



TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia N° 15
Sucre, 03 de marzo de 2017

Expediente : 171/2016
Proceso : Contencioso Administrativo
Demandante : Gerencia Distrital de Oruro del SIN
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria
Resolución Impugnada : AGIT-RJ 0348/2016
Magistrado Relator : Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez

VISTOS: La demanda Contencioso-Administrativa de fs. 48 a 54, que impugna la **Resolución Jerárquica N° 0348/2016, de 11 de abril**, copia que cursa de fs. 33 a 44 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en adelante AGIT, contestación de fs. 130 a 137, réplica de fs. 149 a 152, dúplica de fs. 161 a 162, decreto de autos para sentencia de fs. 163; los antecedentes administrativos;

CONSIDERANDO I: La Gerencia Distrital de Oruro, del Servicio de Impuestos Nacionales, en adelante SIN-ORURO, mediante su representante, en su escrito de demanda, hizo referencia a los siguientes antecedentes:

-El 18 de julio de 2014, la contribuyente Patricia Mariana Rufino Pereyra, solicita la rectificación de la Declaración Jurada del IVA, formulario 200 con N° de Orden 4046018821 y del IT, formulario 400 con N° de Orden 4046018937, **ambos correspondientes al periodo fiscal, junio/2014.**

-El 29 de julio de 2015, el Departamento de Fiscalización emitió el informe 1926/2015, manifestando: "*que de acuerdo a la verificación realizada a las Declaraciones Juradas presentadas por la contribuyente, correspondientes a junio/2014, se advierte que el contribuyente no considera el nacimiento del hecho generador de prestación de servicio en conformidad al art. 4 de la Ley 843, existiendo un impuesto omitido por el diferimiento del impuesto*", recomendando verificar a la contribuyente las gestiones 2013 y 2014, correspondientes al IVA e IT.

-El 8 de septiembre de 2015, mediante Resolución Administrativa N° 23-01281-15, **se rechaza** la solicitud de rectificación de las Declaraciones Juradas, solicitadas por la contribuyente a quien se le notificó personalmente el 18 de septiembre de 2015.

-La contribuyente, impugnó esta decisión mediante Recurso de Alzada y la ARIT de La Paz, emitió la Resolución N° 0043/2016, de 18 de enero, revocando la resolución de rechazo de la rectificación.

-El SIN-ORURO, contra esta decisión presentó recurso jerárquico, la AGIT, mediante Resolución Jerárquica N° 0348/2016, resolvió **anular** "la Resolución de Alzada...N° 0043/2016... (...)... con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Resolución Rectificatoria N° 23-01281-15...".

En base a estos antecedentes el SIN-ORURO, presentó demanda contenciosa administrativa contra la AGIT, acusando:

Inexistencia de una correcta aplicación y comprensión de la Ley, a tiempo de resolver el Recurso Jerárquico. La entidad actora en su demanda refiere que la contribuyente solicitó la rectificación de la Declaración Jurada correspondiente al IVA (Form.200) y al IT (Form.400), ambos correspondientes al periodo fiscal Junio/2014.

En las Declaraciones Juradas Originales, del IVA (Form.200-3) con N° de Orden 4046018821 y el IT (Form.400-3) con N° de Orden 4046018937, se declaró el monto de Bs83.385,00 en el periodo junio de 2014.

En el proyecto de Declaración Jurada Rectificada (Form. 521) correspondiente al IT (Form.400), del periodo de junio 2014, registran el valor de Bs33.112,00 (monto que no incluye las facturas de ventas Nros. 92,93,95,96 y 97, que fueron emitidas por YPFB en el periodo junio/2014).

Con relación a este punto refiere: "...advirtiéndose en consecuencia que la contribuyente no considero el nacimiento del hecho generador de prestación de servicio en conformidad al art. 4 de la Ley 843; existiendo un impuesto omitido por el diferimiento del impuesto, en este entendido en fecha 08 de septiembre de 2015" mediante Resolución N° 23-01281-15, se RECHAZA la solicitud de rectificación de las Declaraciones Juradas correspondientes al IVA e IT, del periodo fiscal de junio 2014.

El SIN-ORURO, concluye esta parte de su argumentación, indicando que la contribuyente en el recurso de alzada nunca manifestó vulneración al Debido Proceso o Derecho a la Defensa, tampoco solicitó en ningún momento la nulidad de la Resolución N° 23-01281-15, por el hecho de haber incluido la factura N° 92, de la cual no solicitó rectificación, evidenciándose que la AGIT actuó de manera "ultra petita", al disponer se deje sin efecto la referida Resolución de Rechazo.

Continua, "...en ese entendido la AGIT debió considerar los argumentos señalados por la Administración Tributaria, plasmados en el recurso jerárquico: "...la contribuyente ...(...)... trata de rectificar el formulario del (IVA e IT, del periodo, junio 2014, por el monto de la única factura que no fue anulada, es decir la número 98), pero cabe resaltar que la referida factura consigna como detalle "Transporte de combustible Estación de Servicio Héctor Carlos Fajardo Mendoza!, periodo mayo/2014,



Estado Plurinacional de Bolivia.

Órgano Judicial

haciendo referencia a la efectivización del hecho imponible en el mes de mayo, lo que denota el incumplimiento del art. 4 de la Ley 843".

Respecto a la Resolución Ministerial N° 081/2014, de 22 de abril, el SIN-ORURO, refiere que la misma no faculta a la contribuyente emitir facturas en periodos distintos al hecho generador, siendo el objeto de la referida Resolución, el "modificar y complementar el procedimiento administrativo para el pago del reintegro". A lo manifestado, se debe tener presente que el art. 4 del D.S. 25183, señala: "Para rectificar las declaraciones juradas disminuyendo el saldo a favor del Fisco o aumentando el saldo a favor de la contribuyente, los contribuyentes y responsables presentaran una solicitud formal debidamente fundamentada ante la administración o sub administración de impuestos de su jurisdicción, acompañada de la documentación respectiva y del proyecto de declaración jurada rectificatoria"; en consecuencia no podía el SIN-ORURO actuar en este caso de oficio, en todo caso, era obligación de la contribuyente cumplir con la carga de la prueba, al momento de solicitar la respectiva rectificación.

El SIN-ORURO, finaliza su demanda manifestando: "Los argumentos precedentemente expuestos, conducen al convencimiento inequívoco que la Resolución dictada por la AGIT, compromete seriamente las actuaciones de la Administración Tributaria, pidiendo se emita sentencia declarando probada la demanda, por tanto revocar totalmente la Resolución Jerárquica N° 0348/2016 en consecuencia mantener firme y subsistente la Resolución Rectificatoria N° 23-01281-15."

En el otrosí tercero, identifica como tercera interesada a la contribuyente Patricia Mariana Rufino Pereyra.

La referida demanda fue admitida mediante resolución de 15 de julio de 2016, cursante a fs. 57 del expediente.

La AGIT mediante su representante, por escrito de fs. 130 a 137 contesto en forma negativa, pidiendo se declare improbada la demanda. La réplica del SIN-ORURO cursa de fs. 149 a 152 y la dúplica de la AGIT, de fs. 161 a 162.

Patricia Mariana Rufino Pereyra, en su condición de tercera interesada se pronunció a la pretensión de la entidad actora, mediante escrito de fs. 78 a 83. El 27 de octubre de 2016, se emitió el decreto de autos para sentencia, cursante a fs. 163.

CONSIDERANDO II. En mérito a los antecedentes descritos, la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, previo a pronunciarnos a la pretensión contenida en la demanda Contenciosa Administrativa, considera pertinente y necesario realizar la siguiente puntualización:

Por imperio de la Ley N° 620 del 31 de diciembre de 2014, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de un juicio de puro derecho, mediante el cual al amparo del art. 4 inciso i) de la Ley 2341, este Tribunal realiza el control judicial de legalidad, sobre un determinado caso concreto expuesto por la parte demandante, respecto a los actos ejercidos por la Autoridad Administrativa, a tiempo de emitir la Resolución Jerárquica, aspecto este que acredita haberse agotado la vía administrativa.

En autos, la controversia emergente del escrito de demanda, radica en que la Resolución Jerárquica N° 0348/2016, al haber dispuesto la nulidad de la Resolución de Alzada N° 0043/2016, con reposición hasta la Resolución que rechazó la rectificatoria N° 23-01281-15, habría incurrido en una decisión ultra petita, en mérito a que la contribuyente no habría reclamado muchos de los aspectos con los que la AGIT fundamentó su decisión, incurriendo en una incorrecta comprensión y aplicación de la Ley.

Identificada la controversia, teniendo presente que son muchos los elementos administrativos que desarrolla el actor, al momento de exponer sus argumentos, tomando en cuenta que en un proceso de derecho, como es este, el expediente se constituye en un medio idóneo para conocer la verdad material de los hechos, en virtud a que el mismo contiene todos los actos administrativos y judiciales, ejercidos por las partes, dentro la presente controversia, en determinados momentos, este Tribunal considera necesario precisar e identificar los siguientes aspectos:

1º. El trámite de rectificación de una Declaración Jurada, prevista en el art. 78.II del Código Tributario (Ley 2492), no es un proceso de determinación de deudas tributarias, sino más bien un proceso de verificación que efectúa la Administración Tributaria para establecer la procedencia de la solicitud de rectificación que presenta el contribuyente, en el que se evalúa si la documentación contable, comercial, financiera o de cualquier otro tipo de soporte presentada por el contribuyente condice con el proyecto de declaración jurada rectificativa, debiendo las declaraciones juradas representar el fiel reflejo de la verdad, considerando que comprometen la responsabilidad de quien la suscribe. En este sentido, corresponde señalar que el trámite de rectificación es el procedimiento que se activa cuando el administrado considera que una autoliquidación presentada puede originar una devolución o perjudicó de algún modo a sus intereses, constituyéndose de esta manera en un derecho que tiene todo contribuyente de solicitar el cambio de datos.

2º. En el caso de autos la contribuyente Patricia Mariana Rufino Pereyra, en fecha 18 de julio de 2014, solicitó a la Administración Tributaria *la rectificación de las declaraciones juradas, correspondientes al IVA e IT, del periodo fiscal junio/2014*, documentación que cursa a fs. 1 del Anexo 1, que es parte de este expediente.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

En esta solicitud, informa que a consecuencia de la Resolución Ministerial 081/2014, YPFB, comunico a la impetrante, el 14 de julio de 2014 que le haría la devolución de las facturas 93, 95, 96 y 97, mismas que posteriormente serían anuladas.

Cuantitativamente, la contribuyente pretendía que se rectifique el monto de las respectivas declaraciones juradas, de Bs83.385 a Bs33.112.

3º. La Administración Tributaria, a consecuencia de ello, mediante informe N° 1926/2015, de 29 de julio, cursante de fs. 31 a 33, del Anexo 1, recomendó se proceda a realizar la respectiva verificación formal de la solicitud de rectificatoria, correspondiente al periodo junio/2014.

4º. El 8 de septiembre de 2015, la Administración Tributaria, emitió la Resolución Administrativa N° 23-01281-15, que en criterio de este Tribunal contiene las siguientes incongruencias:

-La contribuyente, como actividad principal realiza el *transporte de carga interdepartamental y larga distancia*, en esta condición la contribuyente emitió a favor de YPFB las facturas 92, 93, 94, 95, 96, 97 y 98, correspondientes a los periodos de febrero 2011, mayo, junio, julio y agosto 2013 y mayo 2014, con la finalidad de lograr el pago de reintegros de fletes. **Se debe tener presente que sumados los montos consignados en las siete (7) facturas señaladas, hacen un total de Bs84.517,15, conforme se acredita en el detalle consignado en la Resolución Administrativa N° 23-01281-15.**

-En su solicitud de rectificación de Declaraciones Juradas, presentada el 18 de julio de 2014, la contribuyente informa a la Administración Tributaria, que en las Declaraciones Juradas Originales, cuyos formularios son el 200 y 400, declaro como importe en ventas Bs83.385, **es decir que de las siete (7) facturas mencionadas, la que no tomo en cuenta la contribuyente, al momento de hacer su Declaración Jurada fue la N° 92, que contiene un importe de Bs1.131,95, monto que está debidamente individualizado en el cuadro contenido en la Resolución Administrativa N° 23-01281-15.**

-YPFB rechazó el referido pago, debido a cuestiones internas, en consecuencia la contribuyente **anulo de las seis (6) facturas, únicamente cinco (5), las identificadas con los números 93, 94, 95, 96 y 97, sólo se mantuvo vigente la factura 98, que contenía un importe de Bs33.111,77.**

A -Esta es la razón lógica y técnica por la que la contribuyente a momento de solicitar su rectificación de Declaraciones Juradas, en su proyecto de Declaración Jurada, formulario N° 521, consigna el monto de Bs33.112, **teniendo presente que las facturas 93, 94, 95, 96 y 97 que eran base del monto declarado de Bs83.385,**

al haber sido anuladas, menos la N° 98, la intención de la contribuyente era que en base a esta factura, se rectifiquen los formularios 200 y 400, de Bs83.385 a Bs33.112.

-El fundamento legal, de su solicitud de rectificación, es la Resolución Ministerial 081/2014.

Teniendo presente estos antecedentes, la Resolución Administrativa 23-01281-15, refiere: "Las facturas de ventas Nros. 92, 93, 95, 96, 97 y 98... (...) fueron emitidas al contribuyente YPFB, ... (...) fueron emitidas en el periodo junio/2014..." (Textual). Seguidamente la misma resolución precisa: "...conforme al detalle de las facturas de ventas se evidencia que existe diferimiento de pago de impuestos, debido a que el hecho generador de prestación de servicio de transporte de combustibles ...(...) se realizaron en otros periodos fiscales distintos al periodo en el que se emitieron las facturas y que se pretende rectificar (junio/2014). Este hecho contraviene lo establecido en el art. 4 de la Ley 843". (Textual).

De lo transcrito, se evidencia que lo manifestado en esta Resolución, es impertinente al caso de autos, en mérito a que la factura N° 92 no fue en ningún momento citada por la contribuyente a momento de solicitar la Rectificación de sus Declaraciones Juradas y con relación a las otras facturas, conforme se explicó anteriormente, las mismas fueron oportunamente anuladas, excepto la 98, que es base de la solicitud de rectificación de Declaraciones Juradas. Lo correcto y conforme al principio de congruencia, era que la Administración Tributaria, únicamente se pronuncie respecto a la procedencia o no de la solicitud de Rectificación de Declaración Jurada, respecto de disminuir el monto declarado de Bs83.385 a Bs33.112, teniendo presente que este último monto tiene su origen en la factura N° 98 y no en las demás facturas que reiteramos, fueron anuladas.

-Se debe recordar que la contribuyente, fundamentó su solicitud de rectificación de Declaraciones Juradas, en la Resolución Ministerial 081/2014, de 22 de abril, en consecuencia *si se tiene presente que una disposición jurídica contiene una descripción genérica y abstracta de un determinado acto o hecho, la única manera de materializar la referida disposición legal, es aplicándolo a un caso concreto, ello implica imperativamente que la Administración Tributaria, contraste lo previsto en la referida norma legal, con los argumentos facticos expuestos por la contribuyente,* en el caso de autos, desde el momento en que la Administración Tributaria, contextualiza erróneamente los datos facticos que hacen a la solicitud de rectificación, como se acreditó anteriormente, es lógico asumir que la contrastación de los mismos con la dispuesto en la referida Resolución Ministerial, no generará un resultado objetivo y conforme los datos cursantes en el expediente, en consecuencia la explicación sucinta que hace la Resolución Administrativa 23-01281-15, respecto al alcance de la Resolución Ministerial 081/2014, en el caso de autos, es contraria a una adecuada fundamentación y por ende motivación, aspectos estos que son parte del debido proceso.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

En mérito a todo lo explicado y acreditado, concluye este Tribunal en que lo acusado por el SIN-ORURO, en su demanda contenciosa administrativa, no es evidente, toda vez que la AGIT, al momento de emitir la Resolución Jerárquica, que es objeto de la litis, emitió una decisión que tiene plena correspondencia con el principio de verdad material, legalidad y el valor justicia, en virtud a que la Administración Tributaria, al haber rechazado la solicitud de Rectificación de Declaraciones Juradas, mediante la Resolución Administrativa N° 23-01281-15, no fundamento y motivo su decisión en forma coherente y acorde a los argumentos expuestos por la contribuyente, en su solicitud de rectificación.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Adm., Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida por el art. 2 de la Ley N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda de fs. 48 a 54, en consecuencia mantiene FIRME y SUBSISTENTE la Resolución Jerárquica N° 0348/2016 cuya copia cursa de fs. 33 a 44 del expediente.

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

Regístrese, comuníquese y tómesese razón.

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

Dr. Antonio G. Paredo
MAGISTRADO SALA CONTENCIOSA
Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mi:

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

Sentencia N°.....15.....Fecha 2 de mayo de 2017

Libro Tomas de Razón N°.....

Abog. David Valderrama
SECRETARIO DE SALA
Sala Contenciosa y Contenciosa Adm.
Social y Adm. Primera
Tribunal Supremo de Justicia

Abog. Luis A. Arciniegas Berrios
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA