de cierre tiene un valor fundamental como fuente de conocimiento del derecho positivo, con el cual se procura evitar que una misma situación jurídica sea interpretada en forma distinta por los tribunales; esto es lo que se conoce como el principio unificador de la jurisprudencia, cuya aplicación reposa en el Tribunal Supremo de Justicia. Por otro lado, se entiende por jurisprudencia a la doctrina establecida por los órganos judiciales del Estado que se repiten en más de una resolución. Esto significa que para conocer el contenido completo de las normas vigentes hay que considerar cómo han sido aplicadas en el pasado. En otras palabras, la jurisprudencia es el conjunto de sentencias que han resuelto casos fundamentándose en ellas mismas. Ahora bien, en nuestra legislación el Tribunal Supremo de Justicia, uniforma la jurisprudencia a través de su fallos, sin embargo estos fallos, en razón a su naturaleza, no tienen el carácter vinculantes erga homnes, lo que, sin embargo, no debe entenderse como una decisión sin valor, por cuanto supone un criterio jurídico que interpreta en última instancia una determinada norma que deberá ser observada por el mismo tribunal y los inferiores en grado. Asimismo y toda vez que la fuerza de tal interpretación carece de la obligatoriedad que caracteriza a una norma legal positiva, es posible que tal entendimiento pueda modificarse o modularse en razón y con base en fundamentos de mayor raigambre argumentativa en términos de razonabilidad y racionabilidad y, siendo así, es también

perfectamente posible que los tribunales inferiores puedan resolver una causa apartándose de los mismos y justificando el porqué de la decisión, del mismo modo lo pueden considerar las instancias recursivas administrativas, como en el caso concreto.

En cuanto a la doctrina que emerge de la disertación efectuada por el Dr. Jaime Araujo Camacho, que indica que, *“surge la obligación por parte del contribuyente de aportar pruebas sobre la realización de la transacción y, únicamente ante la ausencia de dichas pruebas, corresponderá depurar el crédito fiscal”*. Al respecto, la AGIT en el punto xxxi de la Resolución Jerárquica Impugnada, refirió: *“con relación a la falta de pronunciamiento de la doctrina enunciada en su recurso dealzada, corresponde señalar que se entiende por doctrina jurídica “el conjunto de las opiniones emitidas por los expertos en ciencia jurídica” y, si bien es evidente que el recurrente citó la doctrina propuesta por Jaime Araujo, lo hizo a fin de apoyar sus agravios expuestos en su recurso de alzada, misma que no requiere pronunciamiento alguno ya que no denuncia ningún agravio”*. Este tribunal considera que tal cita doctrinal tiene relación precisamente con la controversia principal en términos de medios fehacientes de pago, **aspecto que debió ser considerado en esos términos**. Sin embargo, al presente carece de relevancia tal omisión en razón a que **el motivo principal de la controversia se encuentra resuelto, en cuyos fundamentos coinciden con aquella doctrina**.

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

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Adm., Social y Adm. Primera del Tribunal Supremo de Justicia, con la atribución contenida en el art. 2.2 de la Ley 620, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia **declarando PROBADA la demanda contenciosa administrativa** de fojas 113 a 121 vta., interpuesta por Juan Pablo Bonifaz Echalar en representación de la Compañía Minera Colquiri S.A., En consecuencia revoca la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0995/2015, de 1 de junio, la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0234/2015, de 16 de marzo, y la Resolución Administrativa de Devolución Indevida N° 21-0018-2014, de 25 de abril, respecto a las facturas Nrs. 2983, 2994, 3012, 3073 y 3072, **depuradas para la devolución del crédito fiscal por falta o insuficiencia de medios fehacientes de pago** por los periodos fiscales enero, febrero, mayo y diciembre de 2009, debiendo expedirse nueva Resolución Administrativa, conforme a los fundamentos expuestos en la presente resolución.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal Supremo por la autoridad demandada.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.