



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

SALA PLENA

22-03-17  
10:00

28

**SENTENCIA:** 40/2017.  
**FECHA:** Sucre, 15 de febrero de 2017.  
**EXPEDIENTE:** 480/2013.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Sergio Masaru Kawano Echalar contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Fidel Marcos Tordoya Rivas.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contenciosa administrativa de fojas 41 a 44, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0384/2013 de 1 de abril (fojas 22 a 25), el memorial de contestación de fojas 73 a 75 y vuelta, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

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

Que, Sergio Masaru Kawano Echalar, se apersonó por memorial de fojas 41 a 44, manifestando que al amparo de lo previsto en el artículo 2 de la Ley N° 3092 y en los artículos 778 y 779 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0384/2013 de 1 de abril.

Expresó que la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, le notificó el 16 de julio de 2012 con la Resolución Determinativa N° 17-000160-12 de 11 de julio, por la cual se estableció una supuesta deuda tributaria equivalente a UFV 5.828,- monto que no incluye intereses ni accesorios, por los períodos fiscales de junio a diciembre de 2008.

Que impugnó la señalada resolución determinativa a través de recurso de alzada, y fue resuelto mediante la Resolución ARIT-CHQ/RA 0179/2012 revocando parcialmente la resolución impugnada, manteniendo firme y subsistente el importe de UFV 1.669,- más la sanción de UFV 120.- así como UFV 1.500 por incumplimiento de deberes formales.

Que interpuesto recurso jerárquico por la Administración Tributaria, fue resuelto con la emisión de la Resolución AGIT-RJ 0384/2013 de 1 de abril, revocando parcialmente la pronunciada en alzada; y que finalmente, solicitada complementación y aclaración de la misma por el ahora demandante, se emitió el Auto Motivado AGIT-RJ 0036/2013 de 24 de abril, resolviendo no haber lugar a lo impetrado.

Aclarando que la actividad que desarrolla es la de construcción y obras de ingeniería civil como profesional liberal, precisó que las notas fiscales observadas se refieren a: No encontrarse vinculadas con la actividad gravada, no encontrarse vinculadas con el contrato vigente y no presentar medios fehacientes de pago.

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

**I.2.1.-** Luego de la relación de los antecedentes en fase administrativa, como fundamentos de su demanda, manifestó:

**a).-** En cuanto a las notas fiscales no válidas para crédito fiscal por no encontrarse vinculadas con la actividad gravada, dijo que se procedió a la depuración de facturas emitidas por servicio de telefonía celular de Nuevatel S.A., por una línea de teléfono activada a su nombre, necesaria para el desarrollo de su actividad profesional.

Que se debe comprender que los montos presentados en tarjetas de servicio de prepago de telefonía, son mínimos y proporcionales al desarrollo de su actividad, sin que puedan ser identificados como dispendiosos o excesivos.

**b).-** Sobre las facturas no válidas por no encontrarse vinculadas con el contrato vigente, refirió que se trata de facturas emitidas por concepto de compra de materiales e insumos necesarios para la construcción, refacción, remodelación y trabajos de construcción, de acuerdo con su actividad general y registrada en su Número de Identificación Tributaria (NIT).

Agregó que se realizó una interpretación legal errónea y contradictoria, pues el artículo 8 de la Ley N° 843 señala que el crédito fiscal debe estar vinculado, directa o indirectamente con la operación gravada como parte de la actividad principal del contribuyente, pero no con los contratos coyunturales que pueden ser ejecutados.

Manifestó que no es obligación del contribuyente probar en qué va a utilizar el insumo o material adquirido siempre que tenga relación directa o indirecta con la actividad desarrollada, gozando de una presunción legal que en todo caso debería ser desvirtuada por la Administración Tributaria.

**c).-** En relación con las facturas no válidas para crédito fiscal por no presentar medios fehacientes de pago, citó el artículo 37 del Decreto Supremo N° 27310, añadiendo que no existe base lógica, sino simplemente recaudatoria, para reparar facturas por montos inferiores al que determina la norma citada.

Alegó al respecto el mandato constitucional según el cual, nadie está obligado a cumplir lo que la ley no obliga ni a abstenerse de lo que no prohíbe, reiterando que por ello, la ley le asiste, porque presentó notas fiscales en originales, que acreditan la existencia de crédito fiscal.

Citó asimismo el artículo 41 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07 en relación con la validez de las facturas o notas fiscales, indicando que cumplen con los requisitos para la validez del crédito fiscal, sin que sea necesaria la presentación de un medio fehaciente de pago en virtud a que el *quantum* de la misma no obliga a ello.

Prosiguió expresando que en la página 5 del Auto Motivado AGIT-RJ 0036/2013 se desarrolló una interpretación errónea al pretender que los



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 480/2013. Contencioso Administrativo.- Sergio Masaru Kawano Echalar contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

montos a ser aplicados en relación con los medios fehacientes de pago, solo corresponde a la actividad exportadora; que la resolución impugnada carece de congruencia, habiéndose emitido criterios subjetivos, pero no una explicación legal acerca de los reparos.

d).- Añadió que solicitó reiteradamente a la Autoridad General de Impugnación Tributaria, el reconocimiento de los pagos efectuados y los impute a la deuda, sin que hubiera sido deferida su solicitud, por lo que pide una vez más se tomen en cuenta los pagos realizados con cargo a la injusta obligación que se le atribuye, emitiendo un recibo por tal concepto.

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

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda, dejando en consecuencia sin efecto legal alguno la obligación tributaria atribuida por los períodos fiscales de enero a diciembre de 2008.

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

Que subsánada por providencia de fojas 47 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se complementó la providencia a fojas 49, ordenando que la misma deba ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 3 de septiembre de 2013 como consta a fojas 66, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fojas 68 y recibida según cargo de fojas 68 vuelta, así como presentado el memorial de contestación a la demanda de fojas a 73 a 75 y vuelta, disponiéndose por providencia de fojas 77, su arrimo al expediente.

Por otra parte, providenciando el memorial de contestación a la demanda, se tuvo apersonado a Ernesto Rufo Mariño Borquez en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la Resolución Administrativa AGIT/0054/2013 de 8 de agosto de 2013 (fojas 69 a 71), y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por el demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- En cuanto a las facturas no vinculadas a la actividad gravada, indicó que se trata de las facturas N° 3858, por la compra de 1.000 ladrillos; N°

2864 por la compra de vigas 2 x 4 y listones 2 x 2; N° 1597 y 1600, compra total de 18 placas onduladas y 60 tirafondos; N° 811, por la compra de 50 M<sup>2</sup> de cerámica y 10 bolsas de cemento; N° 2912 por la compra de puertas; N° 813 y 816, por la compra de 3 bolsas de cemento cola, 25 randas y 5 M<sup>2</sup> de cerámica roja.

Que, el sujeto pasivo, en la etapa de verificación presentó los contratos suscritos el 7 de marzo, así como el 1 y 7 de agosto de 2008, con el Gobierno Municipal de Sucre, para la ejecución de obras de "Construcción de Graderías Campo Deportivo Villa Charcas", "Construcción Poteo Villa Margarita" y "Mejoramiento Vía Vecinal el Palmar", adjuntando las planillas finales que especifican los trabajos realizados.

Indicó que por lo detallado, se evidencia que el material señalado en las facturas, no fue utilizado en la construcción de las obras a que se refieren los contratos, aun cuando es evidente que se trata de material de construcción, como tampoco se evidencia que se hubiera utilizado en otras construcciones como vivienda, o habitaciones, concluyendo que en consecuencia, las facturas no se encuentran vinculadas con la actividad gravada.

**II.2.-** Respecto de las 5 facturas emitidas por Nuevatel S.A., manifestó que el sujeto pasivo no demostró su vinculación con la actividad gravada; que además, en los contratos suscritos con el Gobierno Municipal de Sucre, no existen números que se hubieran registrado como referencia para la comunicación y que pertenezcan a dicha empresa de telecomunicaciones, por lo que se trata de una depuración correcta.

**II.3.-** Argumentó que en el proceso de verificación, la Administración Tributaria solicitó al sujeto pasivo presentar declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado (F. 200 IVA), Libro de Compras IVA, y facturas de compras que respalden el crédito fiscal declarado. Que posteriormente se requirió la presentación de medios fehacientes de pago, es decir, los respaldos sobre los gastos incurridos, ya que de acuerdo con la consulta del padrón, el contribuyente se encuentra registrado como sujeto pasivo del IVA, IT e IUE, obligado a llevar registros contables a partir del 14 de mayo de 2008.

Aclaró que en cuanto a los medios fehacientes de pago, consiste en demostrar el medio de pago empelado por la compra de los materiales de construcción, que puede ser mediante cheque o efectivo; demostrar la efectiva realización de la transacción a través de los libros de diario, libro mayor, comprobantes de egreso u otros documentos contables, pero que no fueron presentados.

Añadió que no es suficiente la presentación de las notas fiscales, por lo que las facturas N° 341, 345, 684 y 60, fueron depuradas correctamente por no contar con medios fehacientes de pago, correspondiendo mantener la misma.

**II.4.-** En referencia a la solicitud de reconocimiento de los pagos efectuados, indicó que la resolución jerárquica se manifestó al respecto en el párrafo iii, del acápite IV.3.2., conclusión de la fundamentación, del



*Órgano Judicial*

fundamento técnico jurídico, página 24, citando textualmente los siguiente:

*"...a momento de practicar la nueva liquidación para el pago de la deuda tributaria, la Administración Tributaria previa verificación de los pagos efectuados el 30 de julio de 2012, por el contribuyente, deben considerar los mismos como pagos a cuenta, cuyo monto total pagado alcanza a Bs3.041..."*

En virtud de lo anterior, indicó que lo manifestado por el demandante al respecto, no es evidente, concluyéndose que la demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

**II.5.- Petitorio.**

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por Sergio Masaru Kawano Echalar, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0384/2013 de 1 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.**

Continuando el trámite del proceso, la Secretaria de Sala Plena presentó el Informe N° 108/2016 de 27 de octubre, en el que se señala que pese al traslado de 27 de septiembre de 2013 (fojas 77), el demandante no hizo uso de su derecho a la réplica, por lo que a continuación, teniéndose por renunciado al mismo, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*. Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite

en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

**III.1.-** Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se constata que la Administración Tributaria emitió la Orden de Verificación N° 0011OVE00191 de 21 de marzo de 2011, notificada al contribuyente el 14 de abril de 2011 (fojas 6, anexo 2).

**III.2.-** Cursa a fojas 20 del anexo 2, el Requerimiento N° 080810 de 14 de abril de 2011, por el que se requirió al sujeto pasivo, la presentación del Form. 200, original y fotocopia; Form. 510, original y fotocopia; libro de compras IVA, original y fotocopia; notas fiscales de respaldo al crédito fiscal, originales y fotocopias; y otra documentación que la fiscalizadora requiera durante la verificación.

**III.3.-** Luego se emitió la Vista de Cargo SIN/GDCH/DF/0011/OVE00191/VC/00015/2012 de 10 de abril (fojas 583 a 593, anexo 2), estableciendo una deuda tributaria de UFV 7.464,- que incluye tributo omitido, intereses y multa, además de la sanción con UFV 4.239,- por el ilícito de contravención por omisión de pago, que equivale al 100% del tributo omitido, la que fue notificada el 13 de abril de 2012 (fojas 595, anexo 2).

**III.4.-** La Resolución Determinativa N° 17-000160-12, fue dictada el 11 de julio de 2012 (fojas 628 a 640, anexo 2), notificada al sujeto pasivo el 11 de julio de 2012 (fojas 641, anexo 2), por la que se determinó de oficio, por conocimiento cierto, los reparos derivados del proceso de verificación por los períodos fiscales de enero a diciembre de 2008, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA), que alcanzan a la suma de UFV 7.328,- por concepto de tributo omitido, intereses y multa.

Asimismo, calificar la conducta del contribuyente como omisión de pago, sancionándole con el monto equivalente a UFV 4.239,- sin perjuicio de la aplicación del artículo 156 de la Ley N° 2492 de acuerdo a la oportunidad de pago.

**III.5.-** A continuación, el contribuyente, Sergio Masaru Kawano Echalar, mediante memorial de fojas 17 a 19 del anexo 1, interpuso recurso de alzada contra la resolución determinativa descrita precedentemente; recurso que fue resuelto a través de la Resolución ARIT-CHQ/RA 0179/2012 de 19 de noviembre (fojas 70 a 77, anexo 1), por la que se decidió **REVOCAR PARCIALMENTE** la Resolución Determinativa N° 17-000160-12 de 11 de julio, dejando sin efecto la deuda tributaria por crédito fiscal IVA de UFV 5.661,- que comprende tributo omitido e intereses; dejando sin efecto de igual forma, la sanción por omisión de pago de UFV 4.119,- de



Estado Plurinacional de Bolivia

Exp. 480/2013. Contencioso Administrativo.- Sergio Masaru.  
Kawano Echalar contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

### Órgano Judicial

los periodos junio a diciembre de 2008; manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria de UFV 1.669,- su correspondiente sanción por omisión de pago por UFV 120,- por los periodos junio a diciembre de 2008, así como la multa por incumplimiento al deber formal por UFV 1.500,-

**III.6.-** En virtud de lo anterior, la Gerencia Distrital a.i. Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), por memorial de fojas 97 a 99 y vuelta del anexo 1, dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 0384/2013 de 1 de abril (fojas 125 a 138, anexo 1), decidiendo **REVOCAR PARCIALMENTE** la Resolución ARIT-CHQ/RA 0179/2012 de 19 de noviembre, en la parte referida a la deuda tributaria revocada y deuda tributaria confirmada por el IVA en la suma de UFV 5.278,- y UFV 5.487,- respectivamente, de los periodos junio a diciembre de 2008, que comprende tributo omitido más intereses; importes que no incluyen la sanción por omisión de pago ni la multa por incumplimiento de deberes formales.

En consecuencia, dispuso la modificación de la deuda tributaria determinada en la Resolución Determinativa N° 17-000160-12 de UFV 11.567,- a UFV 11.271,- que incluye el tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, debiendo la Administración Tributaria, previa verificación de pagos efectuados por el contribuyente el 30 de julio de 2012, considerar los mismos como pago a cuenta, siendo el total de Bs. 3.041,-

### **IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.**

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos: **1)** Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la resolución impugnada, realizó interpretación errónea de la normativa tributaria: **a)** Al depurar notas fiscales por no estar vinculadas a la actividad gravada. **b)** Al depurar notas fiscales por no estar vinculadas con el contrato vigente. **c)** Al depurar notas fiscales por no presentar medios fehacientes de pago. **2)** Si es evidente que no dio respuesta a la solicitud de imputación de pagos efectuados, como pago a cuenta de la deuda tributaria.

### **V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.**

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

#### **V.1.- Análisis y fundamentación.**

Respecto de las notas fiscales no válidas para crédito fiscal por no encontrarse supuestamente vinculadas con la actividad gravada, emitidas por Nuevatel S.A. por servicio de telefonía celular, necesaria para el desarrollo de su actividad profesional, los que no pueden ser considerados

como dispendiosos o excesivos, según afirmó el demandante, corresponde tomar en cuenta los siguientes aspectos:

El inciso a) del artículo 8 de la Ley N° 843, en relación con la apropiación del crédito fiscal, dispone que corresponderá al: *“...importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el artículo 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida. Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o **toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen.**”* (Las negrillas son añadidas).

En el caso de autos, de acuerdo con lo expresado por la propia Administración Tributaria en la Resolución Determinativa N° 17-000160-12, dictada el 11 de julio de 2012 (fojas 628 a 640, anexo 2), página 2, tercer y cuarto párrafos, *“...el sujeto pasivo se encuentra con la actividad alcanzada por el IVA e IT a partir del período marzo de 2008 (...) el contribuyente realizó el cambio al IUE obligado a llevar registros contables DD.JJ. Form 500 a partir del mes de marzo de 2008...”*

Por lo anterior, tomando en cuenta las obligaciones tributarias del contribuyente y lo dispuesto por la parte final del inciso a) del artículo 8 de la Ley N° 843, tiene el derecho de apropiarse de crédito fiscal por *“...**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.**”*

En el caso presente, se trata de la apropiación de crédito fiscal por la utilización de un teléfono celular correspondiente a la empresa de telecomunicaciones Nuevatel S.A., respecto del cual, la autoridad jerárquica, en la resolución ahora impugnada, señala que *“...el contribuyente no demostró en ningún momento su vinculación a la actividad gravada, además, en los contratos suscritos con el Gobierno Municipal de Sucre, no existen números que hubieran registrado como referencia para la comunicación y que pertenezca a la referida empresa de telecomunicaciones; por tanto, corresponde revocar...”*

Sobre la relación precedente, es importante tomar en cuenta los siguientes aspectos: **i.-** el servicio de telefonía es un servicio de uso general, más aun en la actualidad con la gran cantidad de dispositivos y medios a disposición del usuario. **ii.-** Es por demás ilógico y arbitrario, pretender que una línea de teléfono deba estar registrada en el padrón de contribuyentes, a cargo de la Administración Tributaria, y que el sujeto pasivo, en su caso, deba registrar además dicho número en el contrato de obra o prestación de servicios que pudiera suscribir, cual medio de comunicación autorizado, de manera que si no es ese, el crédito fiscal se invalida. **iii.-** Se debe considerar que al momento en que una tarjeta de





*Órgano Judicial*

teléfono para su uso a través de cualquier empresa de telecomunicaciones, es vendida, el comprador paga el tributo correspondiente a la operación, de modo que si posteriormente el Servicio de Impuestos Nacionales depura el crédito fiscal correspondiente a esa factura, en los hechos duplica el cobro, produciéndose un enriquecimiento sin causa a favor de la Administración Tributaria. **iv.-** La interpretación en relación de la vinculación con la operación gravada, se adapta a otro tipo de operaciones por su grado de especialidad o especificidad, pero no puede ser aplicada a servicios básicos, que por su propia naturaleza son de utilización común, en todo momento.

**V.2.-** En cuanto a las facturas no válidas por no encontrarse vinculadas con el contrato vigente, tomando en cuenta que se hubiera efectuado una interpretación legal errónea y contradictoria, pues el artículo 8 de la Ley N° 843 señala que el crédito fiscal debe estar vinculado, directa o indirectamente con la operación gravada como parte de la actividad principal del contribuyente, pero no con los contratos coyunturales que pueden ser ejecutados y que no es obligación del contribuyente probar en qué va a utilizar el insumo o material adquirido siempre que tenga relación directa o indirecta con la actividad desarrollada, gozando de una presunción legal que en todo caso debería ser desvirtuada por la Administración Tributaria, cabe el siguiente análisis:

Sobre este aspecto, se aplican en cuanto corresponda, los fundamentos expresados al resolver el punto anterior, pero además es importante expresar que tanto la actividad empresarial, profesional y en este caso de la construcción, como la actividad tributaria, vinculada estrechamente a la actividad económica y financiera, son procesos, no son actos; es decir, se trata de actividades que tienen un curso progresivo y que no suceden en un momento cual se tratase de un fenómeno físico.

En este sentido, el artículo 8 del Decreto Supremo N° 21530, Reglamento del Impuesto al Valor Agregado (IVA), determina: *“Los créditos fiscales de un determinado mes no podrán ser compensados con débitos fiscales de meses anteriores.”* Es decir, que como la actividad económica y la vinculada con ella es progresiva, se desarrolla hacia adelante, o hacia el futuro, pero de ninguna manera hacia el pasado.

Lo anterior quiere decir que un empresario que se encuentra dedicado a la actividad de la construcción como en el presente caso, puede comprar hoy ladrillos, cemento, piezas de cerámica, fierro de construcción y otros, para su utilización en una obra y presentar las facturas correspondientes para la compensación del crédito y el débito fiscal, en un período determinado, aunque los materiales los utilice en otro momento, pues de acuerdo con lo que dispone la parte final del artículo 7 del Decreto Supremo N° 21530: *“El débito fiscal surgirá de las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes **emitidos en el mes al que corresponda la liquidación del impuesto.**”* (Las negrillas son añadidas).

En consecuencia, tanto lo que se compra, vende, paga, alquila, contrata, etc. que genere la obligación de pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en un curso continuo de débito y crédito fiscal, es y puede ser aplicado en ese proceso, pues de otra manera, al presentar la factura en el momento

en que se utilicen los materiales a que se refiere, se perdería el crédito fiscal al pretender su compensación en un período al que ya no corresponde, no estando permitido volver atrás.

Por otra parte, es evidente que no existe norma alguna que establezca la obligatoriedad de probar por el sujeto pasivo, el momento, la circunstancia o el lugar dónde vaya a utilizar determinado tipo de material; puede producirse el caso que por razones de economía, en razón a que bajaron los precios de determinado material, un constructor asuma la decisión de acumular ese material para su posterior utilización, más aun si no es perecedero, lo cual no va en contra de la ley, ni afecta al sistema tributario, pues al comprar y cuando se emite la factura, el vendedor retiene el impuesto correspondiente, estando facultado el sujeto pasivo a presentar la factura para su descargo.

Como ya se manifestó líneas arriba, si se compra un material y luego la factura es depurada como en el presente caso, al comprar el material y emitirse la factura, el impuesto fue retenido y en consecuencia surge la obligación del vendedor de pagar ese impuesto; pero quien pagó fue el comprador del material. Si posteriormente se depura el impuesto y se califica como omisión de pago, la Administración Tributaria cobra nuevamente el impuesto ya pagado, pero además aplica una multa por omisión de pago cuando ello no es evidente, y se agrava la situación cuando adicionalmente le impone una sanción por incumplimiento de deberes formales, lo que en los hechos ya no es recaudación tributaria, sino exacción.

No se debe perder de vista que uno de los principios que rige la actividad tributaria, es el de conservación de la fuente; por otra parte, la actividad tributaria cobra importancia en la medida en que existe actividad económica. Pero si la propia Administración Tributaria exacciona al contribuyente, en lugar de conservar, destruye la fuente; y en lugar de mejorar la recaudación, creando además cultura tributaria, desalienta los emprendimientos, inversiones y la actividad económica desarrollada principalmente por empresarios unipersonales o pequeñas unidades.

**V.3.-** En relación con las facturas no válidas para crédito fiscal por no presentar medios fehacientes de pago, la norma que regula tal concepto, es el Decreto Supremo N° 27310, cuyo párrafo I de su artículo 37 determina: *“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.”* La norma citada no requiere de interpretación, pues es clara al señalar que la obligación de presentar medios fehacientes de pago, surge cuando se produjeron compras por montos superiores a UFV 50.000,- que no es el caso.

Lo anterior, no tiene la relación pretendida y señalada por la Autoridad Jerárquica al emitir la resolución impugnada, en cuanto a lo que disponen los numerales 4 y 5 del artículo 70 de la Ley N° 2492, pues entre las obligaciones del sujeto pasivo se encuentran ciertamente las de respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 480/2013. Contencioso Administrativo.- Sergio Masaru Kawano Echalar contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas, como también demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan.

En el caso de autos, se encuentra a fojas 21 del anexo 2, el Acta de Recepción y Devolución de Documentación, en relación con el Requerimiento N° 080810 y el Acta de Acciones y Omisiones (fojas 20 y 22, anexo 2 respectivamente), documento este último, en el que consta el reconocimiento del sujeto pasivo, en cuanto se señala: *"...referente al Libro de Compras - IVA, manifiesta que no aperturó como tampoco realizó el registro por desconocimiento, por tanto a la fecha no pudo presentar lo solicitado por la Administración Regional..."* Sin embargo, consta a fojas 21 del anexo 2, que presentó declaraciones juradas (F. 200) por los períodos enero a diciembre de 2008, notas fiscales de respaldo al crédito IVA, como también declaraciones juradas (F. 510).

Lo señalado precedentemente no significa negar el incumplimiento en que incurrió el contribuyente en relación con la información requerida por la Administración Tributaria; pero debe tenerse presente que ese es un concepto distinto de aquel por el que se pretendió depurar el crédito fiscal, requiriendo el cumplimiento de una obligación que no es legal, ya que como ha manifestado, la aplicación del artículo 37 del Decreto Supremo N° 27310, respecto de los medios fehacientes de pago, corresponde a compras por montos mayores a UFV 50.000,- que no es el caso, aplicándose evidentemente el mandato constitucional que establece que nadie está obligado a cumplir lo que la ley no obliga ni a abstenerse de lo que no prohíbe.

Es evidente también lo señalado por el demandante, en sentido que las facturas presentadas como descargo, cumplen con lo determinado por el artículo 41 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07, lo que no ha sido desvirtuado por la autoridad demandada.

Más aún existe una interpretación errada de parte de la Autoridad demandada, pues al emitir el Auto Motivado AGIT-RJ 0036/2013 de 22 de abril, en la parte final del numeral iii de sus fundamentos, indicó: *"...le correspondía respaldar sus gastos con dichos registros, que se consideran medios fehacientes de pagos, y no así como pretende el contribuyente se le dé el tratamiento como si se dedicara a la exportación y que por ello este solicitara la devolución impositiva..."*

Tan no es cierto lo señalado por la autoridad jerárquica, de acuerdo con la cita precedente, que el párrafo II del artículo 37 del Decreto Supremo N° 27310, dispone: *"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)." Es decir, que la acreditación mediante medios fehacientes de pago, no es exclusiva de la actividad exportadora.*

**V.4.-** Lo señalado por el demandante en cuanto solicitó reiteradamente a la Autoridad General de Impugnación Tributaria, el reconocimiento de los pagos efectuados y los impute a la deuda, sin que hubiera sido deferida su solicitud, por lo que pide una vez más se tomen en cuenta los pagos

realizados con cargo a la injusta obligación que se le atribuye, no es evidente pues la Autoridad Jerárquica, a través de la resolución impugnada, en la parte final de la misma, página 27, manifestó:

*“...debiendo la Administración Tributaria a momento de practicar la nueva liquidación para el pago de la deuda tributaria, previa verificación de los pagos efectuados el 30 de julio de 2012, por el contribuyente, considerar los mismos como pagos a cuenta, cuyo monto total pagado alcanza a Bs3.041.-; conforme...”*

En virtud de la cita anterior, no corresponde a este Supremo Tribunal de Justicia abundar al respecto.

### **V.5.- Conclusiones**

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo ampliamente expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 0384/2013 de 1 de abril, revocando parcialmente la resolución de alzada, incurrió en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el **numeral IV.** de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Lo que el demandante impugnó a través de la presente demanda y puso en tela de juicio, fue la depuración de facturas y la invalidación del crédito fiscal correspondiente, por el supuesto de no estar vinculadas a la actividad gravada, no estar vinculadas con el contrato vigente y no presentar medios fehacientes de pago; y de acuerdo con la argumentación desarrollada y los fundamentos expuestos, sobre la base de la normativa que rige la materia, así como de su correcta interpretación, se estableció que las vulneraciones acusadas, son ciertas.

Que, del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0384/2013 de 1 de abril, incurrió en interpretación errónea de normas tributarias en relación con la depuración de facturas por el supuesto de no estar vinculadas a la actividad gravada, no estar vinculadas con el contrato vigente y no presentar medios fehacientes de pago.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda contencioso administrativa de fojas 41 a 44, interpuesta por Sergio Masaru Kawano Echalar, en su condición de profesional liberal (ingeniero civil), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, deja sin efecto la Resolución AGIT-RJ/0384/2013 de 1 de abril, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de



Estado Plurinacional de Bolivia

Exp. 480/2013. Contencioso Administrativo.- Sergio Masaru Kawano Echalar contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Órgano Judicial

Impugnación Tributaria (AGIT), así como la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0179/2012 de 19 de noviembre, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) de Chuquisaca y la Resolución Determinativa N° 17-000160-12, de 11 de julio, emitida por la Gerencia Distrital a.i. Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales.

No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente.

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

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

  
Pastor Segundo Mamani Villca  
**PRESIDENTE**

  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**DECANO**

  
Rómulo Calle Mamani  
**MAGISTRADO**

  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

  
Sandra Magaly Mendi Vil Bejarano  
**SECRETARIA DE SALA PLENA**

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017  
SENTENCIA N° 40 FECHA 15 de febrero  
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2017  
Dra. Maritza Soutera Juarigama  
VOTO DISIDENTE: .....



MSc. Samera Kigaly Merdivil Bejarano  
SECRETARIA DE SALA  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA