

37



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

INFORME N° 166/15 de 10/09/15  
H.R. N° 1321 de 11/09/15

U  
C/

10-9-15  
17:26

**SALA PLENA**

**SENTENCIA:** 114/2015.  
**FECHA:** Sucre, 24 de marzo de 2015.  
**EXPEDIENTE N°:** 685/2008.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

**MAGISTRADA RELATORA: Norka Natalia Mercado Guzmán.**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, en el que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0423/2008, pronunciada el 5 de agosto de 2008 por la Superintendencia Tributaria General.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda de fs. 87 a 92; contestación de fs. 104 a 116; la réplica de fs. 146 a 147; dúplica de fs. 153 y los antecedentes de emisión de la resolución impugnada.

**CONSIDERANDO I:** Que en su demanda, el Gerente Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, Néstor Quispe Vedia señala que el Servicio de Impuestos Nacionales Distrital Chuquisaca, en base al reporte de la Superintendencia de Hidrocarburos SH-4302 DRC-1905-2005 de 3 de julio de 2005, remitido al Gerente Nacional de Fiscalización del SIN, emitió la Resolución Determinativa N° 180/2007 de 27 de diciembre, determinando la deuda tributaria al contribuyente Gonzalo Zenobio Miranda Clauregui (ESTACION DE SERVICIO OQHARIKUNA), en la suma de Bs. 543.414 (Quinientos cuarenta y tres mil cuatrocientos catorce 00/100 bolivianos) equivalente a UFVs 424.468.- (Cuatrocientos veinticuatro mil cuatrocientos sesenta y ocho); sin embargo, el Superintendente Tributario General, a través de la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0423/2008 de 5 de agosto, realizó una reliquidación de la deuda tributaria, alcanzando la misma a Bs. 85 (Ochenta y cinco 00/100 bolivianos), basándose para esta reliquidación, en documentos ofrecidos por el contribuyente dentro del Recurso de Alzada, en calidad de prueba de reciente obtención, entre ellos la Nota SH-00912 DRC-0344/2008 de 1 de febrero de 2008, documental por la cual la Superintendencia de Hidrocarburos hace conocer que la empresa Refipet SRL. ex mayorista de la producción regulada de combustibles líquidos, no ha comercializado combustible en el departamento de Chuquisaca, y que los volúmenes entregados de gasolina especial a la estación de servicio Oqharikuna han sido realizados únicamente por el Mayorista E.B.R, en un volumen de 83.479 litros; dejando sin efecto el primer reporte SH-4302 DRC-1905-2005 de 3 de julio, que esa misma Superintendencia remitió a la Administración Tributaria.

Expresa que una vez realizado el análisis pormenorizado de la Resolución de Recurso Jerárquico, la Administración Tributaria ha quedado sorprendida porque no sabe cómo el Superintendente Tributario General, realizó la reliquidación disminuyendo la deuda tributaria determinada en

un porcentaje por demás alarmante y fuera de todo ámbito de análisis técnico. Agrega que la Administración Tributaria en base al último reporte emitido por la Superintendencia de Hidrocarburos CITE: SH-2331 DRC-0948/2008 de 27 de marzo de 2008, determinó que existe todavía una deuda tributaria de Bs. 14.474,50 (Catorce mil cuatrocientos setenta y cuatro 50/100 bolivianos), tomando como fuente para este recálculo la Nota SH-2331 DRC-0948/2008 y la SH-00912 DRC-0344/2008.

Con esos argumentos solicita se declare probada la demanda, y en consecuencia se revoque parcialmente la Resolución N° STG-RJ/0037/2005, emitida por la Superintendencia Tributaria General, hasta el monto recalculado por la Administración Tributaria en base a los reportes emitidos por la Superintendencia de Hidrocarburos, monto que asciende a Bs.14.474,50.

**CONSIDERANDO II:** Citado el Superintendente Tributario General, se apersona al proceso y responde negativamente a la demanda, señalando que no obstante que la Resolución Jerárquica STG-RJ/0423/2008 de 5 de agosto, se encuentra plenamente respaldada en sus fundamentos, resulta necesario remarcar y precisar que en el caso de autos, la Administración Tributaria, sobre la base de la información de Comercialización Anual de Carburantes Mayoristas de la Gestión 2003, reportada por la Superintendencia de Hidrocarburos, emitió la Orden de Verificación Interna Form. 7520, N° 00062800035, que estableció diferencias en favor del Fisco e impuesto omitido, y posteriormente emitió la Vista de Cargo N° 10/VC/VI/00062800035/034/2007, en la que procede a ajustar las bases imponibles, liquidando el impuesto sobre base cierta, estableciendo la deuda tributaria por IVA, que no incluye la calificación de la conducta tributaria, y ante la cual el contribuyente presentó descargos que fueron considerados como no válidos, lo que motivó que el contribuyente Gonzalo Zenobio Miranda Clauregui objetara la Vista de Cargo, con el argumento que la diferencia establecida por el Fisco, radica en que el reporte de la Superintendencia está equivocado en los meses de enero, febrero, marzo y abril de 2003, habiendo acompañado pruebas de descargo, las que fueron consideradas no válidas por la administración, de ese modo el contribuyente solicitó a la Superintendencia de Hidrocarburos la aclaración y rectificación del Reporte de Comercialización Anual 2003, por lo que mediante notas SH-00912 DRC-0344/2008 y SH-2331 DRC-0948/2008 de 1 de febrero y 27 de marzo de 2008 respectivamente, el Intendente de Hidrocarburos le comunica que la base de la aclaración de Refipet SRL, los volúmenes de Diesel Oil para los periodos enero, febrero, marzo y abril, son únicamente 145.500 lts., 165.840 lts., 133.600 lts. y 165.000 lts., respectivamente, en tanto que los volúmenes de Gasolina, para los periodos enero, febrero y abril alcanzan a 87.000 lts., 78.000 lts. y 83.479 lts., respectivamente. Aclara que la Superintendencia Tributaria General solicitó a su vez a la Superintendencia de Hidrocarburos la revisión de la información supuestamente contradictoria, proporcionada por esa entidad reguladora, la misma que fue confirmada mediante nota SH-4922 DRC-2102/2008 de 11 de julio de 2008, aclarando que de acuerdo con la nota SH00912 DRC-0344/2008 de 1 de febrero de 2008, para el caso específico de la Estación de Servicio "Oqharikuna", realizó la aclaración de los volúmenes comercializados de diesel oil, en virtud a la nota enviada por el ex mayorista Refipet SRL, por ello acompaña, entre



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 685/2008. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

otros, los Reportes Trimestrales de Movimiento de Producto (Diesel Oil y Gasolina) presentados por la Estación de Servicio Oqharikuna, en la gestión 2003, quedando comprobado que los datos reportados en primera instancia por la Superintendencia de Hidrocarburos a la Administración Tributaria, contenían datos erróneos sobre volúmenes de diesel oil para los periodos antes citados, los mismos que no reflejan la cantidad efectiva de compras de carburantes realizadas por el contribuyente. Aduce que en virtud de que los volúmenes de carburantes, en los periodos enero, febrero, marzo y abril, informados a la Superintendencia de Hidrocarburos por los Mayoristas, son inferiores a los que la Administración Tributaria utilizó para la determinación de ingresos no declarados, correspondió modificar la base imponible del IVA, considerando además que en el movimiento de ventas y Compras, se establecieron diferencias negativas para los periodos junio, julio, agosto, septiembre y noviembre de 2003, tal como evidencian los papeles de trabajo, sin tomar en cuenta que éstas surgen de ventas de los saldos de periodos anteriores; por tanto, parte de las compras de los periodos enero, febrero, marzo, abril, mayo y octubre, fue vendida en los periodos antes citados.

Por otra parte, señala que en el periodo mayo de 2003, Gonzalo Zenobio Miranda Clauregui, informó a la Dirección de Sustancias Controladas y a la Superintendencia de Hidrocarburos, ventas de 180.482 lts. de Diesel Oil y 87.684,19 lts. de Gasolina, los que multiplicados por el precio de 3.12 Bs/lit., respectivamente, alcanzan a un total de ventas de Bs. 853.339.-, habiendo el contribuyente en su declaración jurada Form. 143, con N° de Orden 8604080, consignado el importe total de ventas de Bs.853.073, por lo que se estableció la diferencia de Bs. 263, como ventas no facturadas ni declaradas, por consiguiente el impuesto omitido de Bs. 34 el cual debe ser empozado al Fisco, sin derecho a crédito fiscal, conforme disponen los arts. 12 de la Ley N° 843 y DS N° 21530.

Aclara que la Administración Tributaria no desvirtúa ni analiza de manera directa y precisa la reliquidación efectuada en la Resolución de Recurso Jerárquico, sólo asevera que su departamento Técnico Jurídico, realizó un recálculo de la deuda tributaria sobre la base de los precitados reportes emitidos por la Superintendencia de Hidrocarburos, sin explicación alguna.

Por lo expuesto, pide se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/423/2008, de 5 de agosto de 2008.

Producidas la réplica y la dúplica que cursan de fs. 146 a 147 y fs. 153, respectivamente, en las que las partes procesales reiteraron sus argumentos, se dictó autos para sentencia.

**CONSIDERANDO III:** Que la presente controversia radica en determinar si es evidente que la autoridad demandada, realizó una incorrecta reliquidación de la deuda tributaria del contribuyente, disminuyendo la misma en un porcentaje alarmante y fuera de todo ámbito de análisis técnico.

Los antecedentes de emisión de la resolución impugnada, evidencian los siguientes aspectos que son relevantes para pronunciar resolución:

III.1. La Administración Tributaria, emitió contra Gonzalo Zenobio Miranda Clauregui, la Orden de Verificación N° 00062800035, en base a la información contenida en el Reporte de Comercialización Anual de Carburantes Mayoristas, emitido por la Superintendencia de Hidrocarburos "SIRESE", respecto a las Ventas de Gasolina Especial y Diesel Oil Local, información que fue contrastada con las declaraciones juradas del IVA, Form. 143, obteniendo diferencias por ventas de Bs. 1.622.824 e impuesto omitido de Bs 210.967 (fs. 2 a 8, Anexo 2 de antecedentes administrativos), por lo que se emitió la Vista de Cargo N° 10/VC/VI/00062800035/034/2007 de 17 de septiembre, a la que el sujeto pasivo presentó descargos, que fueron rechazados. (fs. 134 a 136, Anexo 2). Posteriormente, emitió la Resolución Determinativa 180/2007 de 10 de diciembre, que determinó de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas del contribuyente, que asciende a Bs. 402.222, equivalentes a 314.181 UFV, por concepto de tributo omitido más accesorios de Ley por el IVA, de los períodos enero a mayo y diciembre 2003, y calificó la sanción como Evasión Fiscal conforme a los arts. 67, 70, 114, 115 num. 2 de la Ley N° 1340 (CTb) para los períodos enero a mayo 2003, con la multa del 50% sobre el tributo omitido y actualizado que alcanza a Bs.-133.038,50 equivalente a 103.918,50.-UFV, y para diciembre 2003, como Omisión de Pago en sujeción a los arts. 148 y 160 núm. 3 de la Ley N° 2492 (CTb), con la aplicación del 100% de la sanción conforme con el art. 165 de la Ley N° 2492 (CTb), que asciende a Bs. 8.153 equivalente a 6.368 UFV, calculados a la fecha de la Resolución Determinativa (fs. 1006 a 1015, Anexo 3).

III.2. Contra esa Resolución Determinativa el contribuyente interpuso recurso de alzada, resuelto mediante Resolución Administrativa STR/CHQ/RA 0048/2008 de 11 de septiembre, que anuló obrados hasta la Vista de Cargo inclusive, a efecto que en aplicación del art. 104. IV de la Ley N° 2492 (CTb), la Administración Tributaria concluya con el trabajo de verificación, utilizando documentos válidos y obtenidos legalmente que establezcan de manera fundada, si existe omisión de pago de tributo por parte del sujeto pasivo (fs. 97 a 110b Anexo 1).

III.3. La citada resolución fue impugnada por la Gerencia Distrital de Chuquisaca del SIN, pronunciándose la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0423/2008 de 5 de agosto de 2008, que revoca la resolución de alzada, en razón a que los argumentos de anulabilidad no se adecuan a las previsiones de los arts. 36. II de la Ley N° 2341 (LPA) y 55 del DS N° 27113 (RLPA), empero, de acuerdo al análisis de los antecedentes y considerando la prueba de reciente obtención, que no fue valorada en el fondo en la instancia de alzada, así como la información aportada por la Superintendencia de Hidrocarburos a requerimiento de la instancia jerárquica, ingresó a la revisión de la determinación tributaria y los descargos documentales y técnicos del contribuyente; concluyendo que los reparos establecidos, al haber sido desvirtuados parcialmente por el contribuyente, determina revocar la resolución de alzada impugnada y en consecuencia mantiene la Resolución Determinativa 180/2007 de 27 de diciembre, realizando la reliquidación de la deuda tributaria que alcanza a



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 685/2008. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

Bs. 85.- equivalentes a 66-UFV, correspondiente al periodo mayo de 2003, que incluye el impuesto omitido, mantenimiento de valor, intereses y la sanción por evasión conforme con el art. 116 de la Ley 1340 (Ctb), dejando sin efecto el impuesto omitido de Bs. 214.783, correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril y diciembre de la gestión 2003 y Bs. 2.787.-, por el periodo mayo 2003, más accesorios de ley y la sanción por evasión u omisión de pago. (fs. 202 a 222 Anexo 1).

III.4. Se tiene que la Administración Tributaria, en el proceso de determinación de la deuda tributaria, se sujetó exclusivamente al reporte sobre Comercialización Anual de Carburantes Mayoristas de la Superintendencia de Hidrocarburos 2003, remitido mediante nota SH-4302 DRC-1905/2005 de 3 de junio de 2005 (fs.117 a 122 anexo 1). Argumentando que los descargos presentados por el contribuyente, no coinciden entre sí, menos con el reporte de la Superintendencia de Hidrocarburos, razón por la cual los consideró como no válidos.

III.5.- Impugnada la Resolución Determinativa mediante recurso de alzada, el contribuyente ofreció en calidad de prueba de reciente obtención la documental que cursa en el anexo 1, fs. 61 a 70 y de fs. 78 a 80, entre ellos la nota SH-00912 DR -344/2008 de 1 de febrero de 2008, emitida por el Intendente de Hidrocarburos, en la cual hacen conocer que la empresa REFipet SRL., como ex mayorista de la producción regulada de combustibles líquidos, no ha comercializado combustibles en el departamento de Chuquisaca. Asimismo señalan que no han realizado ninguna venta de productos a la estación de servicio "Oqharikuna". Expresa la citada Nota que para el mes de enero/2003 los volúmenes comercializados de Diesel Oil a esa estación, han sido únicamente de 145.500 litros, suministrados por el Mayorista REFISUR, para el mes de febrero/2003 de 165.840 litros, suministrados por el Mayorista REFISUR y en el mes de abril/2003 han sido de 165.000 litros, suministrados por el Mayorista E.B.R.; en consecuencia se rectificaron los volúmenes comercializados de diesel oil de los meses enero, febrero y abril del año 2003. Por otra parte, en cuanto a los volúmenes de gasolina, la Nota SH-2331 DRC-0948 de 27 de marzo de 2008, señala para los periodos de enero, febrero y abril, alcanzan a 87.000 litros, 78.000 litros y 83.000 litro, respectivamente.

III. 6. Ahora bien, en etapa jerárquica el Superintendente Tributario General, con la facultad que le confiere el art. 210. I de la Ley N° 3092 (Título V del CTb), mediante nota de 20 de junio de 2008, solicitó a la Superintendencia de Hidrocarburos, confirmar si los cuadros adjuntos referentes a la comercialización anual de carburantes mayoristas, remitidos al Servicio de Impuestos Nacionales el 3 de junio de 2005, son los oficiales o si sufrieron alguna modificación, nota que fue reiterada el 8 de julio de 2008, que merecieron respuesta mediante la Nota SH-4922 DRC-2102/2008 de 11 de julio de 2008, aclarando que de acuerdo con la Nota SH00912 DRC-0344/2008 de 1 de febrero de 2008, para el caso específico de la Estación de Servicio "Oqharikuna" de la ciudad de Sucre, se realizó la aclaración de los volúmenes comercializados de diesel oil, en virtud a la nota enviada por el ex mayorista Refipet SRL, que indican que no han realizado ninguna venta de productos a la estación de servicio

“Oqharikuna”, y que en el periodo de enero de junio de 2003 sólo comercializaron productos en las ciudades de Santa Cruz y Cochabamba.

A efectos del presente análisis, se concluye que la Superintendencia Tributaria General, al haber comprobado que los datos reportados en primera instancia por la Superintendencia de Hidrocarburos a la Administración Tributaria, eran erróneos, emitió la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ-423/2008 de 5 de agosto, revocando totalmente la Resolución SRT-CHQ/RA 0048/2008 de 15 de abril de 2008, en consecuencia mantiene la Resolución Determinativa 180/2007 de 17 de diciembre de 2007, realizando la reliquidación de la deuda tributaria que alcanza a Bs. 85.- equivalente a 66.- UFVs, correspondiente al periodo mayo de 2013, que incluye el impuesto omitido, mantenimiento de valor e intereses y la sanción por evasión, dejándose sin efecto el impuesto omitido de Bs.214.783, correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero, mayo, abril y diciembre de la gestión 2003 y Bs. 2.787 por el periodo mayo de 2003, más accesorios de ley y la sanción por evasión y omisión de pago.

III.7. En ese contexto, la Administración Tributaria en su demanda pide la revocatoria parcial de la Resolución Jerárquica impugnada, señalando que la reliquidación y/o recálculo de la deuda tributaria es incorrecto, ya que su Departamento Técnico Jurídico al realizar el recálculo sobre la base de los reportes emitidos por la Superintendencia de Hidrocarburos, estableció un monto de Bs. 14.474,50.

En el caso de autos, si la Administración Tributaria consideró que existió error en la reliquidación practicada por la Superintendencia Tributaria General, debió solicitar la aclaración y rectificación de la resolución conforme establece el art. 213 de la Ley N° 2492, a los efectos de que la autoridad jerárquica pueda aclarar o corregir cualquier error material, o en su caso, subsanar alguna omisión sobre las pretensiones deducidas y discutidas, pero sin alterar lo sustancial del acto administrativo; en el caso de autos, revisados los antecedentes administrativos, se evidencia que la Administración Tributaria no presentó solicitud alguna, sino que dos meses después de su notificación con la Resolución Impugnada, realizó el recálculo que acompaña a la demanda contencioso administrativa, solicitando la revocatoria parcial de la misma, por considerar que el monto reliquidado por la autoridad demandada es incorrecto, cuando debió acudir a la instancia respectiva a los fines de solicitar la rectificación ahora reclamada, pretendiendo salvar su negligencia interponiendo la presente acción.

Al margen de lo razonado precedentemente, corresponde señalar que el art. 76 de la Ley N° 2492 (CTb), cuando se refiere a la carga de la prueba, establece que quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, es decir, que a quien afirma incumbe la prueba. Al respecto, la Administración Tributaria no ha demostrado que el monto reliquidado sea incorrecto, tampoco precisa los errores en los que hubiese incurrido la Superintendencia Tributaria General al haber practicado el recálculo de la deuda tributaria, menos explica con datos objetivos cómo su Departamento Técnico Jurídico llega a obtener el monto reclamado, no existe respaldo técnico que demuestre y respalde dicha



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

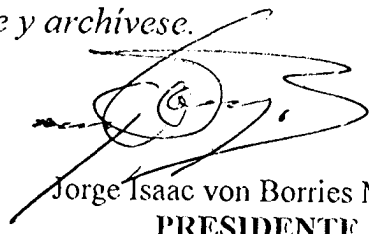
Exp. 685/2008. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

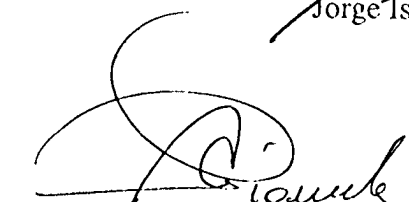
afirmación, limitándose sólo a señalar que al realizar el recálculo se han basado en la documentación enviada por la Superintendencia de Hidrocarburos, y en papeles de trabajo de donde se determina diferencias impositivas a favor del Fisco; argumento que no es suficiente para desvirtuar la reliquidación practicada por la Superintendencia Tributaria General, por lo que al no haber probado su pretensión conforme dispone el art. 76 de la Ley N° 2492, no existe mérito para acoger la demanda interpuesta.

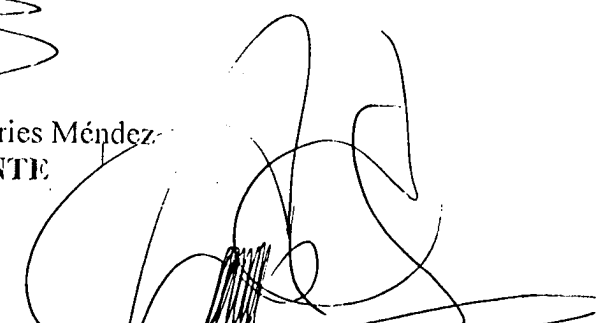
**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 10. I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda, y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0423/2008 emitida el 5 de agosto de 2008, por la Superintendencia Tributaria General, actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.

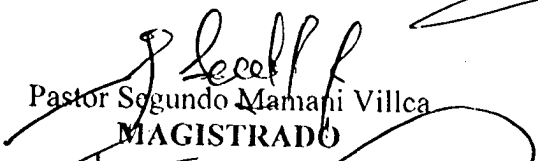
**Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada.**

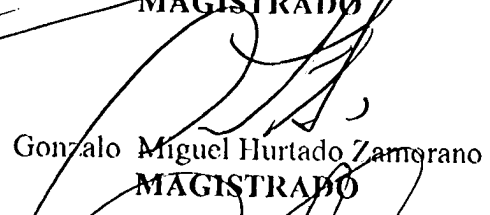
Regístrese, notifíquese y archívese.

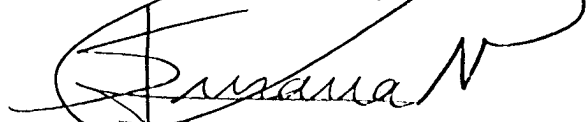
  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**PRESIDENTE**

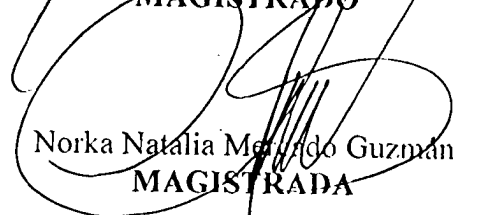
  
Rómulo Calle Mamani  
**DECANO**

  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

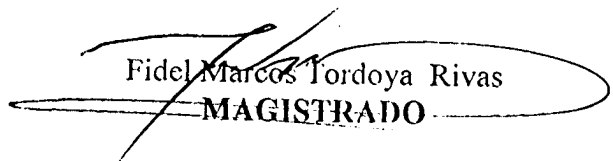
  
Pastor Segundo Mamani Villca  
**MAGISTRADO**

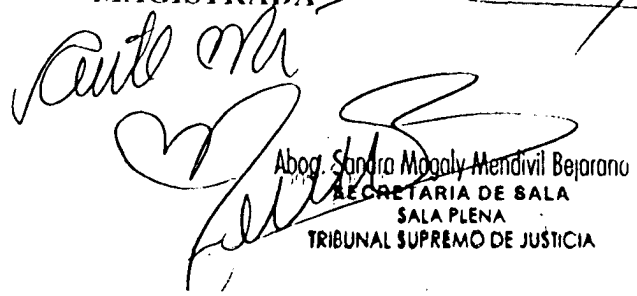
  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

  
Maritza Suintura Juaniquina  
**MAGISTRADA**

  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

  
Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
**SECRETARIA DE SALA  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA

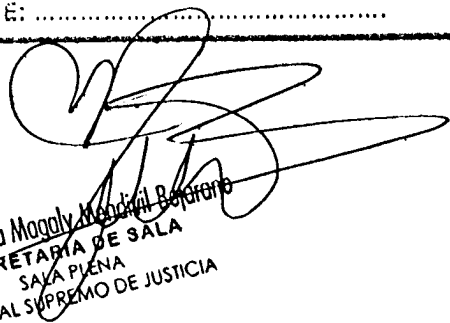
GESTIÓN: 2015.....

SENTENCIA N° 114..... FECHA 24 de marzo..

LIBRO TOMO DE RAZÓN N° 1/2015.....

*Cooperare*

VOTO DISIDENTE: .....



Abog. Sandra Magaly Mendivil Ballesteros  
SECRETARIA DE SALA  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA