



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**  
**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA**  
**Sentencia N° 93**  
**Sucre, 11 de agosto de 2017**

**Expediente** : 103/2016-CA  
**Proceso** : Contencioso Administrativo  
**Demandante** : Gerencia Distrital Tarija del SIN  
**Demandado** : Autoridad General de Impugnación Tributaria  
**Resolución Impugnada** : AGIT-RJ 0032/2016 de 11/01/2016  
**Magistrado Relator** : Dr. Antonio Guido Campero Segovia

Pronunciada en el proceso Contencioso Administrativo seguido por la Gerencia Distrital Tarija, del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Apolinar Choque Arevillca, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0032/2016 de 11 de enero, y Auto Motivado AGIT-RJ 0005/2016 de fecha 3 de febrero, emitidas por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

**VISTOS:** La demanda de fs. 80 a 94, la contestación de fs. 181 a 188; réplica de fs. 197 a 201; dúplica de fs. 207 a 208, decreto de fs. 209; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada; y:

**CONSIDERANDO:**

**I. Antecedentes Administrativos del Proceso.**

En fecha 12 de junio de 2014, la Administración Tributaria notificó a Wilma Narváez Gómez con la Orden de Verificación N° 00140VE00825, en la cual comunica el inicio de un Proceso de Determinación con alcance al Impuesto al Valor Agregado (IVA) derivado de la verificación del Crédito Fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente que se detallan en anexo adjunto, correspondiente a los períodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto y septiembre de 2010; asimismo, en anexo adjunto detalló las diferencias detectadas y solicitó la presentación de: a) Declaraciones Juradas de los períodos observados (formulario 200 o 210), b) Libro de Compras de los períodos observados, e) Facturas de Compras Originales detalladas en el citado anexo, d) Medio de pago de las facturas observadas, y e) Otra documentación que el fiscalizador asignado solicite durante el proceso para verificar las transacciones que respaldan las facturas.

La Administración Tributaria notificó a Wilma Narváez Gómez en fecha 12 de mayo de 2015, con el Requerimiento N° 00115622, solicitando la presentación de Extractos bancarios, Comprobantes de ingreso y egreso con respaldo, Estados Financieros gestión 2010, Libros de contabilidad, Inventarios y Kardex.

El 13 de mayo de 2015, Wilma Narváez Gómez, mediante nota, solicitó la ampliación de plazo del requerimiento, toda vez que habría requerido a las Entidades Financieras los extractos bancarios solicitados; solicitud que fue atendida el 14 de mayo de 2015, mediante Proveído N° 24-084-15, de 13 de mayo de 2015, otorgándole un (1) día hábil adicional.

La contribuyente presentó Extractos Bancarios, Estados Financieros gestión 2010, Libros de Contabilidad e Inventarios; en fecha 15 de mayo de 2015, según se evidencia de Acta de Recepción de Documentos, advirtiéndose que no presentó Comprobantes de Egreso con respaldo y Kardex debido a que según la contribuyente estos documentos no fueron elaborados.

El 18 de mayo de 2015, la Administración Tributaria emitió el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00109628 por el Incumplimiento al Deber Formal de entregar toda la información y documentación requerida por dicha autoridad mediante Requerimiento N° 115622, infringiendo los Numerales 4 y 6, Artículo 70 de la Ley N° 2492 (CTB), señalando la multa de 1.500 UFV de acuerdo a Sub-numeral 4.1 del Numeral 4 de la RND N° 10-0037-07.

El 18 de mayo de 2015, la Administración Tributaria emitió el Informe Actuación CITE: SIN/GDTJA/DF/VE/INF/00906/2015, en el que expone el trabajo realizado, señalando como conclusión que las facturas sujetas a verificación fueron observadas por la apropiación incorrecta del cómputo del Crédito Fiscal IVA, en razón a que la contribuyente tiene como actividad "Comercio Minorista" e incluyó a su Crédito Fiscal el IEHD, contraviniendo los Artículos 5 y 8 de la Ley N° 843 (TO), 5 y 8 del Decreto Supremo N° 21530, 4 del Decreto Supremo N° 24055 y Decreto Supremo N° 25530, en los períodos fiscales enero a septiembre de 2010, por un total de 23.749 UFV, que incluye tributo omitido, interés y Multa por Incumplimiento de Deberes Formales.

El 22 de mayo de 2015, la Administración Tributaria notificó a Wilma Narváez Gómez con la Vista de Cargo CITE: SIN/GOTJNDF/VE/VC/00043/2015 de 18 de mayo de 2015 mediante la que estableció sobre Base Cierta la deuda tributaria preliminar del IVA de los períodos enero, febrero, marzo, abril, mayo; junio, julio, agosto y septiembre de la gestión 2010 por un total de 23.749 UFV, equivalente a Bs. 48.748., otorgándole el plazo de 30 días calendario improrrogables para formular y presentar descargos que estime conveniente.

El 18 de Junio de 2015, , la contribuyente presentó: Declaraciones Juradas de los periodos observados; Libro de Compras de los períodos observados, .42 Facturas de Compras Originales excepto las facturas 4570 y 4571 y Medio de Pago de las facturas observadas.

En fecha 22 de junio de 2015, Wilma Narváez Gómez solicitó a la Administración Tributaria la aplicación de prescripción de las acciones de controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar e imponer sanciones administrativas y consecuente nulidad de la Vista de Cargo; adicionalmente, observa que la Orden de Verificación no se encuentra comprendida en las modalidades de verificación establecidas por el SIN, que los períodos comprendidos en el alcance se encuentran prescritos, no correspondiendo imponer la sanción por Omisión de Pago ni la Multa por Incumplimiento de Deberes Formales, además que es improcedente la depuración del Crédito Fiscal, por lo que solicita se anule obrados y se declare nula la Vista de Cargo.

