Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA:	120/2018.
FECHA:	Sucre, 21 de marzo de 2018.
EXPEDIENTE:	981/2014.
PROCESO :	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Lidia Quilca de Vino contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR:	**Edwin Aguayo Arando.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 43 a 53 vta., interpuesta por Lidia Quilca de Vino, que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1003/2014 de 7 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la providencia de admisión de fs. 55; la respuesta de fs. 59 a 66 vta.; el proveído que declaró la renuncia a la réplica y Autos para Sentencia de fs. 96, los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de Hecho.

La demandante refiere que el 21 de octubre de 2013, fue notificada con la Vista de Cargo N° 32-0099-2013, que establecía la liquidación previa de una supuesta omisión del Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente a los períodos fiscales de enero a diciembre de la gestión 2009, estableciendo que existe una obligación impositiva sobre base cierta de Bs. 366.123 equivalente a 195.694 UFV, proyectando al efecto un cuadro de adeudos a favor del fisco al 11 de octubre de 2013, debido a que la determinación de obligaciones tributarias se encontraba incorrectamente realizada, asimismo, al haberse realizado una incorrecta aplicación de la norma legal respecto a la forma de aplicación para la cuantificación de la obligación, sobre los que presentó en plazo los descargos correspondientes de conformidad al art. 98 del Código Tributario Boliviano (CTB).

Que la Gerencia Graco La Paz (Graco La Paz) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), emitió la Resolución Determinativa N° 17-0943-2013 de 6 de diciembre, estableciendo supuestas obligaciones impositivas demostrada a través de un cuadro de liquidación. Indica que ante ese hecho, presentó los recursos de impugnación de revocatorio y jerárquico, y que en ambas instancia fue confirmada la Resolución Determinativa N° 17-0943-2013 de 6 de diciembre.

I.2. Fundamentos de la Demanda.

La demandante promueve proceso contencioso administrativo planteando:

I.2.1 Que, la AGIT no realizó una adecuada consideración sobre el hechos y que la Determinativa N° 17-0943-2013, se halla viciada de nulidad por

no cumplir las previsiones del art. 99-II del CTB y 19 el Decreto Supremo (DS) 27310 Reglamento al CTB (RCTB), por lo que en su criterio correspondía la nulidad de obrados, observaciones que efectuó en las instancias de alzada y el jerárquico, que no fueron consideradas.

Bajo el epígrafe de falta **Fundamentos de hecho y de derecho**; establece que la Administración Tributaria (AT) no cumplió con lo determinado por el art. 99-II del CTB, por su parte, acusa que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) y la AGIT, únicamente consideraron alusiones sobre la deuda tributaria y con ello unilateralmente confirmaron que la AT cumplió con la norma, lo que nos es evidente.

Manifiesta que la Resolución impugnada, no consideró las exigencias de la norma administrativa, la Resolución Determinativa (RD) debió contener la especificación de la deuda tributaria y los fundamentos de hecho y de derecho, contrariamente la RD realizó una liquidación de la deuda tributaria sin establecer el tipo de impuesto al que correspondía, lo que causó vulneración a la norma administrativa y motivó la nulidad de obrados. Asimismo, refiere que la RD N° 17-0943-2013, no estableció en ninguna de sus partes el origen y las especificaciones de la deuda tributaria, tampoco existe fundamentos de hecho; observa también, que la RD no hizo una relación de los hechos respecto al Procedimiento de Verificación, sólo se limitó a señalar y referir Informes, sin establecer su alcance y resultados, concluye ratificando, que no existe fundamentación de hecho y de derecho para establecer la depuración del crédito fiscal, hechos que a criterio del demandado produjeron la nulidad de obrados por incumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 99-II de la Ley N° 2492 CTB.

Amplia el punto, indicando que la AT en la RD no fundamento sobre las observaciones a la existencia de la obligación tributaria en el IVA, solo hizo una cita generalizada de los cargos en la parte correspondiente a su análisis, agrupando el total de las facturas objeto de la verificación a partir del proveedor.

Establece que se evidenció, que el método que utilizó Graco La Paz del SIN a momento del análisis de las facturas observadas dentro del proceso de verificación, no fue el adecuado para el logro de la correcta especificación de los hechos que motivaron la deuda tributaria, debió realizarse el análisis factura por factura, considerando todos los aspectos que establezcan la forma, características y cualidades del adeudo tributario, y no citar de forma generalizada los cargos que se imputan. Acusa que la AT de forma generalizada y obscura, utilizó como argumento para invalidar su crédito fiscal un supuesto importe mayor al válido como crédito fiscal, exponiendo al contribuyente a criterios subjetivos y obscuros, lo que evitó conocer adecuadamente de los cargos formulados en su contra e incidió en el ejercicio de su derecho a la defensa.

Con base en lo expuesto, afirma que se vulneró la aplicación del art. 18, caso 3, num 2, inc. h) de la Resolución Normativa de Directorio RND 10-0037-07, 36 y 99 de la Ley 2492 CTB, 19 del DS 27310 RCTB, disposiciones transcritas en forma inextensa, que en el fondo exigen que la RD, contenga: Especificaciones, datos y elementos sobre la

deuda la deuda tributaria y los fundamentos de hechos y de derechos; en el caso, ratifica que la RD no realizó una adecuada fundamentación de hecho y de derecho, extremos que no fueron corregidos por las instancias recursivas.

La demandante resalta, que la AGIT desestimó su pretensión de nulidad, citando simplemente los requisitos que debió cumplir, sin argumentar las observaciones que hizo respecto a la falta de motivación de la RD, vulnerando lo establecido en los arts. 30 de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA) y 31-II y III del DS 27113 Reglamento a la LPA, respaldando su fundamento con la cita de la Sentencia Constitucional (SSCCC) 12/2002-R de 9 de enero y el Auto Supremo (A.S.) 22 de 20 de enero de 2000; asimismo, denuncia la vulneración de los arts. 115, 117 y 119 de la Constitución Política del Estado (CPE), al haber afectado con la falta de motivación e incongruencia el debido proceso y su derecho a la defensa, lo que derivó en la vulneración de los arts. 36-II de la Ley N° 2341 LPA y 55 de su Reglamento. Concluye en el punto, aseverando que la falta de fundamento y motivación en el que incurrieron tanto la AT y las autoridades recursivas, viciaron de nulidad la RD 17-0943-2013 de 6 de diciembre, al no haberse realizado una adecuada fundamentación de hecho y de derecho de los reparos observados, en contradicción con lo exigido por el art. 99-II del CTB, omisión que limitó su derecho a la defensa al no haberle permitido conocer de manera cierta los aspectos de hecho y de derecho que respaldaron la posición de Graco La Paz del SIN, que determinó la existencia de una obligación impositiva emergente del Proceso de Verificación del crédito Fiscal IVA, lo que motiva en su criterio la nulidad de obrados.

I.2.2 En este punto, el demandante refiere que la AGIT no consideró que la AT debió necesariamente valorar la documentación de descargo presentada en la fase determinativa, citando los arts. 81 del CTB y 215 de la Ley N° 3092, comunica que presentó prueba de reciente obtención en la fase del recurso de alzada. Que, presentó prueba durante la determinativa y la fase del recurso de alzada, misma que fue indebidamente depurada, acusa que la AT no hizo una correcta valoración bajo el principio de la verdad material, por ello, citando los arts. 68, 76 y 81 de la Ley N° 2492 CTB, la prueba presentada debió ser adecuadamente analizada y valorada conforme a las normas de derecho, al no cumplirse tal presupuesto, acusa a la AT de vulnerar el derecho a la defensa y debido proceso, al haber omitido pronunciarse sobre todos y cada uno de los argumentos de descargo presentados, lo que se constituyó en vicio procesal susceptible de nulidad, que por su parte afirma haber cumplido con lo establecido en el art. 68 num. 7) del CTB.

Por lo expuesto, refiere que correspondía declarar la nulidad de obrados hasta la consideración de todos y cada uno de los descargos y valoración probatoria, hechos que dice haber denunció en las instancias recursivas y no fueron reparados, por el contrario la AGIT resolvió de manera general y parcializada confirmando la Resolución Determinativa.

I.2.3 Establece como un tercer punto, que la AGIT en la Resolución que impugna no realizó una adecuada consideración sobre el hecho de la incorrecta e inadecuada interpretación de la norma legal a efecto de la

depuración del crédito fiscal; en su descargo indica que presentó justificativos y documentación que demuestra la improcedencia de los reparos y la errada cuantificación de la obligación al IVA de la gestión 2009, sin embargo estos descargos no fueron considerados adecuadamente en la RD.

Afirma haber presentado las notas fiscales correspondientes a Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB) REFINACIÓN SA, que cumplen con todas los requisitos legales, la única observación que se generó fue que las notas fiscales registran un importe mayor al válido para crédito fiscal y que se habría incluido el importe correspondiente al Impuesto Especial a los Hidrocarburos y Derivados (IEHD); sobre el punto la AT no consideró la normativa existente y que respalda el monto de la factura válido para el crédito fiscal. Continúa su fundamentación citando los arts. 5, 108 y 111 de la Ley N° 843, 1 y 3 del DS 25530, sobre los que la AT no se habría pronunciado en la RD N° 17-0943-2013 de 6 de diciembre. Asimismo, haciendo transcripciones de partes de la RD, Resolución de alzada y particularmente el punto xii. de la fundamentación jurídica de la Resolución Jerárquica, manifiesta que la Ley 843 expresamente estableció que del precio neto de venta únicamente corresponde la deducción de bonificación, descuentos y valor de envases, debiendo tomarse el precio neto de la venta el consignado en la factura, como valido a efectos del crédito fiscal en aplicación del art. 8 de la citada Ley, que de manera imperativa establece que el crédito fiscal resulta de aplicar la alícuota del 13% sobre el monto de las copras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obra o de prestación de servicios, que se hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.

En ese orden, afirma que las notas fiscales emitidas por YPFB REFINACIÓN SA mantienen una coherencia en el monto acreditado como crédito fiscal, no existe monto apropiado más allá de lo que establece la factura correspondiente, por lo que se deduce que existió mala interpretación y aplicación de la norma legal tributaria y no existe ninguna omisión de pago del IVA, más aún cuando las notas fiscales presentadas se encuentran vinculadas con la operación gravada a la actividad que realiza.

Indica que antes de pretender depurar el crédito fiscal por la compra de derivados de petróleo de las refinerías comercializadoras, debió considerarse los arts. 1, 2 y 3 del DS 25530, que establece el mecanismo del cálculo de crédito fiscal que se genera, aplicado a la alícuota del IVA sobre el total de lo facturado (precio neto de venta). En el caso, las facturas emitidas por YPFB REFINACIÓN SA evidencian que el proveedor emitió las notas fiscales detallando por separado el IEHD y en la casilla del total facturado se consignó el monto total correspondiente a la venta, monto que debió ser considerado a efectos de la determinación del crédito fiscal.

Además, establece que el IVA necesariamente debe recaer sobre lo añadido o agregado, y no sobre la totalidad, por lo que corresponde la acreditación del crédito fiscal a fin de deducir del débito fiscal, ello para que el último no cargue con la totalidad del impuesto, lo contrario importaría una desnaturalización del IVA. Concluye, refiriendo que la depuración del

crédito fiscal realizado por la AT ha sido incorrecta, no contempló lo establecido en la Ley N° 843 que determina la deducción de la nota fiscal correspondiente a bonificaciones y descuentos, así como el valor de envases y ningún otro concepto más, el DS 25530, estableció que el crédito fiscal que corresponde a los distintos agentes que intervienen en las etapas siguientes al proceso de refinación, será el resultante de aplicar la alícuota del IVA por el total del valor facturado de sus compras, por lo que considera que no corresponde ninguna depuración.

Finalmente, argumenta que ofrece en calidad de prueba, documentación en la cual en otros procesos la AT procedió a aceptar la totalidad del crédito fiscal, en el caso, vulnerando el principio de igualdad se actúa de diferente manera; asimismo, considera que se efectuó una incorrecta calificación de la conducta como omisión de pago y la consiguiente imposición de multa, por los fundamentos que presenta afirma que corresponde dejar sin efecto la determinación del IVA establecida erradamente en la RD N° 17-0943-2013 de 6 de diciembre.

I.3. Petitorio.

La demandante solicita se declare probada la demanda contencioso administrativa y se revoque la Resolución jerárquica, de alzada y la Resolución Determinativa N° 17-0943-2013 de 6 de diciembre, o en su caso se disponga la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo y se emita nueva Vista de Cargo.

II. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La AGIT respondió negativamente a la demanda en los siguientes términos:

II.1 La Demandante en su demanda argumenta que: La AGIT no realizó una adecuada consideración sobre el hechos de que la Determinativa N° 17-0943-2013, se halla viciada de nulidad al no cumplir las previsiones del art. 99-II del CTB y 19 el DS 27310 RCTB, por lo que la nulidad de obrados..., al respecto, manifiesta que la demanda debió contener la expresión de agravios, señalando con claridad cuál o cuáles son las normas que fueron conculcadas, no es correcto señalar una norma aduciendo que existe incumplimiento sin explicar de qué manera se infringió dicha norma, el demandante al asegurar que la RD se halla viciada de nulidad, debió fundamentar la misma señalando exactamente qué requisitos no contiene.

Manifiesta que la AGIT, respecto a los argumentos reclamados en el recurso jerárquico, hizo el análisis correspondiente sobre la actuación de la AT, evidenciando que la RD procedió al análisis y valoración de los argumentos presentados por la contribuyente, además de la documentación presentada en fase de verificación. Asimismo, que la RD consignó el detalle de las facturas observadas objeto de verificación, especificando el número de factura, autorización, proveedor, fecha de la nota fiscal, importe total, importe descargado, importe observado y el código de observación, con lo que determinó la deuda tributaria por

195.686 UFV equivalente a Bs. 370.101, que incluyo el impuesto omitido, intereses y la sanción por omisión de pago.

Por lo tanto, afirma que evidenció que la RD cumplió con lo dispuesto en el art. 99-II de la Ley N° 2492 CTB, en cuanto a la fundamentación de hecho y de derecho, que respalda la valoración de la prueba presentada por la contribuyente; por lo que concluyen indicando, que no existe indefensión cuando una persona conoce del procedimiento que se sigue en su contra y actúa en el mismo en igualdad de condiciones, respaldando su fundamento con la cita de las SSCC 249/05-R de 21 de marzo de 2005, 259/05 de 23 de marzo de 2005 y 1534/2003-Rde 30 de octubre de 2003, relativo al derecho a la defensa.

II.2 Con referencia a que la AGIT no ha considerado que la AT debió necesariamente valorar la documentación de descargo presentada en la Resolución Determinativa, no habiendo actuado de esta manera, ha vulnerado el procedimiento de determinación de oficio; responde, aseverando que la AGIT verificó que la RD contiene además del relevamiento de los antecedentes de la verificación y la descripción de los argumentos y prueba de descargo presentada por el sujeto pasivo, el análisis y valoración de la prueba contenido en los subtítulos A) y B), en el que la AT sustenta su decisión de establecer que las mismas no fueron suficientes para desvirtuar las observaciones preliminarmente establecidas en la Vista de Cargo, en virtud de los arts. 6 de la Ley N° 2492 CTB, 8 de la Ley N° 843 y 5 del DS 21530.

Con referencia a las observaciones de la Contribuyente, en el sentido de que la RD no estableció el origen y las especificaciones de la deuda tributaria, que no se señaló de donde emergió la obligación de la deuda tributaria y que no establece a que impuesto refiere; asevera que ha momento de la evaluación de los descargos presentados ante la Vista de Cargo, se determinó que existió apropiación indebida del crédito fiscal al computar como precio neto gravado el importe correspondiente al IEHD, contenido en las facturas de compras observadas de los períodos enero a diciembre de la gestión 2009, lo que demostró que no existió incumplimiento a lo dispuesto por el art. 99-II de la Ley N° 2492 CTB y 19 del DS 27310 RCTB.

II.3 En lo concerniente a que la AGIT, no hubiera realizado una adecuada consideración sobre el hecho de la incorrecta e inadecuada interpretación de la norma legal a efectos de la depuración del crédito fiscal; al respecto, refiere sobre la validez de las facturas observadas, que pueden ser despejadas o confirmadas mediante el análisis de las pruebas aportadas, previo cumplimiento de los requisitos establecidos en los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843 y 70 num. 4) y 5) del CTB, que permite a través de los documentos aportados develar la materialidad de la transacción.

Citando y transcribiendo los arts. 5 y 8 de la Ley N° 843 y 5 del DS 21530, refiere que el sujeto pasivo, presentó para su verificación Declaraciones Juradas (DDJJ), Libros de Compras y Facturas originales, conforme al Papel de Trabajo fueron observadas las facturas 1117, 1118, 1190, 1191, 1286, 1368, 1460, 1461, 1553, 1638, 1699, 1798, 1867, 2015, 124, 125, 200, 2110, 371, 452, 541, 639, 791, 879, 962, 1083, 1163, 1236, 1323,

1414, 1474, 1654, 1741, 18, 1858, 1948, 2023, 226, 310, 380, 381, 489, 490, 637, 713, 824, 965, 966, 1043, 1146, 1212 y 1293, emitidas por YPFB REFINACIÓN SA, que fueron observadas con el Cód. D) Notas fiscales registradas con un importe mayor al válido para crédito fiscal, por incluir como importe valido para crédito fiscal el IEHD, asimismo, sostiene que evidenció que el importe del crédito fiscal depurado, refiere únicamente a la diferencia entre el importe total consignado por el sujeto pasivo y el importe sin el EIHD, al efecto presentó un cuadro de detalle.

Indica que de la revisión de las facturas citadas, que refieren a la compra de aceite y grasa por un importe total de Bs. 10.323.030,28, en cada factura se expuso por separado el importe del IEHD que haciende a Bs. 984.172, determinando la AT como crédito fiscal depurado Bs. 127.942; indicando que al efecto se aplicó los arts. 1, 2 y 3 del DS 25530. Por lo que concluye en el punto, indicando que está claro y evidente que por la venta de productos derivados del petróleo, se debe expresar por separado el importe referido al IEHD, que en aplicación del art. 5 del DS 21530, no se integra al precio neto de venta los tributos que deban consignarse de forma separada, como lo es el IEHD; en tal sentido, las facturas emitidas por YPFB REFINACIÓN SA, al referirse a la venta de productos derivados del petróleo, expresaron de forma correcta el importe correspondiente al IEHD, importe que no se encuentra gravado por el IVA a efectos del pago de impuestos por venta y consecuentemente, tampoco a efectos de ser considerado para el crédito fiscal.

Finalmente, refiere que de la revisión del padrón del contribuyente Lidia Quilca de Vino, evidenció que su actividad refiere a comercio mayorista (venta especializada de aceites lubricantes y combustible) y no así a distribuidores mayoristas de productos derivados, que conforme al DS 25530, son los autorizados para la aplicación de la alícuota del IVA al total de la factura incluyendo el IEHD, que al respecto, la norma es clara al excluir del precio neto de venta los importes por otro tributos que se consignan por separado en la factura, como lo es el IEHD, respaldado por el art. 3 del DS antes citado, estableciendo que los agentes que intervienen en la etapa siguiente al proceso de refinación, son los distribuidores mayoristas pueden incluir al cálculo de su crédito fiscal el IEHD, lo que no corresponde a la actividad de la contribuyente.

II.4 En este punto la demandante, acusó que la AGIT no realizó una adecuada consideración sobre la inexistencia de contravención tributaria; al respecto afirma que esa instancia señaló claramente en cuanto a la contravención de Omisión de Pago conforme al art. 165 del CTB, que la AT estableció reparos a favor del Fisco en el IVA por los períodos fiscales de enero a diciembre de 2009, cargos que el sujeto pasivo no desvirtuó, evidenciándose en consecuencia que no pagó la obligación tributaria en forma correcta, por lo que su conducta se adecuó a la normativa precedentemente citada, que establece; "*...el que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que esta obligados u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el 100% del monto calculado para la deuda tributaria*".

En respaldo de los fundamentos expuestos, menciona al Sistema de Doctrina Tributaria (SIDOT), señalando algunas Resoluciones Jerárquicas

(entre las últimas AGIT-RJ 0406/2012, AGIT-RJ 0383/2013, AGIT-RJ 0110/2014, entre otras) que hacen referencia a los requisitos para el beneficio del crédito fiscal y como jurisprudencia respecto a la aplicación del art. 4 de la Ley 2341 LPA, la Administración Pública investigará la verdad material en oposición de la verdad formal, cita y transcribe la aplicación de la SSCC 0173/2012 de 14 de mayo. En ese orden, indica que los argumentos de la demandante no son evidentes, de modo que la Resolución impugnada fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifica en los fundamentos de la Resolución Jerárquica, porque carece la demanda de sustento jurídico tributario, al no existir agravio ni lesión de derechos.

II.5 Petitorio.

La autoridad demandada, al considerar que el argumento de la demanda no tiene asidero legal, solicitó se declare improbada la misma y se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada en el presente proceso.

II.3 En el curso del trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354.II y III del Código de Procedimiento Civil, que no fue ejercida por las partes, estableciéndose su renuncia en el proveído de fs. 96.

III DEL TERCERO INTERESADO.

Por proveído de fs. 55, se ordenó la notificación mediante provisión citatoria a la Gerencia Graco La Paz del SIN, en su calidad de Tercero Interesado, quien se apersonó por memorial de fs. 101 y por proveído de fs. 102, fue legalmente admitido su apersonamiento en su condición de Tercero Interesado, quien no se pronunció sobre el fondo de la demanda.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS RELATIVOS A LA DEMANDA

IV.1 La AT cumpliendo la Orden de Verificación N° 0013OVI15344, cuyo alcance comprendió la verificación de los hechos y/o elementos específicos relacionados con IVA, derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas en las facturas declaradas bajo la modalidad de "Operativo Específico Crédito Fiscal", de los periodos fiscales de enero a diciembre de la gestión 2009, requirió al sujeto pasivo la presentación de documentación.

Presentado los descargos por la Contribuyente Lidia Quilca de Vino, la AT emitió el Informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVI/INF/01543/2013, señalando que las facturas 1117, 1118, 1190, 1191, 1286, 1368, 1460, 1461, 1553, 1638, 1699, 1798, 1867, 2015, 124, 125, 200, 2110, 371, 452, 541, 639, 791, 879, 962, 1083, 1163, 1236, 1323, 1414, 1474, 1654, 1741, 18, 1858, 1948, 2023, 226, 310, 380, 381, 489, 490, 637, 713, 824, 965, 966, 1043, 1146, 1212 y 1293, fueron registradas y declaradas por un importe mayor al válido para el crédito fiscal, incluyendo el importe correspondiente al IEHD, determinado un reparo de Bs. 366.123 equivalente a 195.694 UFV, que incluye el impuesto omitido, accesorios y

sanción por omisión de pago, por contravenir lo establecido en los arts. 8 de la Ley 843 y 5 del DS 21530.

En mérito al Informe la Graco La Paz del SIN, emitió la Vista de Cargo N° 32-0099-2013 de 11 de octubre, estableciendo sobre base cierta la liquidación previa de la deuda tributaria en 195.694 UFV equivalente a Bs. 366.123, por impuesto omitido IVA, accesorios y sanción por omisión de pago, correspondiente a los períodos fiscales enero a diciembre de la gestión 2009. Con la presentación de los descargo por la contribuyente, argumentando que en las facturas se consignó el monto total de las ventas, por lo que correspondía que el importe sea considerado para la determinación del crédito fiscal, que el IVA necesariamente debió recaer sobre lo añadido o agregado y no sobre la totalidad, lo contrario significaría desnaturalizar el IVA, por lo que solicito la aplicación correcta de las normas legales vigentes.

En esa consecuencia la Gerencia GRACO La Paz del SIN, emitió la Resolución Determinativa N° 17-0943-2013 de 6 de diciembre, en la que resolvió determinar sobre Base Cierta las obligaciones tributarias de la contribuyente en la suma de Bs. 370.101 equivalente a 195.694 UFV, por concepto de deuda tributaria que incluye tributo omitido, interés y sanción por omisión de pago.

IV.2 Contra esa Resolución la contribuyente Lidia Quilca de Vino opuso recurso de alzada, concluido el procedimiento recursivo de la alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz pronuncio la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0352/2014 de 21 de abril, por la cual **confirmó** la Resolución Determinativa N° 17-0943-2013 de 6 de diciembre, emitido por Graco La Paz del SIN.

IV.3 Ante ese hecho la contribuyente promovió recurso jerárquico, resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1003/2014 de 7 de julio, determinando **confirmar** la Resolución de Recurso de Alzada ARIT- LPZ/RA 0352/2014 de 21 de abril, dictada por la ARIT La Paz y en consecuencia mantener firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-0943-2013 de 6 de diciembre, emitido por Graco La Paz del SIN.

V. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

De los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos, en este caso, por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la Administración Tributaria.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el **objeto de la controversia** se refiere a determinar:

1) *Si, la AGIT no realizó una adecuada consideración sobre el hechos de que la Determinativa N° 17-0943-2013, se halla viciada de nulidad al no cumplir las previsiones del art. 99-II del CTB y 19 el DS 27310 RCTB, correspondiendo la nulidad de obrados.*

2) *Sí, la AGIT no consideró que la AT y la ARIT, debió necesariamente valorar la documentación de descargo presentada en la fase determinativa, vulnerando el derecho a la defensa y debido proceso, al omitir pronunciarse sobre todos y cada uno de los argumentos de descargo presentados, lo que se constituyó en vicio procesal susceptible de nulidad al incumplimiento de los arts. 68, 76 y 81 de la Ley 2492 CTB y 215-II de la Ley 3092 Complementario al CTB.*

3) *Sí, se realizó una incorrecta e inadecuada interpretación de la norma legal para la depuración del crédito fiscal, vulnerando los arts. 5, 8, 15, 108 y 111 de la Ley 843 TO, 8 del DS 21530, 1, 2 y 3 del DS 25530, estos últimos con referencia a la aplicación del Impuesto Especial a los Hidrocarburos y Derivados – IEHD; y si no se realizó una adecuada consideración sobre la inexistencia de contravención tributaria establecida en el art. 165 de la Ley 2492 CTB.*

VI. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS PLANTEADOS.

VI.1 Respecto a la demanda en derecho.

Con carácter previo a dictar resolución, corresponde referirse a la demanda planteada por la demandante y así se tiene lo siguiente:

"La demanda es un acto de procedimiento oral o escrito, que materializa un poder jurídico (la acción), un derecho real o ilusorio (la pretensión) y una petición del acto como correspondiente a ese derecho procurando la iniciación del proceso (QUISBERT, Ermo, *Apuntes De Derecho Procesal Civil Boliviano*, Sucre, Bolivia: USFX, 2010). Sobre los requisitos de forma de la demanda, el art. 327 del Código de Procedimiento Civil (CPC), señala que **deberá** contener:

1) La indicación del juez o tribunal ante quien se interpusiere.
2) La suma o síntesis de la acción que se dedujere.
3) El nombre, domicilio y generales del demandante o del representante legal si se tratare de persona jurídica.
4) El nombre, domicilio y generales de ley del demandado. Si se tratase de una persona jurídica la indicación de quién es el representante legal.
5) **La cosa demandada, designándola con toda exactitud.**
6) **Los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión.**
7) **El derecho, expuesto sucintamente.**
8) La cuantía, cuando su estimación fuere posible.
9) **La petición en términos claros y positivos.**

En el marco planteado, el cumplimiento del mandato contenido en el art. 192-3) del CPC es imperativo y que dicha norma refleja el principio de congruencia que conforme ha señalado el Tribunal Constitucional, en su

amplia jurisprudencia, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por las partes, de manera que lo resuelto por la autoridad jurisdiccional debe responder precisamente a lo solicitado por las partes, **no es posible inferir, suponer o adivinar lo que quiso decir la parte actora,** pues *"el principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales que deben proferirse, de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes (en lo civil, laboral, y contencioso-administrativo) o de los cargos o imputaciones penales formulados contra el sindicado o imputado, sea de oficio o por instancia del ministerio público o el denunciante o querellante (en el proceso penal), para el efecto de que exista identidad jurídica entre lo resuelto y las pretensiones o imputaciones y excepciones o defensas oportunamente aducidas, a menos que la ley otorgue facultades especiales para separarse de ellas... los derechos de acción y de contradicción imponen al Estado el deber de proveer mediante un proceso y por una Sentencia, cuyo alcance y contenido están delimitados por las pretensiones y las excepciones que complementan el ejercicio de aquellos derechos"* (Teoría General del Proceso, Hernando Devis Echandía, 1985, pag. 533 a 536).

Corresponde aclarar que el alcance del art. 1 del CPC, está vinculado con la falta, oscuridad o ausencia de la ley y no al caso de ausencia de carga argumentativa de la demanda; es decir, de razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes con base en los hechos en que se fundare, que en el caso es inexistente que no pueden ser considerados y menos aún, resueltos por este Tribunal so pena de vulnerar gravemente no únicamente el deber de congruencia sino también, el derecho a la seguridad jurídica de las partes procesales.

En el caso en análisis y, siguiendo punto por punto la demanda planteada, se concluye que carece de los requisitos remarcados en la norma glosada por las siguientes razones y en los siguientes puntos específicos:

1. La demandante Lidia Quilca de Vino, acusa a la AGIT de no haber realizado una adecuada consideración sobre el contenido de la Resolución Determinativa N° 17-0943-2013 de 6 de diciembre, que en su criterio se halla viciada de nulidad al no haberse cumplido los requisitos establecidos en los arts. 99-II de la Ley N° 2492 CTB y 19 el DS 27310 RCTB, por lo que pide la nulidad de obrados. Sin embargo, su planteamiento es impreciso toda vez que no ha proporcionado los antecedentes fácticos que le permitan sustentar los agravios que podrían estar contenidos en la Resolución que impugna, no expone cuales son los puntos sobre los que pretende que este Tribunal haga su labor de control de legalidad, cuando en su demanda solo acusa la falta de una adecuada consideración de la Resolución Determinativa, con fundamentos idénticos presentados tanto en la fase de la alzada (fs. 12 a 18 vta., del Anexo N° 3) y el jerárquico (fs. 82 a 88, del Anexo N° 3), no se refiere en ningún momento a los actos de la autoridad demandada, motivo por el cual, no es posible resolver el presente punto.

2. Con referencia a este segundo punto, en el que la demandante reclama que la AGIT no consideró que la AT y la ARIT, debió valorar la documentación de descargo presentada en la fase determinativa;

vulnerando de esta manera el derecho a la defensa y debido proceso, al omitir pronunciarse sobre todos y cada uno de los argumentos de descargo presentados, lo que se constituyó en vicio procesal susceptible de nulidad al incumplimiento de los arts. 68, 76 y 81 de la Ley N° 2492 CTB y 215-II de la Ley N° 3092 Complementario al CTB. Al respecto, la demandante transcribiendo el contenido de las normas tributarias que respaldan

su petición, referidas a la apreciación, pertinencia y oportunidad de la pruebas, además de hacer conceptualización sobre que debe entender por prueba, de manera genérica reclama no haberse valorado la prueba que presentó a la fase determinativa, sin especificar qué pruebas son las que no fueron consideradas o valoradas.

En este punto, se advierte de los fundamentos expuestos una incongruencia y contradicción en la petición de la demanda, por un lado dice no haberse valorado la prueba, y por otra que se hizo una incorrecta valoración probatoria, lo que genera una inseguridad en la pretensión de la actora; precisamente por ello se observa la falta de carga argumentativa, este Tribunal no puede predecir que quiso reclamar en la demanda y/o sobre qué puntos pretende el demandante se haga el control de legalidad, este hecho imposibilita reconocer como válidos los argumentos de la demanda, que ameriten la atención sobre la denuncia de normas presuntamente vulneradas.

3. En este punto la demandante Lidia Quilca de Vino, manifestó que se realizó una incorrecta e inadecuada interpretación de la norma legal para la depuración del crédito fiscal, vulnerando los arts. 5, 8, 15, 108 y 111 de la Ley N° 843 TO, 8 del DS 21530, 1, 2 y 3 del DS 25530, estos últimos con referencia a la aplicación del Impuesto Especial a los Hidrocarburos y Derivados – IEHD; y si no se realizó una adecuada consideración sobre la inexistencia de contravención tributaria establecida en el art. 165 de la Ley N° 2492 CTB.

De igual modo, no señala con precisión de qué manera la autoridad jerárquica le causó agravios o cuales son los puntos identificados como incorrecta e inadecuada interpretación de la norma legal tributaria, cuando se limitó solo a citar los arts. 5, 8, 15, 108 y 111 de la Ley N° 843 TO, 8 del DS 21530, 1, 2 y 3 del DS 25530, como normativa presuntamente vulnerada, no realizó un contraste de estas normas que demuestre su errónea interpretación, no define específicamente el agravio que se le hubiera producido; los fundamentos de la demanda sólo exteriorizan los hechos de la fase determinativa, por ejemplo, "*que presentó las facturas emitidas por YPFB REFINACIÓN SA, que cumplen con todas los requisitos legales, con la observación que las notas fiscales registran un importe mayor al válido para crédito fiscal y que se habría incluido el importe correspondiente al IEHD y que sobre el punto la AT, no consideró la normativa existente que respalda el monto de la factura válido para el crédito fiscal, por lo que vulneró los arts. 5, 8, 15, 108 y 111 de la Ley 843 TO, 8 del DS 21530, 1, 2 y 3 del DS 25530*" (sic), no existe un

reclamo específico de los puntos vulnerados, es más las observación expuestas y reiteradas, ya fueron debidamente resueltas y compulsadas por las autoridades recursivas, fallos sobre los que debió orientar sus fundamentos.

Consiguientemente, no pudiendo suplirse la carga argumentativa que corresponde a la demandante en el marco del art. 327 del CPC, que exige plantear la cosa demandada, designándola con toda exactitud; los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión, el derecho, expuesto sucintamente y formular su petición en términos claros y positivos, respeto de la Resolución que impugna, precisamente la demanda fue interpuesto contra la AGIT e impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1003/2014 de 7 de julio, sobre el que no existe reclamo, ni exposición de agravios a más de ratificar los argumentos que ya fueron presentados en las instancias inferiores y lógicamente resueltos en derecho; por lo tanto, resulta necesario aclarar que el planteamiento de agravios debe expresar, en términos claros y razonados, los motivos por los cuales se considera que la actuación de la autoridad jerárquica es errónea y no debe constituirse en una apreciación subjetiva del criterio de la demandante. Contrastado dicho criterio con la exposición realizada en la demanda, se concluye que no existen elementos concretos que permitan resolver.

De la relación precedente, resulta evidente que la demandante, al presentar su demanda, no ha cumplido con la exigencia del art. 327 del CPC-1975, resultando inconcebible que con la reproducción de argumentos ya resueltos, se pretenda suplir la indicación precisa de los supuestos fácticos correspondientes, y la identificación exacta y precisa de la pretensión que lo impulsa a accionar su derecho, proporcionando a este Tribunal los elementos de hecho y de derecho necesarios para efectuar el contraste correspondiente entre el hecho concreto y la norma invocada, para concluir si la actuación administrativa de la autoridad demandada fue correcta o no.

En ese sentido; corresponde señalar que se observa claramente la falta de carga argumentativa en la demanda presentada por la contribuyente Lidia Quilca de Vino, no habiendo provisto los supuestos fácticos correspondientes al no haber especificado de qué manera se hubiera errado en el análisis y fundamentación técnico-jurídica efectuado por la AGIT, que permita a esta Sala Plena, efectuar el contraste correspondiente entre el hecho concreto y la norma invocada, para concluir si la actuación administrativa de la autoridad demandada fue correcta o no; consecuentemente, resulta evidente que la demandante no cumplió con la carga argumentativa señalada por el art. 327 num. 6), 7) y 9) del CPC-1975; de ninguna manera basta con una transcripción inextensa de consideración argumentativas que fueron anteladamente compulsadas tanto en la fase de la determinativa y autoridades recursivas; por lo que, los supuestos argumentos citados en la demanda no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, debiendo tomarse en cuenta que la demanda contencioso-administrativa es independiente en su argumentación y totalmente ajena a los fundamentos de derecho emitidos en la Resolución Jerárquica ahora impugnada.

Por los fundamentos expuestos, la demandante no ha provisto a esta Sala Plena, los antecedentes fácticos ni los argumentos suficientes para que pueda efectuarse el control de legalidad correspondiente, teniéndose presente que el cumplimiento del mandato contenido en el art. 192.3) del CPC-1975 es imperativo y que dicha norma refleja el principio de congruencia que conforme ha señalado el Tribunal Constitucional, en su amplia jurisprudencia, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por las partes, de manera que lo resuelto por la autoridad jurisdiccional debe responder precisamente a lo solicitado por las partes, lo contrario significaría vulnerar gravemente no únicamente el deber de congruencia sino también, el derecho a la seguridad jurídica de las partes procesales, previniendo emitir un fallo ultra petita (más allá de lo pedido por la parte), extra petita (algo diferente a lo solicitado) o infra o citra petita (otorgando menos de lo pedido).

VI.2. Conclusiones.

En mérito al análisis precedente y ante la falta argumentativa de la demanda, este Tribunal concluye que no puede ingresar al control de legalidad de los actos de la autoridad demandada contenida en la Resolución impugnada; máxime si la demandante no alegó ninguna vulneración de agravios tanto a derechos y cuanto a normas jurídicas presuntamente vulneradas por la AGIT. En ese sentido y de acuerdo a la fundamentación precedentemente expuesta, se exime a este Tribunal Supremo de Justicia de efectuar mayores consideraciones.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Código Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 43 a 53, interpuesta por Lidia Quilca de Vino; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1003/2014 de 7 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe el Magistrado Olvis Egüez Oliva por emitir voto disidente.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

José Antonio Revilla Martínez
PRESIDENTE

María Cristina Díaz Sosa
DECANA

Esteban Miranda Terán
MAGISTRADO

Marco Ernesto Jaimes Molina
MAGISTRADO

Juan Carlos Berrios Albizu
MAGISTRADO

Carlos Alberto Egüez Añez
MAGISTRADO

Ricardo Torres Echalar
MAGISTRADO

Edwin Aguayo Arando
MAGISTRADO

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2018
SENTENCIA Nº 120 FECHA 21 de marzo
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2018
Dr. Olvis Gómez Olivo
VOTO DISIDENTE:

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