



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

INFORMEN N° 110/16-14/06/16

H.R. N° 2757-16/06/16

GRJ-0080/LPZ-0039/2011

14-06-16  
18:06

SALA PLENA

**SENTENCIA:** 603/2015  
**FECHA:** Sucre, 10 de diciembre de 2015.  
**EXPEDIENTE N°:** 221/2011.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Antonio Guido Campero Segovia.

Pronunciada en el proceso contencioso-administrativo seguido por la Gerencia Distrital de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0100/2011 emitida el 14 de febrero por la Autoridad de General de Impugnación Tributaria.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda de fojas 16 a 20, la respuesta de fojas 43 a 45, la réplica de fojas 50 a 51, la dúplica de fojas 55, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

**CONSIDERANDO I:** Que en su demanda, la Administración Tributaria apunta que la autoridad demandada señaló que para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal se deben cumplir tres requisitos: 1) Estar respaldado por la factura original; 2) Que se encuentre vinculado con la actividad gravada y 3) que la transacción se haya realizado efectivamente debiendo presentarse los medios de pago; sin embargo, en contra de su propia línea incurrió en graves errores de apreciación y aplicación normativa a momento de determinar la actividad gravada.

Agregó que de acuerdo con el artículo 8 inc. a) de la Ley 843, el crédito fiscal IVA resulta de aplicar la cuota correspondiente sobre el monto de compras, importaciones definitivas de bienes contratos de obras o prestaciones de servicio o toda otra prestación o insumo alcanzado por el gravamen que se hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida, en la medida que se vinculen con las operaciones gravadas, el artículo 8 del DS 21530 también se refiere al crédito por las compras vinculadas con la actividad sujeta al tributo.

Señaló que por lo precedentemente citado la legislación boliviana establece que para beneficiarse del crédito fiscal, la compra debe estar respaldada por la factura correspondiente y debe estar vinculada a la actividad principal, no refiriéndose a un concepto abstracto que curse en el documento de empadronamiento NIT, en que los contribuyentes pueden realizar compras por demás ilógicas y que a todas luces no fueron usadas en la actividad gravada, sino a lo que a lo que realmente se utilizó en las actividades reales, aplicando las reglas de la lógica, empero, en la resolución impugnada la autoridad demandada, sin considerar que el contribuyente no utilizó semejante cantidad de diesel en su actividad

pasando por alto la doctrina transcrita en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0100/2011, sin mayor análisis de que evidentemente hubiera existido la compra de diesel y que la actividad del contribuyente es la de transporte, de manera simple, llana y poco meditada concluyó que existiría vinculación, causando sorpresa que en vez de verificar los referidos aspectos, solo se haya ocupado de comprobar que la compra existió realizando para ello, un innecesario análisis de la contabilidad y fallando con esos fundamentos, descuidando el hecho de que existen serios indicios de que el diesel facturado ha sido comprado por una tercera persona (la esposa del contribuyente que tiene como actividad la venta de combustible).

La autoridad demandada indicó que ese diesel jamás fue consumido por el sujeto pasivo, siendo imposible que haya comprado semejante cantidad de diesel con valor de Bs. 3.998, ya que no cuenta con autorización para ello, no pudiendo gastar tanto diesel en tan poco tiempo en su actividad por el hecho que es una empresa unipersonal que no cuenta con vehículos de propiedad, sino que son de propiedad de la esposa del contribuyente aspectos que demuestran que se está transfiriendo crédito fiscal entre los cónyuges los cuales tienen negocios totalmente distintos, lo cual fue validado por la autoridad demandada (transcribió los puntos xv, xvi y xvii de la resolución impugnada).

Manifestó que el pseudo contrato de comodato presentado por el contribuyente no es más que una argucia legal, al haber sido celebrado entre cónyuges quienes pretenden valerse de ese documento para evadir sus obligaciones tributarias, con graves indicios de que fue firmado para responder a la fiscalización efectuada porque no fue mencionado en los estados financieros, de modo que conforme con el artículo 14 de la Ley 2492, no es oponible al Fisco, ya que es tendiente solamente al traspaso ilegítimo e ilegal de crédito fiscal, interpretación concordante con el Código Civil que sanciona con la nulidad a los actos con causa ilícita.