El 25 de junio de 2015, la Administración Tributaria emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GDTJA/DJCC/UTJ/INF/CON/00063/2015 exponiendo la valoración de los argumentos de descargo presentados por la contribuyente, ratificando



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

la liquidación preliminar de la deuda tributaria.

El 30 de junio de 2015, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Wilma Narváez Gómez con la Resolución Determinativa Nº 17-0270-15, de 25 de junio de 2015, en la cual determinó sobre Base Cierta las obligaciones tributarias de la contribuyente, por concepto de IVA por los períodos enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre de la gestión 2010 por un total de 23.278 UFV, equivalentes a Bs.48.925., que incluye tributo omitido, interés, Multa por Incumplimiento de Deberes Formales- y Sanción por Omisión de Pago.

La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ 0032/2016 de 11 de enero, que resuelve revocar parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CB/RA 0828/2015, de 19 de octubre, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Wilma Narváez Gómez, contra la Gerencia Distrital Tarija del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) dejando sin efecto el tributo omitido actualizado, intereses y sanción por Omisión de Pago, por concepto del IVA de los periodos enero a septiembre de 2011 referido al IEHD.

## **CONSIDERANDO II:**

### **II.1. Contenido de la Demanda Contenciosa Administrativa**

Que, la Gerencia Distrital Tarija, del Servicio de Impuestos Nacionales a través de su representante, interpone demanda Contenciosa Administrativa impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ 0032/2016, impugnándola en mérito a los argumentos siguientes:

Argumenta que la autoridad jerárquica al momento de emitir su fallo vulnera el principio del debido proceso, incurriendo en error de derecho al realizar una incorrecta apreciación y valoración de la prueba documental vulnerando el principio de correcta e integral valoración de la prueba de la administración tributaria; manifiesta que el principio de valoración razonable de la prueba atiende al hecho de que ésta no puede ser valorada arbitrariamente, sino que se deben seguir las reglas del raciocinio, así como las máximas de la experiencia.

Manifiesta que la Autoridad Jerárquica en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0032/2016, no considero la prueba aportada por la Administración Tributaria con relación a la actividad de la contribuyente Wilma Narváez como minorista de venta de aceites y lubricantes, dándole la calidad de agente posterior al proceso de refinación o Distribuidor Mayorista, que de acuerdo al artículo 3 del D.S. 25530 serían los que tienen el derecho de incluir el IEHD en el crédito fiscal, incurrió en error de derecho al realizar una incorrecta interpretación de la norma en base a la incorrecta apreciación y valoración de la prueba documental presentada, establecida en la consulta al Padrón del contribuyente, así como la Declaración Jurada Formulario de Empadronamiento MASI-001, registros del Padrón Nacional Biométrico Digital (PBD-11), los cuales acreditan que la contribuyente es una comerciante minorista cuya actividad es la venta al por menor de aceites lubricantes y combustibles, así como documentación sobre el proveedor IMCRUZ COMERCIAL.S.A. extraídos del SIRAT II., y no se habría contrastado de manera correcta el valor de las pruebas presentadas y lo dispuesto en el artículo 3 del Decreto Supremo Nº 25530 que tienen validez probatoria.

Señala que, la Administración Tributaria ha referido como argumento el hecho de que la contribuyente Wilma Narváez Gomez tiene registrado la Actividad de Comerciante Minorista de venta de aceites y no así Distribuidor Mayorista, que de acuerdo a la segunda parte del artículo 3 del D.S. 25530 serían los que tienen el derecho de incluir el IEHD en el crédito fiscal, cuando se trata de productos importados, hace referencia también al considerando II punto 3.2 de la Resolución Determinativa N° 17-0270-15 de 25 de junio de 2015; arguye que los productos comercializados por IMCRUZ a WILMA NARVAEZ GOMEZ, advirtiéndose en la citada lista que no existen productos salidos de refinería YPFB, mas al contrario se evidencia que se tratan de productos importados, sin embargo la AGIT no los tomó en cuenta.

Refiere que por el contrario, la Administración Tributaria bajo prueba aportada, consistente en la lista de productos importados de IMCRUZ, señalados en la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa más los padrones de ambos contribuyentes demostró de manera indubitable que WILMA NARVAEZ es comerciante minorista y que IMCRUZ COMERCIAL S.A. es un comerciante mayorista importador, acreditando además que IMCRUZ vendió a WILMA NARVAEZ dichos productos importados, y siendo que se encuentra plenamente demostrado en los papeles de trabajo, sin embargo esta prueba no fue objeto de una debida valoración por parte de la Autoridad demandada.

Manifiesta que, la Administración Tributaria argumento que los productos adquiridos por la contribuyente no proceden de la refinería YPFB, no habría fundamentado técnica y legalmente dicho aspecto, consecuentemente las Consultas de Padrón de Contribuyentes tanto de IMCRUZ COMERCIAL S.A. como de WILMA NARVAEZ GOMEZ (presentado por la Administración Tributaria) se constituyen en documentos probatorios decisivos en el fallo de la Autoridad Jerárquica, los cuales son analizados y valorados por la misma a efectos de Revocar parcialmente la Resolución Determinativa.

En otro punto de su demanda haciendo un transcripción amplia de la Resolución impugnada argumenta que, la autoridad jerárquica al momento de emitir su fallo vulnera el principio de seguridad jurídica, aplicación objetiva de la ley, imparcialidad e igualdad procesal, en desmedro de la administración tributaria, efectúa un análisis de los casos de la contribuyente Lidia Quilca de Vino con el de Wilma Narvaez Gomez, concluyendo que ambas se relacionan por tener características comunes Señala que no se entiende bajo que lógica la Autoridad General de Impugnación Tributaria, teniendo estos elementos símiles, resuelve en el caso de Lidia Quilca de Vino a través de la Resolución Jerárquica AGIT - RJ 1003/2014 confirmar la depuración realizada por la Administración Tributaria y de manera contraria en el caso de Wilma Narvaez Gomez a través de la Resolución Jerárquica AGIT - RJ 0032/2016 resuelve Revocar la depuración realizada, vulnerando los principios de seguridad jurídica, aplicación objetiva de la Ley e igualdad de las partes. Manifiesta que en el presente caso corresponde hacer un análisis respecto a la aplicación del artículo 3 del Decreto Supremo N° 25530 en el caso de la apropiación del crédito fiscal IVA incluido el IEHD por parte de un comerciante minorista, siendo necesario señalar que conforme lo prevé el artículo 111 de la Ley N° 843 el hecho imponible del referido impuesto se perfecciona en la primera etapa de comercialización del producto gravado o a la salida de la refinería cuando se trata de



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

hidrocarburos refinados y en la importación en el momento en que sean extraídos de recinto aduanero; en el presente proceso IMCRUZ COMERCIAL S.A. es el Importador quien realizó una venta a la contribuyente, asimismo se debe tener presente lo previsto en el artículo 5 del Decreto Supremo N° 21530 que señala que no integran el precio neto gravado a que se refiere el artículo 5 de la Ley N° 843, los tributos que, teniendo como hecho imponible la misma operación gravada, debieron consignarse en la factura por separado tales como el Impuesto a los consumos específicos y el Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados, por dicho hecho infiere que de revisión al Padrón Nacional Biométrico Digital (PBD-11) y la Declaración Jurada Formulario de Empadronamiento MASI-001, se llegó a establecer que la contribuyente consigna como Gran Actividad el Comercio Minorista y como actividad principal la Venta especializada de aceites lubricantes y combustibles el citado Decreto Supremo no podría serle aplicable; señala que es por demás evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0032/2016 de fecha 11/01/2016 se aparta de los lineamientos ya establecidos en las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ 1953/2013. De 28 de octubre de 2013 y AGIT-RJ 1003/2014 de fecha 07 /07 /2014 en franca violación del principio de seguridad jurídica.

En otro argumento de su demanda señala que la AGIT vulnera el derecho al debido proceso, en su elemento de motivación y fundamentación de la resolución, manifiesta que, la AGIT también ha vulnerado su derecho al debido proceso en su vertiente de Motivación y Fundamentación de las Resoluciones, haciendo referencia doctrinal al tratadista Agustín Gordillo; argumenta que la contribuyente se registró como actividad comerciante minorista realizando como Actividad Principal la Venta especializada de aceites lubricantes y combustibles, paralelamente se verifico que la contribuyente no está obligada a la presentación de la Declaración Jurada sobre el Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD), pues dicho Impuesto es obligación de los Distribuidores Mayoristas, en tal sentido la misma se apropió de un crédito Fiscal que no le correspondía; sin embargo, se tiene que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al momento de emitir la Resolución Jerárquica no ha considerado este aspecto, sin pronunciarse al respecto, ni señalar cual la razón por la que soslaya el registro de la actividad de la comerciante Wilma Narvárez como Minorista de venta de aceites y lubricantes equiparándolo a un Distribuidor Mayorista, que de acuerdo a la segunda parte del artículo 3 del D.S. 25530 serían los que tienen el derecho de incluir el IEHD en el crédito fiscal.

En otra parte de su argumentación señala que la AGIT vulnera el derecho al debido proceso, al emitir una Resolución Jerárquica que no se ajusta a derecho en su parte resolutive, refiere que la Autoridad demandada señala como fundamento de su Resolución una supuesta falta de fundamentación técnica y legal de la Resolución Determinativa N° 17-0270-15 de fecha 25/06/2015, en consecuencia esto implica la falta de requisitos formales de la misma, por lo que en aplicación de lo dispuesto en el parágrafo II del artículo 36 de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo, correspondía en el presente caso se disponga la Anulación de obrados hasta el vicio más antiguo, que sería la Vista de Cargo CITE: SIN/GDTJA/DF/VE/VC/00043/2015, disponiendo que la Administración Tributaria emita nueva Vista de Cargo y Resolución

Determinativa con la debida fundamentación técnica y legal, por lo que el tipo de fallo que correspondía emitir la Autoridad General de Impugnación Tributaria era Anulatorio con reposición hasta el vicio más antiguo y no Revocatorio de acuerdo a lo establecido en el inciso e) del párrafo I del artículo 212 de la Ley N° 2492, evidenciándose que la AIT ha violado el derecho del debido proceso al emitir una resolución revocatoria en lugar de una resolución anulatoria, vulnerando de esta manera nuestro derecho al debido proceso por no respetar el procedimiento legal establecido en el citado artículo y el párrafo II del artículo 36 de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo.

### **II.2. Petitorio.**

Concluye solicitando se emita sentencia declarando probada la demanda revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0032/2016 emitida el 11 de enero de 2016, consecuentemente manteniendo firme y subsistente la multa por incumplimiento a deberes formales.

### **II.3. Admisibilidad**

Por decreto de 04 de mayo de 2016, cursante a fs. 97 se admite la demanda, corriéndose traslado al demandado para que asuma defensa; ordenándose se libren las provisiones citatorias correspondientes, encomendando su ejecución al Tribunal Departamental de Justicia de La Paz y Tarija.

### **II.4. Citación al demandado**

En fecha 6 de julio de 2016, a horas 18:220 la autoridad demandada fue citada según consta de la diligencia a fs. 158.

### **II.5 Argumentos de la Contestación a la Demanda.**

Que admitida la demanda mediante decreto de 04 de mayo de 2016, cursante a fs. 97, es corrida en traslado a la autoridad demandada quien fue legamente citado; apersonándose Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, respondiendo negativamente a la acción incoada en contra de la AGIT.

En el memorial de respuesta cursante de fs. 181 a 188 señaló en síntesis los siguientes extremos:

Respondiendo al primer punto de la demanda, señala que, la Administración Tributaria con los argumentos de la demanda no hace una valoración integral del contenido total del fallo impugnado, sino que extracta párrafos específicos relativo al pronunciamiento, alegando que dicha determinación no contendría motivación y fundamentación jurídica, siendo que la resolución jerárquica hace un pormenorizado análisis de los contenidos tanto del Recurso de Alzada, Recurso Jerárquico, alegatos y pruebas presentadas por las partes, de modo que los párrafos transcritos como base de la presente demanda, no es sino una conclusión o criterio final respecto a los fundamentos expuestos como base de la resolución jerárquica, que necesariamente encuentra su respaldo en la motivación y fundamentación técnica que se hace; lo citado ut supra, demuestra que la AGIT, ha considerado todos los argumentos del demandante, habiéndose pronunciado de manera congruente sobre los mismos; por lo que no existe acto ilegal que transgreda derechos y garantías del accionante. Asimismo, señala que el demandante no expone de qué manera la actividad argumentativa-interpretativa contenida en la Resolución de Recurso Jerárquico, vulnera sus derechos invocados, puesto que la sola acusación de que la autoridad demandada habría



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

realizado una incorrecta apreciación y valoración de la prueba documental no resulta suficiente, por cuanto no estuvo respaldado con la vinculación a los derechos y fundamentación constitucional que señala; por lo que es indispensable que la parte demandante demuestre argumentativamente cómo los criterios asumidos en la Resolución Jerárquica son contrarios a los marcos legales de razonabilidad y equidad.

Sobre el segundo punto de la demanda argumenta que la Autoridad General de Impugnación Tributaria evidenció que tanto el emisor de la factura como la contribuyente, participan como agentes que intervienen en las etapas siguientes al proceso de refinación, es decir, en la etapa de comercialización, siendo correcto que se aplique la alícuota del IVA al total del valor facturado de sus compras, según lo previsto por el Artículo 3 del Decreto Supremo Nº 25530, en ese sentido señala que es pertinente hacer notar que si bien la Administración Tributaria argumenta que los productos adquiridos por la contribuyente no proceden de la refinería YPFB, no fundamentó técnica y legalmente dicho aspecto, habiéndose limitado a señalar como precedente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1953/2013, de 28 de octubre de 2013, la cual no analiza una situación similar a la del presente caso, toda vez que en dicha Resolución el contribuyente que pretendía beneficiarse del Crédito Fiscal, no se encontraba inscrito en el padrón como alguno de los agentes posteriores al proceso de refinación, por lo que la misma resulta impertinente al presente caso; en ese entendido, es evidente que, en el presente caso, no existió una apropiación indebida de Crédito Fiscal, toda vez que la contribuyente, de acuerdo a los Reportes de Consulta de Padrón, es agente posterior al proceso de refinación, razón por la cual le corresponde el beneficio del Crédito Fiscal contenido en las Facturas observadas, incluyendo el IEHD.

Sobre la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1003/2014, de 7 de julio de 2014, argumenta que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0032/2016, fue dictada sobre la base de los agravios expuestos en el memorial de Recurso Jerárquico, los antecedentes del caso, los alegatos relacionados a los mismos y la normativa que se consideró aplicable, conforme los Artículos 208, 210 y 211 del Código Tributario Boliviano; siendo pertinente hacer notar que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1003/2014 de 7 de julio de 2014, no fue invocada durante la tramitación del Recurso Jerárquico, aspecto aclarado en el Auto Motivado de Complementación que forma parte de la Resolución Jerárquica.

En cuanto a lo referido a que se vulneró el debido proceso, en el tercer punto de la demanda, señala que de la revisión del proceso y los fallos emitidos se evidencia que no se ha vulnerado el mismo; más aún cuando sea respetado el citado principio en sus componentes de derecho a ser oído antes y después del acto administrativo, derecho a ofrecer y producir pruebas razonables y derecho a una decisión fundada relacionada con los requisitos de motivación del acto administrativo que expresa fundamentos que llevan a la emisión del acto, aspecto que en el procedimiento administrativo de autos han sido observados y cumplidos por la AIT, como se podrá verificar; en conclusión el demandante contó con un proceso justo y equitativo, donde en observancia de las normas procesales se cumplió con el debido proceso; señala que de la revisión de antecedentes y lectura de la resolución jerárquica impugnada, se

establece que la misma se pronunció sobre todos y cada uno de los motivos y puntos observados por las partes; habiendo la Autoridad General de Impugnación Tributaria, identificando los puntos de controversia desarrollando en los fundamentos técnico jurídicos los aspectos cuestionados de la resolución recurrida en el marco de las atribuciones conferidas por el art. 139 inc. b) y 144 de la Ley N° 2492, y art. 211 de la Ley N° 3092, tal cual exige los arts. 28 inc. e) y 30 inc. a) de la Ley N° 2341; consiguientemente, señala que, no es evidente que la resolución impugnada en la presente demanda adolezca de falta de motivación y fundamentación.

En relación al último punto de la demanda argumenta que todas las partes de la Resolución Jerárquica con congruentes con la parte resolutive y dispositiva de la misma; que bien el artículo 212 de la Ley N° 2492 establece las clases de resolución, el demandante no considera que el memorial de Recurso Jerárquico interpuesto por el sujeto pasivo tiene como acto recurrido la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/R 0828/2015, de 19 de octubre de 2015, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba. Finalmente respecto a la vulneración a los derechos constitucionales, manifiesta que se debe indicar que revisado todo el proceso, se puede establecer que el demandante fue parte activa del mismo, fue citado conforme a procedimiento, contestó a la demanda, tuvo las mismas oportunidades de presentar prueba en el proceso, fue notificado con las Resoluciones de la AIT y los actos Administrativos, recurrió los mismos; actuados que demuestran que en ningún momento fue lesionado su derecho a la legítima defensa, seguridad jurídica o al debido proceso acusados impertinentemente en la presente demanda, y en conclusión señala que, contó con un proceso justo y equitativo, donde en observancia de las normas procesales se cumplió con el debido proceso; por lo que nos ratificamos en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución Jerárquica impugnada que deben ser considerados; manifestando que la endeble demanda contencioso administrativa incoada, carece de sustento jurídico-tributario, concluyendo su argumentación haciendo referencia fragmentos de jurisprudencia.

#### **II.5. Respuesta de tercer interesado**

Apersonándose Wilma Narváez Gómez como tercera interesada, en respuesta a demanda argumenta que el razonamiento de la Administración Tributaria no es correcto en razón de que su demanda acusa la violación de los artículos 5 y 8 de la Ley 843 y arts. 5 y 8 de su Decreto Reglamentario 21530; señala que la Administración Tributaria de Tarija al mencionar los arts. 5 y 8 de la Ley 843 y Arts. 5 y 8 de su Decreto Reglamentario 21530, ha violado e interpretado erróneamente, por desconocer de manera arbitraria y sin respaldo alguno su derecho de tomar el crédito fiscal IVA emergente de las facturas del proveedor IMCRUZ COMERCIAL S.A. y pagadas por su empresa, sin considerar que, conforme a la norma acusada de infringida es de carácter general, ya que los presupuestos para gozar una factura válida desvirtúan totalmente la posición de la Administración Tributaria de Tarija, manifiesta que la Administración Tributaria hace una Violación e interpretación errónea de los arts. 3 y 5 del D.S. 25530, por desconocer la realidad de los hechos y la realidad de mi actividad económica que desempeño, así como la norma legal no fue interpretada de acuerdo a los métodos del derecho del ordenamiento jurídico.





Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

Finalmente, menciona que la interpretación de la Administración Tributaria de Tarija, constituye en un falso conocimiento de un hecho y de la norma jurídica, al querer involucrar la normativa que tienen carácter general y desviándose del verdadero significado o de su aplicación.

## **CONSIDERANDO II:**

### **II.1 Fundamentos Jurídicos del Fallo**

Que teniendo en cuenta la naturaleza jurídica del proceso Contencioso Administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia, es de competencia de la Sala Contenciosa y Contenciosa Adm., Social y Adm., del Tribunal Supremo de Justicia, en previsión de los arts. 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil (CPC) y lo dispuesto por la Ley N° 620 art. 2.2, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la Resolución del Recurso Jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales, con relación a los hechos sucedidos en la fase administrativa y, realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos en Sede Administrativa.

#### **Consideraciones previas**

Dada la confusión y la poca claridad con la cual la Administración Tributaria ha enfocado la determinación del tributo omitido actualizado, intereses y sanción por Omisión de Pago, como emergencia de depuración de crédito fiscal del contribuyente; corresponde precisar que la Ley N° 843 (T.O.) art. 109 respecto al objeto del Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus derivados señala que es objeto del impuesto la comercialización en el mercado interno de hidrocarburos o sus derivados, sean estos producidos internamente o importados. Se entiende por producidos internamente o importados, a los hidrocarburos y sus derivados que se obtienen de cualquier proceso de producción, refinación, mezcla, agregación, separación, reciclaje, adecuación, unidades de proceso (platforming, isomerización, cracking, blending y cualquier otra denominación) o toda otra forma de acondicionamiento para transporte, uso o consumo. Estableciendo en su art. 110 que son sujetos pasivos del impuesto las personas naturales y jurídicas que comercialicen en el mercado interno hidrocarburos o sus derivados, sean estos producidos internamente o importados. Asimismo respecto al hecho imponible o generador de la obligación señala su art. 111; que el hecho imponible se perfeccionará: a) En la primera etapa de comercialización del producto gravado, o a la salida de refinería cuando se trate de hidrocarburos refinados. b) En la importación, en el momento en que los productos sean extraídos de los recintos aduaneros o de los ductos de transporte, mediante despachos de emergencia o pólizas de importación.

Por otra parte es el art. 2 del D.S. N° 24055 que establece en forma taxativa que: *"Son sujetos pasivos de este impuesto, las refinerías y Unidades de Proceso que comercialicen en el mercado interno y los importadores que introduzcan en el país los productos señalados en el artículo anterior"*. (sic)

#### **Del caso concreto**

La entidad demandante cuestiona la validez del acto administrativo contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 032/2016 emitido por la AGIT, porque considera que al revocar parcialmente la Resolución de Alzada ARIT CBA/RA 0828/2015, dejando sin efecto el tributo omitido actualizado, intereses y sanción por Omisión de Pago por concepto del IVA de los periodos enero a septiembre de 2011 referido al IEHD, se ha incurrido en error de derecho al realizar una incorrecta apreciación y valoración de la prueba documental presentada por la administración tributaria, vulnerando el principio de seguridad jurídica, aplicación objetiva de la ley, imparcialidad e igualdad procesal, derecho al debido proceso, en su elemento de motivación y no ajustada a derecho su parte resolutive, correspondiendo sobre estos aspectos analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como, por la Administración Tributaria.

En el contexto demandado, siendo el elemento central de la controversia evidenciar si en la revocatoria parcial de la Resolución de Alzada ARTI CBA/RA 0828/2015, se ha incurrido en error de derecho al realizar una incorrecta apreciación y valoración de la prueba documental presentada por la administración tributaria, vulnerando principios constitucionales; a cuya acusación resulta imperativo señalar que de acuerdo a lo estatuido por el art. 6 de la Ley N° 2492 (CTB); solo la Ley puede crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, fijar la base imponible, y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma y designar el sujeto pasivo de la obligación; en tal marco normativo de respeto al principio de legalidad, resulta imperativo remitirnos al art. 111 de la Ley 843 (T.O.), evidenciándose que el nacimiento del hecho imponible del Impuesto Especial a los Hidrocarburos y Derivados (IEDH), se perfeccionará; en la primera etapa de comercialización del producto gravado, o a la salida de refinería cuando se trate de hidrocarburos refinados. Para el caso de la importación, en el momento en que los productos sean extraídos de los recintos aduaneros o de los ductos de transporte, mediante despachos de emergencia o pólizas de importación y art. 2 del D.S. N° 24055 que establece que son sujetos pasivos del impuesto, las refinerías y Unidades de Proceso que comercialicen en el mercado interno y los importadores que introduzcan en el país los productos señalados.

Pese a la claridad de la norma que señala específicamente el hecho imponible y los sujetos pasivos de la obligación, resulta imperativo advertir el momento en que se considerará desde un punto de vista jurídico, consumado el hecho imponible, advirtiéndose los hechos instantáneos que son los que ocurren y se agotan en un determinado momento, dando lugar a una obligación fiscal autónoma; y por otra, los hechos periódicos que requieren de un determinado espacio de tiempo para su consumación, periodo que está fijado por la Ley, y cada vez que concluya da lugar a una obligación fiscal, independientemente de que las partes acuerden convenios diferentes.

En ese entendimiento el nacimiento del impuesto IEHD se perfecciona; en la primera etapa de comercialización del producto gravado, o a la salida de refinería



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

cuando se trate de hidrocarburos refinados, y para el caso de la importación, en el momento en que los productos sean extraídos de los recintos aduaneros o de los ductos de transporte, mediante despachos de emergencia o pólizas de importación, siendo evidente que los obligados al pago del impuesto y al cómputo del Crédito Fiscal del IVA, son las refinerías y Unidades de Proceso que comercialicen en el mercado interno y los importadores que introduzcan en el país los productos señalados.

Aclarado y verificado quienes son los sujetos pasivos del impuesto (IEDH) por mandato de la Ley, se debe convenir que en el caso de autos, los reparos pretendidos por el SIN no derivan de una omisión de Pago o pago en defecto del tributo por parte de la contribuyente, siendo que el reparo emerge de una verificación específica de crédito fiscal referente únicamente a las facturas de compras del sujeto pasivo, -quien es una comercializadora de aceites grasas, lubricantes y otros-, detalladas en el formulario F-7531, siendo la pretensión de la Administración Tributaria la deducción del monto total de las facturas de la contribuyente, sacando una parte del pago establecido en las notas fiscales, destinándolo al pago del impuesto IEDH y dar al saldo del monto total la calidad de Crédito Fiscal del IVA; estas supuestas diferencias fueron detectadas a través de cruces de información; facturas declaradas por el sujeto pasivo en los meses de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto y septiembre de 2010, advirtiéndose asimismo, de revisión de antecedentes que la Administración Tributaria establece que se trataría de productos, sin señalar, detallar o especificar de qué productos trataría la depuración del crédito fiscal, limitándose a mostrar un cuadro general de productos evitando motivar y fundamentar a detalle la consistencia de la depuración del crédito fiscal del contribuyente conforme a derecho y cuál es su deber; limitándose a referir que la contribuyente Wilma Narvaez Gómez tiene como actividad Comerciante Minorista realizando como actividad principal la venta por menor de aceites, lubricantes y combustibles, sin fundamentar ni especificar en su Resolución Determinativa tipo de producto, cantidades, procedencia y otras exigidas conforme a principio de legalidad, aspecto que también fue correctamente advertido por la resolución impugnada.

Ahora bien, quedando evidenciado el hecho imponible y los sujetos pasivos de la obligación de pago del IEDH conforme a ley, se debe convenir que las ventas posteriores efectuadas por las refinerías y unidades de proceso que comercialicen en el mercado interno y los importadores que introduzcan en el país los productos señalados, son ventas locales que están sujetos a impuestos como el IVA, IT, IUE y otros correspondientes, cuyo montos son derecho del contribuyente para crédito fiscal, aspecto factico en el cual se encuentran inmersas las facturas declaradas por el contribuyente.

En ese marco, de antecedentes administrativos y en especial los fundamentos de la Resolución Determinativa 17-027015 de 25 de junio de 2015, se evidencia y se hace patente la confusión del sujeto Activo, entidad que pretende aplicar en forma confusa el cálculo del Crédito Fiscal para distribuidores mayoristas de hidrocarburos salidos de refinería a una distribuidora de aceites y lubricantes de importación y de venta al detalle (minorista); sin advertir que conforme dispone el art. 110 de la Ley 843, y art. 2 del D.S. N° 24055; el IEHD, se aplica a las ventas e incide económicamente

en la internación e importación, no obstante a ello, no es el consumidor final el sujeto pasivo del impuesto, sino la persona natural o jurídica que comercializa en el mercado interno hidrocarburos y sus derivados, sean éstos producidos internamente o importados; sin advertir que el IEHD es un impuesto monofásico, es decir aplicable en la primera etapa de comercialización del producto gravado, o a la salida de la refinería cuando se trate de productos refinados y en la importación, en el momento en que los productos sean extraídos de los recintos aduaneros o de los ductos de transporte mediante despacho de emergencia o pólizas de importación, por tanto el hecho generador se perfecciona en la primera etapa de la cadena de producción y comercialización de los carburantes, aceites, grasas, aditivos, etc, siendo el responsable del impuesto el sujeto pasivo sobre el cual recae la obligación del impuesto.

En ese entendimiento se advierte que la plataforma probatoria en la cual basó el fallo de la AGIT, se muestra la presencia del Reporte de Consulta de Padrón del proveedor IMCRUZ COMERCIAL SA., que el mismo consigna como su actividad secundaria: "Venta de Combustible para Automotores y Lubricantes", por otra parte; de acuerdo al Reporte de Consulta de Padrón de la contribuyente se observa que la misma consigna como actividad principal: "Venta especializada de Aceites Lubricantes y Combustible" evidenciándose en el elenco probatorio y en los hechos que la contribuyente vendedora al detalle de los productos, participa como agente económico que interviene en la fase de comercialización posterior a la importación de los productos, advirtiéndose que para el entendimiento errado de la Administración Tributaria al no ser la contribuyente Comerciante mayorista no le correspondería la totalidad del crédito fiscal contenido en las facturas; aspecto fáctico que conforme lo establecido por el 111 de la Ley N° 843; art. 2 del D.S. N° 24055 y art. 6 .I de la Ley N° 2492, resulta aceptable la aplicación de la alícuota del IVA al total del valor facturado en las compras de la contribuyente.

En el entendimiento señalado esta Sala en concordancia al fallo emitido por la AGIT y contrario al razonamiento expuesto por la Gerencia Distrital Tarija del Servicio de Impuestos Nacionales, y basado en la prueba ofrecida por el propio demandante, no advierte la existencia de una apropiación indebida de Crédito Fiscal de la contribuyente, al ser esta, conforme a la prueba consistente en los Reportes de Consulta de Padrón, agente de comercialización posterior al proceso de importación, correspondiéndole el beneficio del Crédito Fiscal emergente de las notas fiscales observadas y siempre en el marco de los señalados art. 111 de la Ley N° 843; art. 2 del D.S. N° 24055 y art. 6 .I de la Ley N° 2492, no advirtiéndose como consecuencia el error de derecho acusado por supuesta incorrecta apreciación y valoración de la prueba documental presentada por la Administración Tributaria, ni vulneración al principio de correcta e integral valoración de la prueba; observándose una plausible y razonable valoración de la prueba por parte de la AGIT.

En lo referente al argumento que, la autoridad jerárquica al momento de emitir su fallo vulnera el principio de seguridad jurídica, aplicación objetiva de la ley, imparcialidad e igualdad procesal, en desmedro de la administración tributaria, efectuando un análisis del caso de la contribuyente Lidia Quilca de Vino con el de Wilma Narvaez Gomez, concluyendo que ambas se relacionan por tener características



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

comunes resolviendo en el caso de Lidia Quilca de Vino a través de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1003/2014 confirma la depuración realizada por la Administración Tributaria y de manera contraria en el caso de Wilma Narvaez Gomez a través de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0032/2016 resuelve Revocar la depuración realizada, vulnerando los principios de seguridad jurídica, aplicación objetiva de la Ley e igualdad de las partes, ante cuya acusación de revisión de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1003/2014, se advierte que la casuística resuelta mediante dicha Resolución Jerárquica es disímil a la problemática planteada en el caso de autos, toda vez que si bien se asemejan en aspectos formales, en ella no se debate un caso análogo toda vez de la existencia de plataforma probatoria diferente, y la pretensión de un beneficio irregular del Crédito Fiscal, es decir ausencia de consistencia probatoria suficiente que infiera lo contrario, aspecto que no encuentra analogía en la especie para su aplicación, advirtiéndose que la Resolución Jerárquica impugnada se apartó correctamente de estos antecedentes administrativos, que no son de aplicación obligatoria y menos vinculante; aspecto que no evidencia la acusada vulneración de los principios de seguridad jurídica, aplicación objetiva de la Ley e igualdad de las partes.

En otro argumento de su demanda señala que la AGIT vulnera el derecho al debido proceso, en su elemento de motivación y fundamentación de la resolución, a tal acusación se debe convenir que, la impugnada Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0032/2016 que resuelve Revocar la depuración realizada procedió al análisis y valoración de los argumentos expuestos en el memorial de Recurso Jerárquico interpuesto por la Contribuyente -quien contaba con legitimación activa para promoverlo- y la documentación presentada en la fase de verificación y elenco probatorio del proceso aportado por el propio ahora demandante, señalando, que del análisis realizado por la AGIT, concluye que: *"xii. De lo anterior, se advierte que tanto el emisor de la factura como la contribuyente, participan como agentes que intervienen en las etapas siguientes al proceso de refinación, es decir, en la etapa de comercialización, siendo correcto que se aplique la alícuota del IVA al total del valor facturado de sus compras, según lo previsto por el Artículo 3 del Decreto Supremo Nº 25530, siendo pertinente hacer notar que si bien la Administración Tributaria argumenta que los productos adquiridos por la contribuyente no proceden de la refinería YPFB, no fundamentó técnica y legalmente dicho aspecto, habiéndose limitado a señalar como precedente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1953/2013, de 28 de octubre de 2013, la cual no analiza una situación similar a la del presente caso, toda vez que en dicha Resolución el contribuyente que pretendía beneficiarse del Crédito Fiscal, no se encontraba inscrito en el padrón como alguno de los agentes posteriores al proceso de refinación, por lo que la misma resulta impertinente al presente caso. xii. En ese entendido, es evidente que, en el presente caso, no existió una apropiación indebida de Crédito Fiscal, toda vez que la contribuyente, de acuerdo a los Reportes de Consulta de Padrón, es agente posterior al proceso de refinación, razón por la cual le corresponde el beneficio del Crédito Fiscal contenido en las Facturas observadas, incluyendo el IEHD."*

Ahora bien, siendo que la demanda de la Administración Tributaria, refiere a la falta de motivación y fundamentación de la resolución, advirtiéndose sin embargo que

la misma responde a los agravios expuestos por la Contribuyente en contra de la Resolución de Alzada; y no así por el SIN; de los antecedentes precedentemente descritos, se observa que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0032/2016 contiene además del relevamiento de los antecedentes de la verificación y la descripción de los argumentos y pruebas de descargo presentadas por la contribuyente, y pruebas aportadas por el SIN, efectuando un análisis y valoración de todas ellas, constituyéndose la motivación así como la explicación y fundamentación que sustenta su decisión del por qué considera desvirtuadas las observaciones establecidas en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0828/2015. De lo expuesto, contrario a lo afirmado por el SIN, se evidencia que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0032/2016, cumplió con lo dispuesto en el art. 211 .I, .III, de la Ley N° 2492 (CTB), vale decir, en cuanto a la motivación fundamentación, respondiendo ampliamente a los agravios formulados por la contribuyente.

En otra parte de su argumentación señala que la AGIT vulnera el derecho al debido proceso, al emitir una Resolución Jerárquica que no se ajusta a derecho en su parte resolutive, refiere que la Autoridad demandada señala como fundamento de su Resolución una supuesta falta de fundamentación técnica y legal de la Resolución Determinativa N° 17-0270-15 de fecha 25/06/2015, en consecuencia en aplicación de lo dispuesto en el párrafo II del artículo 36 de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo, correspondía en el presente caso se disponga la Anulación de obrados hasta el vicio más antiguo; ante tal acusación de revisión de antecedentes se advierte que la Resolución Jerárquica Impugnada refiere: "*(...) siendo pertinente hacer notar que si bien la Administración Tributaria argumenta que los productos adquiridos por la contribuyente no proceden de la refinería YPFB, no fundamentó técnica y legalmente dicho aspecto*" advirtiéndose que conforme lo preceptuado por el art. 36 de la Ley N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo, -señalado por la Administración Tributaria-, evidenciándose que dicha omisión es atribuible a la propia Administración Tributaria, omisión que no constituye requisito formal indispensable para alcanzar el fin o dé lugar a la indefensión de los interesados, toda vez que como se refirió ut supra no se evidenció la existencia de una apropiación indebida de Crédito Fiscal por parte de la contribuyente; y tomando en cuenta que esa falta de fundamentación técnica y legal no perjudicaba a esta, quien actuó en esa fase del procedimiento impugnatorio en calidad de recurrente, no advirtiéndose Recurso de la Administración Tributaria contra la Resolución de Alzada.

Lo señalado precedentemente hace concluir que, los elementos probatorios ofertados por el sujeto pasivo y el SIN, fueron adecuadamente compulsados por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no evidenciándose transgresión alguna al debido proceso, conforme la fundamentación contenida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0032/2016.

Siendo atribución de este Tribunal, en ejercicio de la jurisdicción y competencia que la ley le otorga, la modulación del alcance de su fallo, determinado el adecuado análisis y fundamento de derecho en la aplicación de la provisión normativa en sede administrativa, en las cuales basaron las entidades administrativas, respetando el debido proceso y las garantías del demandante, concluye que la Autoridad General de



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

Impugnación Tributaria en su Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0426/2016, interpretó y aplicó adecuadamente las normas legales citadas en el pronunciamiento de su resolución; no advirtiéndose las vulneraciones acusadas por la entidad demandante.

En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde Confirmar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0032/2016 de 11 de enero de 2016, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**POR TANTO:**

La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa y Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 2 de la Ley Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, administrando justicia a nombre de la ley, y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Tarija, del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Apolinar Choque Arevilca y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0032/2016 de 11 de enero de 2016, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Sin costas, en aplicación del art. 39 de la Ley No 1178 (SAFCO) de Administración y Control Gubernamentales.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada, sea con nota de atención.

**Regístrese, notifíquese y cúmplase.-**

*[Firma]*  
Dr. *[Firma]*  
MAGISTRADO SALA CONTENCIOSA Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

*[Firma]*  
MSc *Jorge J. von Borries M.*  
PRESIDENTE  
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADM. PRIMERA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:

*[Firma]*  
Abog. *James R. Etiquitaya Medrano*  
SECRETARIO DE SALA  
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA,  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

Sentencia Nº *93* ..... Fecha: *11 de agosto de 2017*

Libro Tomas de Razón Nº *1*

*[Firma]*  
Abog. *Marcos Antonio Menéndez Rojas*  
AUXILIAR  
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
Y SOCIAL ADMINISTRATIVA PRIMERA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA