



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA  
ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y  
ADMINISTRATIVA  
SEGUNDA**

**SENTENCIA N° 31/2021**

**EXPEDIENTE** : 151//2019  
**DEMANDANTE** : Industrias de Aceite S.A., antes  
Sociedad Aceitera del Oriente S.R.L.,  
con sigla "SAO S.R.L."  
**DEMANDADO (A)** : Autoridad General de Impugnación  
Tributaria (AGIT)  
**TIPO DE PROCESO** : Contencioso Administrativo  
**RESOLUCION IMPUGNADA** : AGIT-RJ 0348/2019 de 08 de abril  
**MAGISTRADO RELATOR** : Dr. Ricardo Torres Echalar  
**LUGAR Y FECHA** : Sucre, 23 de abril de 2021

---

**VISTOS EN SALA:**

La demanda contenciosa administrativa interpuesta por Edwin Rodrigo Burgos Fernández, en representación de Industrias de Aceite S.A., antes Sociedad Aceitera del Oriente S.R.L., con sigla "SAO S.R.L.", cursante de fs. 130 a 143 impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0348/2019 de 08 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) de fs. 107 a 124, el memorial de contestación de fs. 204 a 219 vta., los antecedentes procesales y de emisión de la Resolución impugnada.

**I.- CONTENIDO DE LA DEMANDA**

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

El 17 de octubre de 2012, la Administración Tributaria notificó por cédula a Mario Hernán Barrón Zankiz o Carlos Gerardo Pinto Montaña, en su calidad de representantes legales de ADM SAO S.A. (ahora Industrias de Aceite

S.A.), con las Ordenes de Verificación – CEDEIM Nos. 0008OVE0803, 0008OVE0852, 0008OVE0853, todas del 15 de octubre de 2012, en las cuales comunica a la Sociedad que será objeto de un proceso de verificación sobre créditos fiscales y devoluciones de impuestos, en la modalidad verificación Posterior CEDEIM, con alcance a la verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido en los periodos y verificación de las formalidades del Gravamen Arancelario (GA), correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2008.

De esta manera notificaron a la Sociedad el requerimiento N° 00107927 y la Nota con CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/NOT/0803/2012, en los cuales solicitaron la presentación de documentación de los citados periodos fiscales, consistente en: Notas Fiscales de respaldo al crédito fiscal, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldos, Estados Financieros con Dictamen al 31 de marzo de 2008, Plan de cuentas, Libros de contabilidad (Diario Mayor), así como documentación complementaria, según detalle expuesto en la Nota antes citada señalando entre otros: cheques certificados por el banco, otorgando un plazo hasta el 24 de octubre de 2012.

El 24 de octubre de 2012, la Sociedad presentó parcialmente la documentación solicitada por la Administración Tributaria.

El 25 de octubre de 2012, la Sociedad presentó solicitud de ampliación de plazo para 90 días para la presentación de las Certificaciones Bancarias requeridas.

El 14 de noviembre de 2012, la Sociedad presentaron documentación adicional, señalando que no se presentó las fotocopias certificadas de los cheques debido a que los mismos serán emitidos por las entidades financieras, empero adjuntan las cartas de solicitud de certificación dirigidas a los bancos.

El 30 de noviembre de 2012, la Sociedad, adjunto al memorial y según detalle, presentaron 136 fotocopias certificadas de cheques pagados y transferencias bancarias emitidas y certificadas por los Bancos.



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

El 17 de diciembre de 2012, la Sociedad, adjunto otro memorial y según detalle, presentaron 50 fotocopias certificadas de cheques pagados y transferencias bancarias emitidas y certificadas por los Bancos.

El 26 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria emitió el informe con CITE: SIN/GGSCZ/DF/EV/INF/3886/2012, señalando como códigos de depuración de las facturas: 1. Notas Fiscales no validas por no encontrarse vinculadas con la actividad gravada; 4. Notas Fiscales no validas por no encontrarse el original de las facturas; 7. Notas Fiscales no validas por estar comprendidas en el Régimen de Tasa Cero; 8. Notas Fiscales no validas por falta de documentación de respaldo suficiente a la cancelación de las mismas (Medios fehacientes de pago); y 9. Notas Fiscales no validas debido a que el contribuyente no puede adjudicarse el crédito fiscal generado por sí mismo; y expone como resuelto de la verificación una deuda tributaria de 6.008.255 UFV, por concepto de deuda tributaria emergente del Mantenimiento de Valor adeudado de los periodos fiscales enero a abril 2007; y 550.666 UFV de deuda emergente del Mantenimiento de Valor adeudado de los periodos fiscales enero a marzo 2008 y recomendó remitir obrados al Departamento Técnico Jurídico y de Cobranza Coactivo.

El 31 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria notificó por cédula a Mario Hernán Barrón Zankiz o Carlos Gerardo Pinto Montaña, en su calidad de representantes legales de la Sociedad, con la Resolución Administrativa N°21-00014-12 de 28 de diciembre de 2012, en la que señala que como resultado de la verificación realizada mediante las Ordenes de Verificación Externas Nros. 0008OVE0803; 0008OVE0852 y 0008OVE0853, correspondiente a los periodos fiscales enero a marzo 2008, resolviendo establecer la diferencia existente entre el monto devuelto por concepto de Devolución Tributaria respecto del que resulta un importe indebidamente devuelto de 3.907.869 UFV que incluye Tributo Omitido e Intereses y mantenimiento de valor indebidamente restituido a esa fecha.

El 17 de junio de 2013, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-

todas las facturas cuestionadas, no se tomó en cuenta que, en muchos de los casos, durante el proceso de fiscalización ADM-SAO (ahora INDUSTRIAS DE ACEITE S.A.) presentó descargos parciales válidos a los requerimientos del SIN. Consiguientemente correspondería hacer un reajuste desde la Resolución Administrativa de la Restitución del mantenimiento de Valor.

Que, en el presente caso si bien la AGIT no realiza una adecuada valoración de toda la prueba aportada, toda vez, que aun habiendo sido aportada toda la documentación requerida por la fiscalización, incluso aquella que no es requerida por las normas administrativas de carácter subjetivo, ha confirmado parcialmente la pretensión fiscal en una evidente vulneración al debido proceso.

En este marco, señalan que se debe tener en cuenta que de conformidad a lo dispuesto por el art. 81 del CTB las pruebas deben ser apreciadas conforme a las reglas de la sana crítica.

#### **Petitorio.**

Solicitan que cumplido el proceso de rigor se dicte el auto respectivo declarando probada la demanda y consecuentemente revocando la Resolución Impugnada quedando sin efecto las observaciones al Crédito Fiscal IVA por la suma de BS.924.343 y los accesorios de Ley, así también la supuesta restitución indebida por mantenimiento de valor de Bs.324.949 con su actualización correspondiente.

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

Que, por providencia de fs. 145, se admitió la demanda contenciosa administrativa, ordenando su traslado a la AGIT a efectos de que responda dentro del término de ley.

Asimismo, se dispuso provisión citatoria para el tercero interesado Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales. Provisión que fue debidamente diligenciada como consta de fs. 170.



Cumplidas las diligencias de citación la AGIT, respondió mediante memorial cursante de fs. 204 a 219 vta., manifestando lo siguiente:

Que, la parte actora no tomo en cuenta, que en el Estado de Derecho en el que se encuentra la parte demandada, todas las actuaciones procesales deben estar orientadas por el principio de legalidad y buena fe; sin embargo, ello no fue tomando en cuenta por ADM SAO SA., ya que busca la revisión de una problemática sobre la que consistió tácticamente al no haber presentado recurso jerárquico. Es decir, que ADM SAO SA., al no haber agotado todos los recursos previstos por Ley, para modificar o revocar la Resolución de Alzada, no puede interponer Demanda Contencioso Administrativa.

Bajo lo manifestado, el Tribunal no puede pronunciarse sobre la Demanda incoada, porque lo decidido en fase Recursiva de Alzada, no fue motivo de Recurso Jerárquico, puesto que la ahora parte Demandante estaba de acuerdo con lo determinado y es por ello que la Resolución de Recurso Jerárquico solo sometió su análisis a lo impugnado por el Servicio de Impuestos Nacionales, así se dejó plenamente establecido en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0348/2019 de 8 de abril de 2019.

Que, la Resolución de Recurso Jerárquico demandada, fue clara y lo que la parte actora pretende, es subrepticamente controvertir nuevamente cuestiones que fueron tácticamente consentidas por la parte ahora demandante, convirtiéndose indiscutibles.

En este marco, como ADM SAO SA., se abstuvo de presentar recurso jerárquico, lo que se produjo es el libre y expreso consentimiento con la decisión de Alzada, pidiendo se tome en cuenta la Sentencia Constitucional Plurinacional 0654/2013 de 29 de mayo de 2013.

Es pertinente señalar a la parte ahora demandante que no es posible pretender rehuir las consecuencias jurídicas de su pasividad, porque pese a que la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0021/2019 de 25 de enero de 2019 le fue en parte adversa, ADM SAO SA., no interpuso recurso jerárquico, significado esto que:

Primero: *ADM SAO SA., consistió tácitamente con lo decidido en fase de alzada.*

Segundo: *ADM SAO SA., no agoto los recursos previstos por ley, en este caso, no empleo el recurso jerárquico.*

Tercero: *la demanda de ADM SAO SA., se constituye en absolutamente improcedente.*

De ésta manera requiere esencialmente se tome en cuenta la Sentencia N° 28 de 11 de abril de 2016, emitida por la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia.

Sin perjuicio de lo explanado en el punto anterior, con la finalidad de no someternos a una situación de indefensión, responde negativamente a la demanda desvirtuando la misma, debiendo señalar y aclarar que la Resolución Jerárquica impugnada en ningún momento incurrió en las vulneraciones que alega la parte demandante, en ese sentido es necesario destacar que, en el caso concreto, el análisis fue ampliamente desarrollado en los fundamentos Técnico Jurídicos de la misma Resolución demandada.

Señalan que la improcedencia es tan evidente que, como prueba de ello, la demanda expone puntos que al no haber sido impugnados por ADM SAO SA., mediante el recurso jerárquico, fueron consentidos en su plenitud, convirtiéndose en nuevos puntos inatendibles.

Estos elementos vinculados a la factura N°52, constituyen nuevos e incongruentes argumentos, puesto que no fueron objeto de revisión en la instancia jerárquica, ya que esta instancia administrativa emitió pronunciamiento solamente sobre aspectos oportunamente denunciados en el recurso jerárquico (*planteado solo por el servicio de impuestos nacionales*) y dilucidados en la respectiva resolución de recurso jerárquico, en ese sentido, la resolución de recurso jerárquico ahora demanda, no ingreso a considerar dicho punto (*factura N°52*) porque no fue objeto de impugnación. Sin lugar a dudas esta demanda



no encuentra modo de ser atendida, pues para revertir su evidente improcedencia emitió criterios nada ciertos y separados de lo dispuesto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0348/2019 de 8 de abril de 2019.

La ADM SAO SA., busca hacer ver de manera errónea que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0348/2019 habría analizado y emitido criterio sobre la factura N° 52, argumento falso, ya que la cita realizada por la parte actora, si bien corresponde a la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0348/2019, esta se encuentra contenida en el acápite denominado:

*1.2. Fundamentos de la Resolución del Recurso de Alzada.*

Punto en el que se efectúa un resumen de lo que la Resolución del Recurso de Alzada, en este caso, ARIT-SCZ/RA 0021/2019, de 25 de enero de 2019, decidió; tal y como se puede constatar de la foja 4 a la 11 de la Resolución ahora demandada.

Señalan que se debe aclarar que el análisis de los puntos impugnados propiamente, comienzan en foja 23 a la 35 de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0348/2019, donde se puede constatar que sobre la factura N° 52 no existe pronunciamiento alguno, por la sencilla razón, de que ADM SAO SA., no presentó Recurso Jerárquico y dicho punto no fue objeto de Impugnación, menos de análisis.

Ante todo, lo señalado precedentemente señalan que conforme se tiene de la revisión de antecedentes y de la lectura de la resolución jerárquica impugnada, este punto (Factura N° 52) y los argumentos ligados a él, no fueron impugnados, implicado ello el tácito consentimiento con aquellos, por lo que piden que se emita una decisión acorde a la amplia Jurisprudencia Constitucional, específicamente a la Sentencia Constitucional Plurinacional 1050/2017-S3 de 13 de octubre de 2017.

La factura N° 251, tampoco escapa a la improcedencia formulada, la misma no fue Impugnada por ADM SAO SA., mediante Recurso Jerárquico; pero como se subrayó a momento de iniciar la contestación a la demanda,

asumen defensa sin importar la convalidación de la evidente improcedencia de la demanda. De esta manera la parte actora sobre la factura N°251, aduce:

*"...esta misma factura en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0021/2019 en relación a la pretensión inicial de la Administración Tributaria contenida en la Resolución Administrativa (RA) 21-00014-12 determino suficiente el respaldo presentado por la Sociedad y en consecuencia validó el crédito fiscal..."*

Menciona que, ante todo esto no hay ninguna observación alguna de la factura N°251, relacionada a dicho elemento, pues esto nunca estuvo en discusión, lo que es peor la parte actora aduce que se hubiere presentado un contrato, pero tampoco se especifica el contrato que está acompañado puesto que tampoco las observaciones emergentes a la factura N° 251, se relacionan a tal presentación.

De la revisión del expediente se advierte que el Sujeto Pasivo presentó en calidad de Prueba de Reciente Obtención las Certificaciones correspondientes de los cheques Nos. 5646, 1230, 338 y 638 (fs. 112, 113, 114 y 119 del expediente), todos emitidos por USD250.000.- equivalen a Bs1.912.500.- Bs93.000.- Bs74.400.- y Bs37.200.- respectivamente, de esta manera, adjuntaron copia original del Comprobante del pago en efectivo de USD1.000.- y consigna la firma e identificación del receptor.

Empero se observa que los cheques Nos. 1230, 338 y 638 identifican a un beneficiario diferente al Proveedor de la Factura N°251, además que no fue subsanada la observación en relación al Comprobante N° 314273 que se encuentra sin firma, en consecuencia, se procedió a revocar la validez de crédito fiscal, manteniendo el importe de Bs447.861.- como no validó para el crédito fiscal.

Se entiende de manera errónea que esta instancia administrativa tendría el deber de aceptar el cheque por aceptar, afirmación por demás sorpresiva e inadecuada, ya que obrar conforme lo pedido implicaría validar un crédito fiscal que no le corresponde, porque los cheques nos. 1230, 338 y 638 identifican a



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

un beneficiario diferente al proveedor de la factura N° 251, por lo que como ente administrador de justicia tributaria, tiene la obligación de revisar y analizar la situación jurídica tributaria integralmente en estricta aplicación de lo dispuesto por el art. 211 par. III de la Ley N°2492.

En esta instancia administrativa, consideró absolutamente todas las circunstancias que dieron origen al procedimiento tributario, por lo que, ante la falta de argumentos, muchas veces se acude a vacías afirmaciones, como sucede en la demanda.

De esta manera al ser parte interesada el ahora demandante, en desvirtuar la pretensión de la Administración Tributaria, le correspondía aportar pruebas, por cuanto en las instancias de impugnación, la carga de la prueba recae sobre quien pretenda hacer valer sus derechos, conforme dispone el art. 76 de la Ley N°2492.

Como se observa, la parte demandante sostiene que por haber presentado recurso de alzada contra la Resolución Administrativa (RA) N° 21-00014-12, automáticamente se asumiría que también se habría impugnado la restitución de mantenimiento de valor, más de la lectura de dicho recurso no se hallara argumento que impugne, observe o desvirtúe específicamente la restitución de mantenimiento de valor, por lo que ningún juzgador podría sobrentender nada, ya que si no existen reparos específicos, lo único que podrán hacer, es decidir conforme lo impugnado, por lo que rebuscar aspectos que justifiquen la inacción y el descuido, no es precisamente argumentar.

Ante todo, lo explicado y evidenciado, la Resolución demanda fue motivada y fundamentada correctamente, en ese sentido, la Autoridad General de Impugnación Tributaria adecuó sus actos acordes a lo establecido por la Sentencia Constitucional N° 0043/2005-R de 14 de enero de 2005.

Ante todas las actuaciones que se acompañan, se puede observar que estableció la normativa legal aplicable al caso, analizando los elementos con los que se contaba, hallando que ambas partes tuvieron la oportunidad de rebatir sus posiciones, sin encontrar medios técnicos oportunos y pertinentes que el

sujeto pasivo aportarse para desvirtuar la depuración del crédito fiscal, bajo este entendimiento, demuestran que se actuó bajo el marco del debido proceso.

**Petitorio.**

En mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicitan: se declare la improcedencia de la demanda planteada debido a que ADM SAO SA., no presento recurso jerárquico alguno contra la resolución del recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0021/2019.

O en su caso se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por ADM SAO SA., manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0348/2019 de 8 de abril de 2019, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

Continuando el trámite del proceso, el tercero interesado responde a la demanda a través de memorial de fs. 188 a 198 vta. Mediante decreto de fs. 261 se tiene por renunciado el derecho a la réplica, siendo este el estado de la causa, y no habiendo más que tramitar como consta en el decreto antes mencionado, se dispuso Autos para Sentencia.

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

1.- De fs. 22 a 28 de anexo presentado por al AGIT, se encuentra la Resolución Administrativa N° 21-00014-12 de 28 de diciembre de 2012, el mismo dispone: Establecer la diferencia existente, entre el monto devuelto por concepto de devolución tributaria, respecto a la documentación presentada como respaldo a dicha devolución tributaria del que resulta un importe indebidamente devuelto al contribuyente ADM-SAO S.A. de Bs. 3.518.058, importe que a la fecha de emisión de la presente resolución asciende a Bs. 6.438.984, correspondiente al tributo indebidamente devuelto y los intereses.

En consecuencia el importe total devuelto indebidamente incluido el mantenimiento de valor restituido automáticamente con la entrega de valores asciende a un total de Bs. 7.034.751.-, correspondientes al tributo



indebidamente devuelto y mantenimiento de valor indebidamente restituido, debidamente actualizado y con los intereses de ley.

2.- A lo cual el contribuyente ADM-SAO S.A., mediante memorial de fs. 52 a 58 vta., del mismo anexo presentado por la AGIT, interpone recurso de Alzada contra la Resolución Administrativa N° 21-00014-12 de 28 de diciembre de 2012, que mereció la Resolución del recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0501/2013 de 17 de junio, que resuelve revocar parcialmente la resolución impugnada, conforme los fundamentos técnico jurídicos que anteceden y el art. 212 inc. a) de la Ley 3092 (título V del CTB.).

3.- La Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN,) mediante memorial de fs. 281 a 286 vta., y ADM-SAO S.A., mediante memorial de fs. 358 a 370 del anexo 2 presentado por la AGIT, interponen recurso jerárquico contra la Resolución del recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0501/2013 de 17 de junio, que mereció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 de 04 de noviembre, que resuelve: Revocar Parcialmente la resolución impugnada, consecuentemente se revoca parcialmente la Resolución Administrativa N° 21-00014-12 de 28 de diciembre, dejando sin efecto el tributo omitido por devolución indebida del IVA de los periodos fiscales enero, febrero, y marzo de 2008, por Bs. 1.900.467.-, quedando firme y subsistente el tributo omitido de Bs. 1.617.594.- emergente de la depuración de facturas de que emerge una deuda tributaria de Bs. 32.960.967.- que incluye tributo omitido e intereses por el IVA de los periodos fiscales enero a marzo de 2008. Asimismo, al no haber sido recurrido en ninguna instancia, queda firme y subsistente la deuda tributaria de Bs. 595.767.- originando en la restitución indebida de mantenimiento de valor de los periodos fiscales enero a abril de 2007 y enero a marzo de 2008, que totalizan una deuda tributaria firme de Bs. 3.356.734.-, importe que deberá recalcularse conforme dispone el art. 47 de la Ley N° 2492 CTB, todo de conformidad a lo previsto en el inciso a), parágrafo I, art. 212 del CTB.

4.- EL 03 de mayo de 2017, la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia emite la Sentencia N° 364/2017, que declaro improbada la demanda

contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN, así también emitió la Sentencia N° 306/2017 que declaró probada en parte la demanda interpuesta por la empresa ADM SAO SA, dejando sin efecto la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 01972/2013 y anulando obrados hasta la resolución del Recurso de Alzada, a efecto que la ARIT emita una nueva resolución valorando la documentación presentada como prueba de reciente obtención, solo en relación a las facturas Nros. 251, 52 y 382, (fs. 473-486 del expediente, c III).

5.- Motivo por el cual, la ARIT emite la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0021/2019 de 25 de enero, Revocando Parcialmente la Resolución Administrativa N° 21-00014-12 de 28 de diciembre, dejando sin efecto el tributo indebidamente devuelto por un monto de Bs. 2.883.589.-, quedando firme y subsistente el tributo indebidamente devuelto por un monto de Bs. 634.468.- correspondiente al impuesto al valor agregado de los periodos comprometidos periodos de enero, febrero y marzo de 2008, asimismo la no haber sido objeto de impugnación el mantenimiento de valor indebidamente restituido correspondiente a los periodos de enero a abril de 2007 y enero a marzo de 2008, queda firme y subsistente la deuda tributaria de Bs. 595.767.-, debiendo la administración tributaria proceder a la actualización de la deuda tributaria a la fecha de pago conforme establece el art. 47 de la Ley 2492 CTB, de acuerdo con los fundamentos técnico jurídicos determinados precedentemente, conforme al art. 212, inc. a) de la Ley 2492 CTB.

6.- La Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) mediante memorial de fs. 556 a 564 vta., interpone recurso jerárquico contra la Resolución del recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0021/2019 de 25 de enero, que mereció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0348/2019 de 08 de abril, que resuelve: Revocar Parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0021/2019 de 25 de enero. En consecuencia, se deja sin efecto la Resolución Administrativa N° 21-00014-12 de 28 de diciembre, en cuanto al tributo omitido por devolución indebida del IVA de los periodos fiscales enero, febrero, y marzo de 2008 por Bs. 2.593.716.-, quedando firme y subsistente el tributo omitido de Bs. 924.324.- asimismo, al no haber sido recurrido en ninguna instancia, queda firme y



subsistente el importe de Bs. 324.949.- por restitución indebida de mantenimiento de valor de los periodos fiscales enero a abril de 2007 y enero a marzo de 2008, importes que deberán ser actualizados a la fecha de pago, de acuerdo a la normativa vigente, todo de conformidad a lo previsto en el art. 212, párrafo I, inciso a) del CTB.

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

En el caso objeto de análisis, el tema a circunscribirse es determinar si las pruebas presentadas por su parte fueron o no consideradas y si correspondían las observaciones al Crédito Fiscal IVA por la suma de Bs924.343.- y la supuesta restitución indebida por mantenimiento de valor de Bs324.949.-, establecidas en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0348/2019 de 8 de abril.

#### **V. ANÁLISIS DE LAS PROBLEMÁTICA PLANTEADA.**

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

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

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 de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del CPC, establece que: *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiera 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, establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación a los arts. 2.2 y 4 de la Ley 620 de 31 de diciembre de 2014, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la parte 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 Tribunal Supremo 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 caso objeto de análisis, el tema a circunscribirse es determinar si las pruebas presentadas por su parte fueron o no consideradas y si correspondían las observaciones al Crédito Fiscal IVA por la suma de Bs924.343.- y la supuesta restitución indebida por mantenimiento de valor de Bs324.949.-, establecidas en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0348/2019 de 8 de abril.

De acuerdo a la problemática planteada, se realiza una interpretación desde la Constitución Política del Estado, el bloque de constitucionalidad y las normas ordinarias aplicables al caso concreto.

A efecto de analizar la problemática cabe referir que el art. 74 del CTB prevé que: *“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...”*, bajo ese razonamiento los procedimientos tributarios administrativos deben aplicar los principios establecidos en la Ley del Procedimiento Administrativo, entre otros el de verdad material establecido en el art. 4 inc. d), asumiendo que la administración pública, tiene la obligación de investigar la verdad material en oposición a la verdad formal, en cuya virtud la decisión de la administración debe sujetarse a los hechos y no limitarse solo al contenido literal del proceso, incluso más allá



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos.

La demanda planteada cuestiona que la AGIT admitió material probatorio, pero en la valoración observó requisitos que originalmente no estaban contenidas de la argumentación entre partes, por lo que habrían sido quebrantados el debido proceso en su vertiente de valoración de la prueba, así como el principio de certeza.

Ahora bien, el art. 70 del Código Tributario Boliviano (CTB) las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, así el num. 4, señala: "*Respaldo las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas*"; y el num 5, refiere: "*Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque los mismos se refieran a periodos fiscales prescritos. Sin embargo, en este caso la Administración Tributaria no podrá determinar deudas tributarias que oportunamente no las hubiere determinado y cobrado*", en ese entendido todo trato comercial debe tener el respaldo documental que demuestre la transacción efectuada, siendo la factura el documento que prueba el hecho generador relacionado de forma directa con un crédito o débito cuyo valor debe ser reconocido por el SIN.

En el caso de autos se tiene que el SIN el 17 de octubre de 2012 notificó a la parte ahora demandante, con las Ordenes de Verificación 0008OVE0803, 0008OVE0852, 0008OVE0853 de 15 de octubre de 2012, referidas al impuesto al valor agregado y al gravamen arancelario con respecto a la devolución impositiva correspondiente al periodo de enero, febrero y marzo de la gestión 2008, emitiéndose la Resolución Administrativa de Devolución Impositiva 21-00014-12 contra la que se plantearon recurso de alzada y recurso jerárquico, para luego acudir ante la instancia judicial emitiéndose la Sentencia N° 306/2017 de 25 de enero dictada por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, disponiendo dejar sin efecto la Resolución Jerárquica 1972/2013 de 4 de noviembre, anulando obrados hasta la Resolución del Recurso de Alzada

ARIT-SCZ/RA 0501/2013 de 17 de junio, ordenando se emita nueva Resolución en base a los fundamentos expuestos solo con relación a las facturas 251, 52 y 382; a cuya consecuencia se dictó la Resolución ARIT-SCZ/RA 0501/13 de 17 de junio. En observancia de lo determinado por la referida Sentencia, fue pronunciada la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SC/RA 0021/2019 de 25 de enero, disponiendo revocar parcialmente la Resolución Administrativa 21-00014-12 consecuentemente se dejó sin efecto el tributo referido al IVA de los periodos de enero, febrero y marzo de 2008; de igual forma determinó que no habiéndose impugnado el mantenimiento de valor indebidamente restituido de los periodos de enero, febrero, marzo y abril de 2007 y enero, febrero y marzo de 2008, quedando firme y subsistente la deuda tributaria de 330.957.- UFV equivalente a Bs595.767.-. Frente a ello el SIN planteó recurso jerárquico que mereció la Resolución AGIT-RJ 0348/2019 de 8 de abril que determinó revocar parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0021/2019, dejando parcialmente sin efecto la Resolución Administrativa N° 21-00014-12 de 28 de diciembre de 2012, en cuanto al tributo omitido por devolución indebida del IVA de los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2008 por Bs.2.593.716.-, quedando firme y subsistente el importe de Bs.324.949.- por restitución indebida de mantenimiento de valor de los periodos fiscales enero a abril de 2007 y enero a marzo de 2008.

Ahora bien, la parte demandante centra su reclamo en que la documentación presentada por su parte no fue debidamente valorada, al respecto cabe señalar que conforme lo establecido por el art. 217 inc a) del CTB, será admitida como prueba documental cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia de este legalizada por autoridad competente, por su parte, el art. 76 de la misma norma sostiene que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales, quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Por su parte, el art. 81 del CTB establece: "Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan 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



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado 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"; es decir que las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica, precisando que serán admisibles solamente aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad; considerándose las pruebas que no hayan sido presentadas cuando se las requirió por la Administración Tributaria o presentadas fuera de plazo, siempre que el contribuyente pruebe que la omisión no le es atribuible y bajo cumplimiento de efectuarse bajo juramento de reciente obtención. En virtud a dicha normativa y la previsión del art. 218 d) del CTB, se advierte que las certificaciones y fotocopias legalizadas de los cheques fueron consideradas a tiempo de emitirse las resoluciones de alzada y jerárquica, puesto que en su análisis y fundamentación se menciona que las mismas, cumplieron con los requisitos exigidos por el art. 81 del CTB.

Conforme consta en obrados la Resolución impugnada mediante la presente demanda, fue pronunciada como consecuencia de lo ordenado por Sentencia N° 306/2017 que dispuso dejar sin efecto la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 y la nulidad de la Resolución del primer recurso de alzada (501/2013), precisando de forma puntual el pronunciamiento respecto a las facturas 251, 52 y 382; ante dicha nulidad dispuesta y en atención a lo determinado por el referido fallo judicial, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria dictó la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0021/2019 de 25 de enero, revocando parcialmente la Resolución Administrativa 21-00014-12, consecuentemente dejó sin efecto el tributo referido al IVA de los periodos de enero, febrero y marzo de 2008; de igual forma determinó que no habiéndose impugnado el mantenimiento de valor indebidamente restituido de los periodos de enero, febrero, marzo y abril de 2007 y enero, febrero y marzo de 2008, quedaba firme y subsistente la deuda tributaria de 330.957 UFV equivalente a Bs595.767.-; con dicha Resolución las partes en conflicto fueron notificadas cedulariamente el 30 de enero de 2019, constando que la

mencionada Resolución fue impugnada por GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Internos, mediante Recurso Jerárquico el 18 de febrero de 2019.

Ahora bien, cabe referir que el principio a la impugnación consagrado en el art. 180.II de la CPE, mismo por el cual en la sustanciación de todo proceso sea este judicial o administrativo, las partes pueden solicitar a la instancia superior la revisión de una Resolución emitida por autoridad inferior. Este principio de impugnación se materializa a través de los recursos que la ley franquea según la resolución contra la cual se pretenda recurrir, por lo que se constituye en el medio a través del cual se fiscaliza no solamente la decisión asumida por el Juez o Tribunal, sino la legalidad de la Resolución, constituyéndose el principio de impugnación en la petición que se materializa con la emisión de una Resolución que el Tribunal ha de brindar dando respuesta a los motivos que dieron lugar a la misma, que además de ser pertinente debe ser motivada y fundamentada. El art. 131 del CTB, prevé de manera expresa la impugnabilidad de los actos de la administración tributaria de alcance particular a través del recurso de alzada y contra la resolución que resuelva el señalado recurso, el recurso jerárquico; dicho cuerpo normativo precisa, en el art. 218 y sgts. establece la forma de presentación de los recursos, los plazos para dicho fin, los términos para resolverlos, la presentación de la prueba y las formas de resolver los recursos, entre otros aspectos. En ese contexto la jurisprudencia emitida por éste Tribunal Supremo de Justicia, sostiene que *"... si bien por disposición legal, tanto la autoridad tributaria como el sujeto pasivo a través del derecho de impugnación pueden cuestionar los actos de la administración que le sean gravosos a fin de lograr el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición precisamente 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. Sin embargo para que ello ocurra, resulta fundamental que quien demanda en la vía jurisdiccional, en virtud al principio de congruencia cuestione el contenido de la Resolución Jerárquica motivo del control de legalidad, apoyándose en los aspectos que emerjan de los actos administrativos así como el contenido de la Resolución del Recurso de Alzada, y no en base a otros elementos o antecedentes que no fueron cuestionados en la instancia jerárquica, lo que representa una irregularidad*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

procesal, pero que además impide que la autoridad jurisdiccional en base a estos antecedentes o denuncias ajenas a la resolución impugnada, pueda revisar la resolución objeto de la demanda..." (Sentencia 21/2016 de 2 de abril).

En el presente caso se tiene que no obstante que la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0021/2019 de 25 de enero, no dio la razón a plenitud a las pretensiones de Industrias de Aceite S.A., antes Sociedad Aceitera del Oriente S.R.L. "SAO S.R.L", la mencionada Resolución no fue objetada por la referida Empresa mediante el recurso previsto por el art. 219 del CTB, constando en obrados que quién impugnó antedicha Resolución de Alzada fue la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales que acudió ante la Autoridad de impugnación Tributaria mediante la interposición del Recurso Jerárquico; en consecuencia, la Empresa demandante no puede mediante la demanda contenciosa administrativa alegar que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0348/2019 sea carente de fundamentación, motivación y congruencia por no contener aspectos que ahora reclama en su demanda y que no fueron refutados oportunamente. Así la Resolución Jerárquica no efectuó análisis alguno menos pronunciamiento entorno a la Factura 52 por la sencilla razón que no fue controvertida por parte de quien interpuso el Recurso Jerárquico, si la AGIT se hubiera manifestado habría implicado un pronunciamiento ultra petita contrario al elemento congruencia que debe contener toda Resolución; en cuanto a la Factura 251, el cuestionamiento efectuado en el recurso jerárquico, fue que la observación a la misma fue por falta de certificación de los cheques Nros. 5646, 1230, 338 y 638 además de ..." pago efectivo cpte 39046 \$1.000 sin firmas" advirtiendo que el sujeto pasivo manifestó la presentación posterior de las certificaciones bancarias y no de la copia original del comprobante de pago, como tampoco demostró los motivos por los que no presentó la misma en etapa administrativa, incumpliendo el art. 81 del CTB. Al respecto la AGIT-RJ 0348/2019 señaló que de la revisión de actuados tuvo que el sujeto pasivo presentó en calidad de prueba de reciente obtención las certificaciones correspondientes a los cheques Nros. 5646, 1230, 338 y 638 emitidos por USD250.000 equivalentes a Bs1.912.500; Bs93.000, Bs74.400 y Bs37.200. Empero observó que los cheques 1230, 338 y 638 identifican a un beneficiario diferente al proveedor de la Factura 251, agregando a ello que la observación efectuada al Comprobante

Nº 314273 que se encuentra sin firma, no fue subsanada, por lo que determinó revocar la validez de crédito Fiscal ordenada por la Resolución de alzada, manteniendo el importe de Bs447.861.- como no válido para crédito Fiscal. Determinación asumida con la facultad conferida por el art. 211 del CTB y en virtud del principio de prevalencia de la verdad material al haber evidenciado que los nombres consignados en los cheques correspondían a personas diferentes al proveedor de la Factura 51 y que no fue subsanada la falta de firma en el Comprobante 314273.

### VI. CONCLUSIONES.

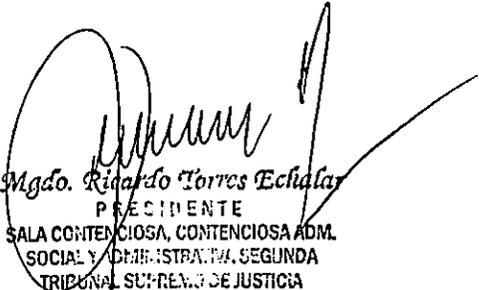
De lo manifestado se concluye que la Resolución impugnada mediante ésta demanda contiene la debida fundamentación, motivación y es congruente por lo que no se advierte que la misma sea arbitraria y por lo mismo incurra en lesión al debido proceso.

**POR TANTO:** La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución contenida en los art. 2.2 y 4 de la Ley Nº 620 de 29 de diciembre de 2014 y los artículos 778 al 781 del CPC, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 130 a 143, manteniéndose firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 348/2019 de 8 de abril.

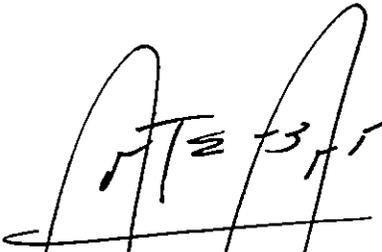
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada.

**Regístrese, notifíquese y devuélvase.**

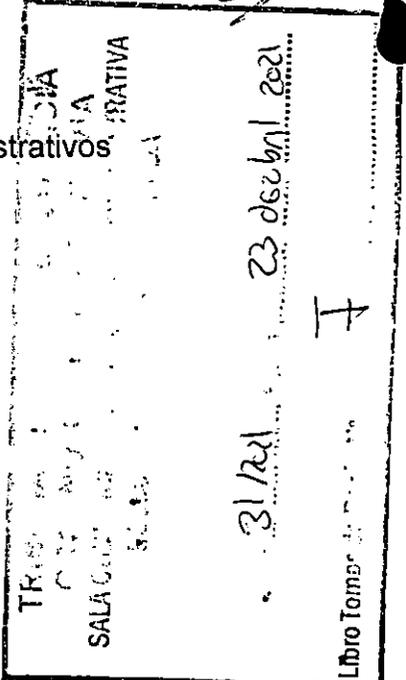
**Magistrado Relator: Ricardo Torres Echalar**

  
Mgdo. Ricardo Torres Echalar  
PRESIDENTE  
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

ANTE MI:

  
Dr. Carlos Alberto Egúez Añez  
MAGISTRADO  
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

  
Dr. Cesar Camargo Alfaro  
SECRETARIO DE SALA  
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA  
31/12/2021  
Libro Tomar

Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial  
Tribunal Supremo de Justicia

**CITACIONES Y NOTIFICACIONES**

51/2019

En Secretaría Contenciosa y Administrativa Social y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, a horas **09:15** minutos del día **05 JUNIO** del año **2021**  
Notifíquese a:

**REPUGNACION TRIBUTARIA-AGIT**  
**FERNANDO TERAN OYOLA**

Con **SENTENCIA** de fecha **23 de abril de 2021**, mediante copia de ley, fijada en el **Boletín** de Secretaría de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Segunda, del Tribunal Supremo de Justicia, el **15 de mayo de 2021**, de su tenor se notifica, según se establece en el **artículo 469**, con presencia de testigo que firma:

CERTIFICO:

TESTIGO

Abog. German Saiz Rojas  
OFICIAL DE DILIGENCIAS  
Sala Contenciosa Contenciosa Administrativa  
Social y Administrativa Segunda  
Tribunal Supremo de Justicia

Luis A. Chauca Parraga  
C.I. 10321619 Ch.