Como fundamentos legales mencionó que la autoridad demandada aplicó indebidamente el artículo 37 parágrafo I del DS 27310 y ha violado el artículo 70 numerales 4, 5 y 7 de la Ley 2492, debido a que el artículo 37 del DS 27310 que forma parte de la columna central de la resolución de alzada, es solamente aplicable a exportadores que solicitan devolución impositiva y no podía ser aplicado en el resolución de alzada y confirmada por la resolución jerárquico; asimismo, la autoridad de impugnación tributaria al no exigir medios fehacientes de pago y basarse solo en la contabilidad, ha violado el artículo 70 numerales 4, 5 y 7 de la Ley 2492.

Refirió que al haberse mal interpretado el verdadero significado de la vinculación a la actividad gravada ha incurrido en interpretación indebida de los artículos 8 inc. a) de la Ley 843, artículo 8 del DS 21530 y al aceptar el contrato de comodato que claramente tiene la única finalidad de defraudar al fisco, ha violado el artículo 14 del Código Tributario y artículo 549 del Código Civil.

Finalmente aclaró que no se impugna la totalidad de la resolución jerárquica sino únicamente en la parte del tributo omitido de Bs. 520 por el IVA más accesorios y actualización que incorrectamente dejó sin efecto.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 221/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Concluyó solicitando se declare la revocatoria parcial de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0100/2011 de 14 de febrero de 2011 y en consecuencia se mantenga firme la Resolución Administrativa N° 17-0173 de 10 de agosto de 2010 emitida por la administración tributaria.

**CONSIDERANDO II:** Que citada la autoridad recurrida, se apersonó el Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, contestó en forma negativa la demanda señalando que debe tenerse presente que el comprobante de egreso u orden de pago es un soporte de contabilidad que respalda la cancelación de una determinada cantidad de dinero ya sea en efectivo o por medio de un cheque; es así que en el presente caso la referida orden o comprobante de egreso fue presentada por el contribuyente y verificada por la administración tributaria, documento en el que además, se refleja el importe de la factura de compra observada; el beneficiario del pago; el número de comprobante, la fecha de pago y el concepto donde señala que la compra de diesel según la factura 18700 de la estación de servicio "Los Ángeles" es para el consumo de una semana, cuenta con el medio fehaciente de pago, además que no existe disposición legal alguna que obligue a sustentar los volúmenes de combustible para la compra, como requisito fundamental para demostrar la vinculación del crédito fiscal con la actividad gravada.

Con relación al contrato de comodato presentado ratificó y demostró que la actividad del contribuyente es la de transporte y que los gastos de combustible se encuentran vinculados a la actividad que desarrolla y de aquellas que implícitamente coadyuvan al logro de las mismas, en aplicación de los artículos 8 de la Ley 843 y 8 del DS 21531, por lo que se evidencia que ambos balances generales de las gestiones 2005 y 2006 agrupan y califican los activos y pasivos y también están ordenadas sus cuentas de ingresos y gastos en el estado de resultados, documentos con los cuales se avala el movimiento económico de la empresa unipersonal y que fueron elaborados con base en documentos contables. Al efecto, la factura comercial 18700 observada, fue presentada junto al comprobante de egreso que permite demostrar el gasto erogado por la compra de combustible, además que los balances generales de las gestiones 2005 y 2006 cumplen con el principio de exposición según la norma de contabilidad N° 1 pues se encuentran expuestos, agrupados y ordenados en activos y pasivos, así como el estado de resultados que expone las cuentas de ingresos y gastos conforme a la liquidez o exigibilidad.

Concluyó señalando que la demanda planteada por la administración tributaria, carece de sustento jurídico tributario y no existe agravio ni lesión de derechos, por lo que pidió se declare improbadada.

**CONSIDERANDO III:** Que la administración tributaria, acusa errónea interpretación de la normativa relativa a la devolución impositiva e interpretación indebida de los artículos 8 de la Ley 843, 8 del DS 21530 y 14 de la Ley 2492 al haber aceptado como válido el gasto por compra de combustible que no es parte de la actividad de la empresa del contribuyente así como el contrato de comodato celebrado entre esposos que no es oponible al Fisco.

De la revisión de los antecedentes de emisión de la resolución impugnada, se evidencia que el 26 de mayo de 2009, la Administración Tributaria efectuó un proceso de verificación iniciado con Orden de Verificación N° 2109OVE00025, con alcance a la verificación del Crédito Fiscal IVA por los periodos fiscales noviembre y diciembre de 2006 y simultáneamente, solicitó al contribuyente la presentación de la documentación pertinente (fs. 2-8 de la carpeta I de antecedentes administrativos).

El 26 de noviembre de 2009, Jhonny Khantud Saldías, mediante memorial y dentro del plazo otorgado, rechazó la depuración de su crédito fiscal y la solicitud de rectificación de las declaraciones juradas presentadas solicitando se deje sin efecto la nota SIN/GDEA/DF/VE/NOT/680/2009, bajo el argumento que sus notas fiscales se hallan vinculadas a la actividad que desarrolla; es decir, el transporte de carga, suponiendo que la observación pretendida se refiere a cuatro vehículos que se hallan a nombre de su esposa María Salomé Chávez Alanoca y que fueron entregados para la actividad de transporte que realiza, sobre los cuales suscribió un contrato de Comodato en el que consta que su esposa le cedió temporalmente los vehículos, por lo que en ningún momento infringió lo dispuesto en norma y más bien es la Administración Tributaria la que no expone en ningún momento y puntualmente, los motivos y razones fundadas de la depuración de este crédito fiscal, aspecto que vulnera sus derechos y constituye una arbitrariedad (fs. 25-27 vuelta de la misma carpeta).

El 7 de diciembre de 2009, la Administración Tributaria notificó a Jhonny Khantud Saldías con el Proveído N° 24-1775-09, de 3 de diciembre de 2009, en el cual señala como respuesta al memorial de rechazo presentado el 26 de noviembre de 2009, que al encontrarse un proceso de verificación en curso y en consideración del art. 104-III de la Ley 2492 (CTB), la información y documentación recibida se analizará en el proceso de determinación (fs. 29 de la carpeta I).

El 12 de agosto de 2010, la Administración Tributaria notificó de forma personal a Jhonny Khantud Saldías con la Resolución Determinativa 17-0173-10, de 4 de agosto de 2010, la que resuelve determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas del contribuyente, por el IVA, del período fiscal diciembre de 2006, en la suma de 916 UFV, equivalentes a Bs. 1.414, por concepto de tributo omitido e intereses y sanciona con la suma de 1.500 UFV por incumplimiento de deberes formales y califica la conducta del contribuyente como Omisión de Pago en aplicación de los arts. 165 de la Ley 2492 (CTB) y 42 del DS 27310, con la multa del 100% del tributo omitido cuyo importe alcanza a 606 UFV equivalentes a Bs. 936, resolución que fue impugnada mediante recurso de alzada que fue resuelto por Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0504/2010 de 29 de noviembre de 2010, que revocó parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-0173-10 de 4 de agosto de 2010 dejando sin efecto el tributo omitido en la suma de Bs. 520 por el IVA más mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago, por el periodo fiscal diciembre de 2006; y mantuvo firme y subsistente el tributo omitido de Bs. 205 por el IVA, más el mantenimiento de valor, intereses, multa por incumplimiento a deberes formales y sanción por omisión de pago por el periodo diciembre de 2006.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 221/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Resolución que fue recurrida por la Administración Tributaria y fue confirmada con la resolución que se impugna en el presente proceso.

Establecidos los antecedentes fácticos del presente proceso y siendo que la presente controversia se refiere a la interpretación de la normativa sobre la devolución impositiva, se tiene lo siguiente:

El artículo 8 de la ley 843 señala: *"Del impuesto determinado por la 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, 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.*

*Solo 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.*

- b) *El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida a los montos de los descuentos, bonificaciones, rebajas, devoluciones o rescisiones, que respecto de los precios netos de venta, hubiere otorgado el responsable en el período fiscal que se liquida".*

De lo precedentemente citado se establece que el cómputo del crédito fiscal emerge de la diferencia entre la aplicación de la alícuota prevista en el artículo 15 de la misma disposición legal operación, que proyecta una diferencia entre el impuesto determinado y el crédito fiscal señalado, el cual puede unas veces ser a favor del fisco y otras, del contribuyente. En este punto, resulta necesario considerar que dicha previsión legal, no contiene salvedades a su aplicación, correspondiendo entonces - en aplicación del artículo 323-I de la Constitución Política del Estado, que prevé que la política fiscal se basa entre otros, en el principio de igualdad - concluir, que la actualización de valor en los casos de crédito fiscal a favor del contribuyente es aplicable y pertinente, por lo que en este punto, la apreciación de la administración tributaria ha sido errónea.

Sobre la contención referida a la **depuración de crédito fiscal**, la Administración Tributaria sostiene que al no haber acreditado la propiedad de los vehículos, las compras de combustible no se encontrarían vinculadas a la actividad gravada y que tampoco hubiera aportado medios fehacientes de pago. En el caso, el contribuyente presentó la factura 18700 por compra de diesel en la estación de servicio Los Ángeles, cursante a fojas 151 del Anexo I; asimismo, corresponde hacer notar que la actividad principal del contribuyente es el transporte de carga interdepartamental como se evidencia en la Consulta de Padrón que cursa a fojas 66 del mismo anexo, para la cual se requiere combustible, concluyéndose que no

es posible que la cantidad de litros adquiridos se la razón por la que la Administración Tributaria desconozca que sea necesario para desarrollar su actividad. Se concluye también que si existía alguna duda, ejerciera sus facultades de investigación, cotejo y averiguación, y no solo observar de manera subjetiva y establecer una presunción para depurar el crédito fiscal.

Con relación a los medios fehacientes de pago, el artículo 37 parágrafo I del DS 27310 señala que las compras superiores a 50.000 UFV, deberán acreditarse con medios fehacientes de pago, para que sea reconocidas por la Administración Tributaria, normativa que a todas luces no podría ser cumplida o exigida en el presente caso, debido a que el monto observado asciende a la suma de Bs. 3.998; además el contribuyente presentó su Libro de Compras IVA fojas 156 Anexo N° 1 del periodo fiscal correspondiente diciembre 2006, también presentó documentos contables que consignan la compra realizada y comprobante de egreso cursante a fojas 173 del Anexo N° 1 documentación que demuestra que la transacción fue realizada; además, como respaldo de dicha compra, presentó la factura en original.

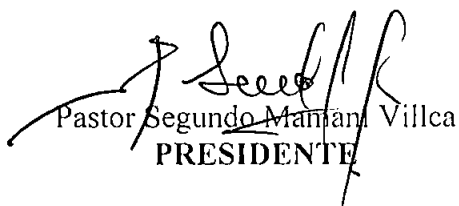
Con relación al contrato de comodato suscrito por el contribuyente para desarrollar su actividad principal, motivo por el cual los gastos que generen en combustible dichos vehículos deberán ser cubiertos por el contribuyente, no pudiendo nuevamente la Administración Tributaria, efectuar apreciaciones de corte subjetivo señalando que su única finalidad es efectuar un traspaso ilegítimo e ilegal del crédito fiscal, sin que haya pruebas que conduzcan a demostrar y evidenciar que la existencia de dicho contrato fue para obtener un beneficio en detrimento del Fisco y no para que el contribuyente pueda desarrollar su actividad comercial.

Lo expuesto precedentemente permite concluir que la autoridad de impugnación tributaria actuó correctamente al emitir la resolución impugnada.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fojas 16 a 20 presentada por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico **AGIT-RJ/0100/2011 de 14 de febrero de 2011** dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

  
Pastor Segundo Manjani Vilca  
**PRESIDENTE**



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Jorge Isaac von Borries Mendez  
DECANO

Romulo Calle Mamani  
MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia  
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Huftado Zamorano  
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán  
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán  
MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina  
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas  
MAGISTRADO

*Auténtico*  
*[Signature]*

AL Sr. Sergio Aguilar Mendivil Decano  
SECRETARIA DE SALA  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA	
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA	
SALA PLENA	
GESTIÓN: 2015	
SENTENCIA Nº 603	FECHA 10 DE DICIEMBRE
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2015	
CONFORME:	
VOTO DISIDENTE:	

*[Signature]*  
Abog. Sergio Aguilar Mendivil Decano  
SECRETARIA DE SALA  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA